

Universidad Siglo 21- Carrera Contador Público

Trabajo Final de Graduación



Limitaciones de la A.F.I.P. ante una Inspección Impositiva, en la  
República Argentina, Año 2018.

Autor: María Fernanda Molina

Año: 2018

## **Resumen**

El presente trabajo tiene por objeto describir las limitaciones a las facultades de verificación y fiscalización de la A.F.I.P. en el desarrollo de una inspección, para lo cual se analiza el marco legal donde se establece el ejercicio de las atribuciones que son conferidas por los artículos 33 y 35 de ley N° 11.683 (1978), el cual contiene un grado de discrecionalidad lo que implica un criterio subjetivo, se analizará si el mismo respeta las garantías y principios otorgados por la Constitución Nacional a los contribuyentes.

Mediante el enfoque cualitativo- descriptivo, el diseño de la investigación se realizará con datos secundarios a través de un análisis de contenido de revisión de la normativa vigente, de bibliografía-documental y jurisprudencia de relevancia.

Se expone para conocimiento del contribuyente, como se desarrolla una inspección tributaria, se realiza una revisión del texto legal en cuanto a las facultades que tiene el Fisco, se explica las facultades discrecionales del organismo y la limitación en su accionar, supeditado al respeto de derechos y garantías que asisten al contribuyente constitucionalmente, para lograr un equilibrio entre las partes y evitar que sean avasallados los derechos del contribuyente por el desconocimiento que tiene de los mismos.

Palabras claves: Inspección- Discrecionalidad- Limitación –Garantías.

## **Abstract**

This paper aims to describe the limitations to the verification and inspection powers of the A.F.I.P. In the development of an inspection, for which the legal framework where the exercise of the powers conferred by articles 33 and 35 of Law No. 11.683 (1978) is established, which contains a degree of discretion what implies a subjective criterion, it will be analyzed if it respects the guarantees and principles granted by the National Constitution to the taxpayers.

Through the qualitative-descriptive approach, the research design will be carried out with secondary data through an analysis of content of revision of current legislation, bibliography-documentary and relevant jurisprudence.

It is exposed for the knowledge of the taxpayer how a tax inspection is carried out, a revision of the legal text regarding the faculties that the Tax is carried out, explains the discretionary powers of the organism and the limitation in its action, subject to the respect of rights and Guarantees that assist the taxpayer constitutionally, to achieve a balance between the parties and prevent the taxpayer's rights from being overpowered by the lack of knowledge of them.

Key words: Inspection - Discretion - Limitation - Guarantees.

# Índice

<b>Resumen</b> .....	2
<b>Abstract</b> .....	3
<b>1. Introducción</b> .....	8
1.1 Antecedentes .....	8
1.2 Planteamiento del Problema .....	10
1.3 Justificación.....	11
1.4 Limitación .....	11
<b>2. Marco Teórico</b> .....	12
2.1 Ley de Procedimiento Tributario. Alcance.....	12
2.2 La Administración Federal de Ingresos Públicos. Funciones y Facultades.....	14
2.2.1 Facultades de organización interna .....	16
2.2.2 Facultades de Reglamentación .....	16
2.2.3 Facultades de Interpretación .....	18
2.2.4 Funciones y Facultades de Dirección .....	19
2.3 Poder de Policía .....	21
2.4 Ley de Procedimiento Tributario, Principio de la Realidad Económica. ....	22
2.5 Relación Jurídico Tributaria .....	23
2.5.1 Sujeto activo de la obligación tributaria.....	24
2.5.2 Sujeto pasivo de la obligación tributaria.....	24
2.6 Domicilio Fiscal.....	28
2.6.1 Tipos de domicilio .....	29

2.6.2. Domicilio fiscal electrónico .....	31
2.7 Notificaciones .....	32
2.8 Plazos y Términos.....	35
2.9 La Potestad Administrativa .....	36
2.10. Facultades de Verificación y Fiscalización de la A.F.I.P.....	37
2.10.1. Facultades generales .....	40
2.10.2 Facultades específicas .....	45
2.11. Registros Mediante Sistema de Computación de Datos .....	47
2.12 Constitución Nacional. Nociones Generales. ....	48
2.12.1 Inviolabilidad del domicilio .....	49
2.12.2 Libertad de intimidad .....	53
Objetivo General .....	55
Objetivos Específicos .....	55
<b>3. Metodología .....</b>	<b>56</b>
3.1 Diseño Metodológico.....	56
3.1.1 Materiales.....	56
3.1.2 Tipo de estudio .....	59
3.1.3 Procedimiento.....	59
3.1.4 Análisis de la información.....	61
<b>4. Resultados .....</b>	<b>63</b>
4.1 Facultades Especiales de Funcionarios y Empleados de la A.F.I.P.....	63
4.1.1 Citar a contribuyentes, responsables o terceros .....	63

4.1.2 Exigir la presentación de comprobantes .....	65
4.1.3 Inspección libros, anotaciones, documentos y registros.....	67
4.1.4 Requerir auxilio de la fuerza pública .....	69
4.1.5 Orden de allanamiento.....	70
4.1.6 Clausura preventiva.....	74
4.1.7 Agente fedatario .....	79
4.2 Deber de Colaboración.....	83
4.3. Discrecionalidades .....	86
4.4 Documentación de las Actuaciones de Verificación.....	90
4.5 Fiscalización Electrónica.....	91
4.6 Secreto Fiscal.....	94
4.7 Derechos del Contribuyente en el Desarrollo de una Inspección Impositiva ...	99
4.8 Resultado de la Fiscalización .....	111
4.8.1 Ajustes de fiscalización .....	112
<b>5. Discusión .....</b>	<b>119</b>
5.1 Implicaciones teóricas.....	119
5.2 Implicancias Prácticas.....	120
5.3 Limitaciones .....	120
5.3.1 Futuras líneas de investigación .....	121
5.4 Conclusión.....	122
<b>Referencias.....</b>	<b>127</b>
<b>Anexo 1 .....</b>	<b>132</b>

**Anexo 2** ..... 134

# **1. Introducción**

## **1.1 Antecedentes**

En la actualidad el país tiene adoptado como sistema de determinación de la obligación tributaria el de la autodeterminación, es decir la cuantificación de la obligación por parte del contribuyente a través de la presentación, por período fiscal, de una declaración jurada. Este sistema de autodeterminación compromete y responsabiliza a los contribuyentes de su contenido y por lo tanto no puede ser modificado salvo situaciones especiales contempladas en cada legislación. Para la Administración Tributaria dicha declaración está sujeta a verificación, por parte del Fisco para comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales (Gómez & Folco, 2013).

El objetivo básico de las administraciones tributarias es promover el cumplimiento efectivo y voluntario de las presentaciones, dado que a partir de dicho acto comenzara a ejercerse las acciones de control, por lo que resulta coherente que la ley le otorgue a la Administración Federal de Ingresos Públicos la tutela del interés fiscal, es decir atribuciones suficientes para llevar a cabo una eficaz gestión tributaria lo que implica la determinación de la deuda y su importe a través de las tareas de investigación de los hechos imponibles y de las circunstancias que hacen a una correcta liquidación (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

Si bien las facultades aparecen como amplias, ya que artículo 35 de la ley N°11.683 (1978) establece que “la Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el



cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. ...” Las mismas, se encuentran limitadas, por la aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos y por las garantías establecidas en el texto de nuestra Constitución Nacional.

En este sentido se expondrán las facultades que deben considerarse con amplitud, como lo determina el artículo 35 de la ley N°11.683 (1978), pero no implica que puedan surgir una colisión con las garantías constitucionales inherentes al individuo.

A partir de la tarea de fiscalización, lo que busca la Administración Fiscal es proteger el interés general de toda la comunidad dentro del marco jurídico pertinente observando los principios de legalidad e igualdad para que todos los administrados reciban similar trato. Con el objeto de proteger el orden público y el bien común, el Estado posee facultades para aplicar reglamentaciones sobre el ejercicio de los deberes y derechos de los ciudadanos y establecer quienes serán los funcionarios que cumplirán con esa actividad (Villegas, 2001).

Buscar un “equilibrio razonable” entre ambas partes con sus derechos y obligaciones mediante la razonabilidad para limitar la actuación de la A.F.I.P. cuando altere alguna garantía o derecho de los contribuyentes o no busque el bien común de la comunidad, considerando que el procedimiento de fiscalización y verificación se encuentra regulado por la ley N°11.683 (1978) de Procedimiento Tributario, es decir que el mismo no es arbitrario, aunque contiene algunos aspectos discrecionales.

## 1.2 Planteamiento del Problema

El Fisco cuenta con facultades discrecionales con el propósito de controlar el debido y exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales para proteger el bien jurídico representado por la renta nacional (Celdeiro E. C., 2016).

El equilibrio entre el ejercicio de las facultades de fiscalización, reconocidas legalmente al organismo recaudador y el respeto a los derechos y garantías constitucionales que asisten a los contribuyentes inspeccionados, constituye una de las fuentes de conflicto de la relación Fisco-contribuyente. Esto sucede cuando los funcionarios actúan con finalidad distinta a la perseguida por la Ley lesionando los derechos de los contribuyentes.

El problema, al igual que con la redacción del artículo 35 de la ley N° 11.683, es la delimitación lógica y razonable. Hasta donde puede solicitar un inspector, hasta donde puede requerir el Fisco, cuál es el límite entre los derechos y los deberes de los contribuyentes al momento de realizar una inspección.

El problema radica en determinar el límite de las facultades del Fisco, al momento de una inspección, la discrecionalidad de sus facultades bajo ningún aspecto debe interpretarse que autorice al organismo a actuar más allá de las normas regladas y de los derechos y garantías constitucionales que amparan al contribuyente al momento de una inspección por parte del Fisco.

### 1.3 Justificación

La razón que motiva el desarrollo de este Proyecto de Investigación Aplicada (PIA) es interpretar las facultades de verificación y fiscalización de la Administradora Federal de Ingresos Públicos, para que el contribuyente pueda conocer cuáles son los límites del Fisco en su accionar y que derechos lo amparan a él al momento de afrontar una inspección, a través del análisis de la doctrina y jurisprudencia en materia de discrecionalidad con el fin de proteger los derechos de los particulares y evitar posibles abusos. En la actualidad se encuentran numerosos casos donde el Fisco lesiona los derechos constitucionales que amparan al contribuyente.

### 1.4 Limitación

El presente trabajo se limita a la interpretación de las limitaciones de facultades de verificación y fiscalización de la A.F.I.P. regulado por la Ley de Procedimiento N°11.683 (1978), al momento de realizar una inspección.

## 2. Marco Teórico

### 2.1 Ley de Procedimiento Tributario. Alcance.

Para iniciar con la interpretación de las limitaciones de las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.), al momento de realizar una inspección, es necesario tener nociones sobre dicho organismo y la Ley que lo regula, por lo que se procede a explicar.

El derecho tributario, conceptúa García Vizcaino (2000), es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus diferentes aspectos y las consecuencias que ellos producen, entre las consecuencias se incluyen a los ilícitos y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder, relaciones procesales, así como las que se manifiestan del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros.

El régimen tributario Nacional Argentino está integrado por una ley general de organización y procedimiento impositivo y por las leyes particulares para cada gravamen (Gómez & Folco, 2013).

La ley N°11.683 (1978), general, establece la organización de la A.F.I.P., la cual tiene a su cargo las diferentes competencias, funciones y facultades que posee, como también la aplicación y precepción de tributos. Se encuentra la facultad para verificar y fiscalizar el cumplimiento que los obligados, responsables y terceros den a las leyes, decretos reglamentarios, resoluciones generales e instrucciones administrativas, además establece las consecuencias por el incumplimiento de los deberes tributarios, tipifica las infracciones y fija las penas como así también los

mecanismos a disposición de los contribuyentes para hacer valer sus derechos ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P., 2016).

El Gobierno Federal lleva a cabo la recaudación impositiva en relación con el impuesto a las ganancias, el impuesto sobre los bienes personales, el impuesto al valor agregado y los impuestos indirectos en todo el territorio de la Nación y co-participa a cada provincia de tales impuestos, conforme a un acuerdo previo (A.F.I.P., 2016).

De acuerdo a lo establecido por Celdeiro (2016), la Ley de Procedimiento Tributario, es una norma que contiene disposiciones del derecho tributario en sus diferentes ramas

Derecho Tributario Formal, se refiere a la obligación de pagar impuestos.

Derecho Tributario Sustantivo, es el conjunto de normas jurídicas que regulan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma.

Derecho Tributario Procesal, tiene que ver con todas las secuencias del proceso tributario que están en la ley.

Derecho Tributario Penal: es la potestad que se asigna a la A.F.I.P. para aplicar sanciones.

Estas normas se aplican a todos los impuestos nacionales a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para los tributos para los cuales es aplicable la ley procedimental.

En los artículos 116 y 197 de la ley N° 11.683 (1978), se encuentra determinada la normativa que será aplicable en forma supletoria, para aquellos casos

que no están previstos en su texto legal. Se aplicarán las disposiciones que se mencionarán que mejor encuadren para dilucidar la situación planteada.

Respecto de los procesos que se desenvuelven ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, se aplicará: la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549 y su Decreto Reglamentario; el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Código Procesal Penal. Respecto a los procesos que se desarrollen ante el Tribunal Fiscal de la Nación, si no se encontrare previsto en el Reglamento de Procedimiento del citado Tribunal, se aplicara en forma supletoria el código Procesal Civil y Comercial de la Nación y el Código Procesal Penal.

## 2.2 La Administración Federal de Ingresos Públicos. Funciones y Facultades.

La A.F.I.P. es una entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, en el orden administrativo, en lo referido a su organización y funcionamiento. Surgió como consecuencia de la fusión de la Dirección General Impositiva (D.G.I.) y de la Administración Nacional de Aduanas (A.N.A.) en el año 1997, mediante el decreto de necesidad y urgencia N° 618/97 (1997).

De acuerdo a lo establecido en el artículo 3 del decreto N°618/1997, el organismo es el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación, el cual tiene a su cargo la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los tributos nacionales y recursos de la seguridad social. Además, se faculta a la A.F.I.P. a suscribir convenios con las provincias, el gobierno autónomo de la ciudad de Buenos Aires, los municipios y bancos oficiales y privados a los fines de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo. También podrán celebrarse convenios con las Provincias y el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires

para que la A.F.I.P. actúe como agente de percepción de los impuestos que gravan el consumo o la comercialización mayorista o minorista de bienes en las operaciones de importación definitiva de mercaderías.

El objetivo fundamental de la Administración Tributaria es la aplicación del sistema tributario, a través del cual se busca dar cumplimiento del mismo de forma voluntaria por parte del contribuyente, para lo cual el Fisco cuenta con facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. A través de la verificación se comprueba el cumplimiento de las obligaciones en sentido material de los contribuyentes, donde se pretende descubrir hechos imponibles realizados e ignorados por la A.F.I.P. y en la fiscalización, se realiza el control del cumplimiento de obligaciones y deberes en sentido formal, que tienen los contribuyentes para con la A.F.I.P., es un control posterior (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

El funcionario a cargo de la A.F.I.P. es el Administrador Federal de Ingresos Públicos, el cual es designado por el Poder Ejecutivo Nacional a propuesta del Ministerio de Economía, tiene rango de Secretario de Estado y será designado por el Poder Ejecutivo, al año de asumido el cargo del Presidente de la Nación a partir del siguiente período presidencial. Su mandato será de cuatro años, pudiendo ser designado por sucesivos períodos, siendo requisito ineludible el cumplimiento del Plan de Gestión del mandato vencido de acuerdo a lo que establece el decreto 1399/2001.

El art. 4 del decreto 618/97 establece que secundarán al Administrador Federal un Director General a cargo de la Dirección General Impositiva y un Director General

a cargo de la Dirección General de Aduanas y Subdirectores Generales cuyo número y competencia serán determinados por el Poder Ejecutivo Nacional.

#### 2.2.1 Facultades de organización interna

Las funciones de las autoridades de la A.F.I.P. se encuentran expresadas en el Decreto 618/97 y en el artículo 10 de la ley 11.683 (1978). Se trata de funciones de organización interna inherentes a la actividad de organismo autárquico las cuales surgen del art. 6 del Decreto 618/97, entre las de representar legalmente a la A.F.I.P., personalmente o por delegación o mandato, en todos los actos y contratos que se requieran para el funcionamiento del servicio, pudiendo también actuar como querellante y suscribir los documentos públicos o privados que sean necesarios. Organizar y reglamentar el funcionamiento interno de la A.F.I.P. en sus aspectos estructurales, funcionales y de administración de personal. Elevar anualmente al Ministerio de Economía el plan de acción y el anteproyecto de presupuesto. Licitación, adjudicar y contratar obras públicas y suministros y toda atribución necesaria para el cumplimiento de sus funciones.

#### 2.2.2 Facultades de Reglamentación

El Administrador Federal está facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la A.F.I.P., a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración, las mismas se encuentran en el art 7 del Decreto 618/97, donde establece que podrá dictar normas obligatorias relativas a inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción. Determinación de promedios, coeficientes y demás índices



que sirvan de base para estimar de oficio la materia imponible. Forma y plazo de presentación de declaraciones juradas. Creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información; libros, anotaciones y documentos que deberán llevar y conservar. Cualquier otra medida que sea conveniente para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y control del comercio exterior (A.F.I.P., 2017).

A continuación, se detallan las normas, actos dispositivos y/o comunicaciones que puede dictar la A.F.I.P., las cuales tendrán los alcances y demás características que se consignan en la Disposición (AFIP) 446/2009.

-Resolución General: Son actos dictados por la A.F.I.P. basándose en las facultades conferidas por los art. 7 y 8 del Decreto 618/97, se imparten normas generales obligatorias para los administrados o se interpretan con carácter general las disposiciones legales y reglamentarias en materia impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social. Se publican en el Boletín Oficial y no son notificadas.

-Resolución: Son actos de alcance particular dirigidos a los administrados, de carácter obligatorio para los mismos. Están basados en los artículos 4,9 y 10 del Decreto 618/97. Se publican en el Boletín Oficial cuando el propio acto así lo determine, serán notificadas, salvo que sean publicadas en el Boletín Oficial.

-Circulares: Son actos de alcance general emitidos por el Administrador Federal, en el marco del artículo 9 del Decreto 618/97, donde se aclaran o precisan aspectos relacionados con la interpretación o aplicación de determinadas normas.

-Notas Externas: son actos de alcance particular, se dan cuando se formula una comunicación o requerimiento a los administrados o a otros organismos, que no están incluidos en un procedimiento reglado de acuerdo al artículo 9 Decreto 618/97. Tienen contenido aclaratorio, interpretativo o recordatorio.

-Disposición: son normas sobre aspectos administrativos y de organización interna, de alcance obligatorio para todas las dependencias y todo el personal de la A.F.I.P.

-Instrucción General: son normas de procedimiento o trámite, de cumplimiento obligatorio para las dependencias y se aplican en el desarrollo de las tareas o funciones de la misma. Están destinadas a los funcionarios o empleados públicos.

-Comunicado: es una información de carácter general para conocimiento de todo el personal, no son publicados en el Boletín Oficial y no son notificados, se practica una difusión masiva.

-Dictamen: Se trata de una opinión técnica y/o jurídica, no vinculante. Se emite para asesoramiento de la autoridad que debe resolver o de la dependencia que lo solicite.

-Nota: es un medio de comunicación o requerimiento entre dependencias de la A.F.I.P.

### 2.2.3 Facultades de Interpretación

El Administrador Federal, de acuerdo al artículo 8 del Decreto 618/97, tiene la función de interpretar con carácter general las disposiciones de este decreto y de las normas legales que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la A.F.I.P., cuando así lo estimen conveniente o lo soliciten los contribuyentes, importadores, exportadores, agentes de retención, agentes de percepción y demás responsables, entidades gremiales y cualquier otra organización que represente un interés colectivo, siempre que el pronunciamiento a dictarse ofrezca interés general. Las interpretaciones se publican en el Boletín Oficial y tendrán el carácter de Normas

Generales obligatorias si, luego de 15 días hábiles desde la fecha de su publicación, no fueran apeladas ante el Ministerio de Economía.

Las interpretaciones quedan registradas en una Resolución General, el artículo 11 del Decreto Reglamentario de la ley N° 11.683 (1978) establece que las facultades de reglamentación e interpretación no podrán ser ejercidas en una misma resolución. Toda Resolución General deberá especificar su encuadramiento legal, si se utilizan las facultades conferidas por el artículo 7 o el artículo 8 del Decreto 618/97, cada una tendrá diferentes vías de revisión.

El régimen de consulta vinculante se encuentra previsto en el artículo 41 de la ley de Procedimiento Tributario. Este régimen permite a los contribuyentes traer consultas a la A.F.I.P. sobre un tema controvertido. Las consultas deberán versar acerca de la determinación de impuestos y/o recursos de la seguridad social que resulten aplicables al caso sometido a consideración, siempre que se tenga un interés propio y directo. Se deberá presentar antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada. El contribuyente debe exponer y consultar su opinión sobre el tema, la presentación no suspenderá el transcurso de los plazos ni justificará el incumplimiento de los obligados. Esta consulta deberá ser contestada por la A.F.I.P. en un plazo que no deberá exceder los 90 días corridos. Las consultas vinculantes solo se publican si la A.F.I.P. a ese tema lo lleva a Dictamen. Son obligatorias solamente para el contribuyente que presentó la consulta.

#### 2.2.4 Funciones y Facultades de Dirección

Se refieren a la dirección de la actividad del organismo, se encuentran enumeradas, no taxativamente en el artículo 9 del Decreto 618/97, entre ellas se encuentran las de ejercer todas las funciones, poderes y facultades que las leyes,

reglamentos, resoluciones generales y otras disposiciones le encomienden, a los fines de aplicar, determinar, percibir, recaudar, exigir, ejecutar y devolver o reintegrar los impuestos y gravámenes de jurisdicción nacional y los recursos de la seguridad social a cargo del organismo; interpretar las normas o resolver las dudas que a ellos se refieren. Instruir los sumarios de prevención en las causas por delitos o infracciones impositivas o de los recursos de la seguridad social. Requerir directamente el auxilio inmediato de las fuerzas de seguridad y policiales para el cumplimiento de sus funciones y facultades. Toda otra atribución necesaria para el cumplimiento de las funciones del organismo. Ejercer las funciones de Juez Administrativo, el Administrador Federal actúa como tal, en la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes, en las repeticiones, en la aplicación de multas y resolución de los recursos de consideración, en el dictado de una sanción de clausura, según lo establece el artículo 41 de la ley N° 11.683 (1978) y en la suscripción de intimaciones de pago de intereses resarcitorios, actualizaciones y anticipos, estipulado por el artículo 12 de la ley de rito. De acuerdo con Celdeiro (2016), no es como un juez del Poder Judicial. Las personas que pueden ser Jueces Administrativos son el Administrador Federal; el Director General y los Subdirectores Generales; Son Jueces Administrativos sustitutos los Directores, Jefes de Departamento, Subzona, Región, División, Agencia y Distrito.

La A.F.I.P. cuando no pueda desempeñar sus funciones y facultades que le fueron otorgadas, podrá delegar su ejercicio en otros organismos de la Administración Pública y fuerzas de seguridad, la misma debe realizarse bajo supervisión (Celdeiro E. C., 2016).

### 2.3 Poder de Policía

Se denomina poder de policía según Soler (2009), al “conjunto de potestades del Estado para reglamentar el ejercicio de los derechos, limitando las libertades y derechos individuales salvaguardando el orden público y el bien común” (p.15).

Por lo que se deduce que comprende a la actividad que realiza el estado para asegurar la aplicación de la ley como así también a los funcionarios y empleados públicos encargados de dicha misión.

Establece Soler (2009), que la actividad de la policía administrativa se caracteriza porque cuenta con la posibilidad de emplear medidas coactivas con el fin de lograr que los particulares adecuen su accionar a tales exigencias. El poder de policía puede ser ejercido por medios normativos como lo es el dictado de normas de cumplimiento obligatorio ya sea general o individual o también puede ser ejercido por medios ejecutivos por medio de la actividad de vigilancia y control del cumplimiento de la normativa como así también con la actividad sancionadora y coercitiva.

La ley N°11.683 (1978) de Procedimientos Tributario le ha conferido a la Administración Federal de Ingresos Públicos, el ejercicio del poder de policía económica, según expresa Riboldi (2015), el cual se observa a través de las siguientes normas que tienen como propósito verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias nacionales, como así también facultades de verificación, para la detección de la posible comisión de infracciones.

El artículo 35 de la ley de rito hace referencia a las facultades que posee la administración para verificar o fiscalizar a los contribuyentes o responsables, además establece la facultad de requerir a los mismos que lleven libros o registros especiales de sus operaciones relacionadas con la materia imponible con carácter obligatorio.

También dispone sobre la exigencia de utilizar determinados comprobantes como respaldo de sus operaciones y la conservación de sus duplicados dispuestos en la Resolución General N° 1415/2003.

El artículo 33 de la ley N° 11.683 (1978), establece la obligación para los contribuyentes de constatar que las facturas que reciban por sus operaciones, contengan la debida autorización de la Administración Federal de Ingresos Públicos, vale decir, probar la veracidad de la documentación respaldatoria.

También dispone el artículo 35 inciso f) de la ley N°11.683 (1978), la facultad de clausurar preventivamente un establecimiento, cuando constate que se han configurado dos o hechos u omisiones previstas en el artículo 40 de la citada ley, y que derive en un grave perjuicio o la reincidencia en un periodo no mayor a dos años desde la comisión de la infracción anterior siempre que se cuente con resolución condenatoria aun cuando no este firme. Además en el inciso g), donde permite 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, este instituto ha sido denominado agente encubierto o también fedatario, en la práctica ha merecido profundos rechazos tanto en doctrina como en la jurisprudencia.

#### 2.4 Ley de Procedimiento Tributario, Principio de la Realidad Económica.

El principio de la realidad económica se encuentra en el artículo 2 de la ley N°11.683 (1978), mediante el cual se utiliza para indagar los hechos y su relación con

las figuras jurídicas empleadas por las partes para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Prevalece la intención empírica, situación de hecho, por sobre la intención jurídica, situación de derecho. Este principio se incorporó con el fin de evitar la adopción de formas jurídicas inapropiadas tendientes a disminuir en forma arbitraria el monto imponible de los impuestos. Según establece Celdeiro (2016), este principio es de excepción y debe ser aplicado cuando no exista relación entre el hecho jurídico de manifiesto, el cual provocara una carga fiscal y el sustento real de ese hecho. La aplicación de este principio no debe desvirtuarse a lo establecido en la norma legal ya que afectaría el principio de reserva o legalidad.

A partir del uso de este principio, de la realidad económica, se autoriza a los magistrados a apartarse de los formalismos conceptuales, no necesitando de apariencias jurídicas engañosas, acudiendo a la aplicación de la legislación tributaria según la verdad de los hechos económicos realizados, lo cual lleva a descubrir la intención de las partes, más allá de las formas utilizadas. Este principio se tiene que tomar con cautela y prudencia ya que podrían ser subjetivos generando arbitrariedades que generen desequilibrios entre lo económico y la verdad jurídica objetiva (Gómez & Folco, 2013).

## 2.5 Relación Jurídico Tributaria

La relación jurídico tributaria se trata de un vínculo que nace entre el Estado, en ejercicio de su poder de imperio y los deudores y terceros sometidos a dicha potestad, estas relaciones crean derechos y obligaciones recíprocas. La relación del Fisco-contribuyente es una relación de derecho, donde el poder público no puede exigir el pago de un tributo que no está contenido en la ley, ni mayor cuantía de lo que

determina, asimismo el particular no debe substraerse del pago de la obligación ni solicitar una menor cuantía de lo que la ley establece (Jarach, 1980).

Según conceptúa Giuliani Fonrouge (citado por Celdeiro, 2016), “se puede definir como el vínculo en virtud del cual un sujeto denominado deudor, debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario denominado acreedor, sumas de dinero o cantidad de cosas determinadas por la ley” (p.34).

Con frecuencia se presentan situaciones que crean conflicto debido al apartamiento por parte de alguna de las partes. Generalmente se originan en que el contribuyente no hizo lo que debía hacer, o no pago lo que debía pagar, o pago lo que no debía pagar o que el Fisco pretenda que el contribuyente haga lo que no está obligado a hacer, o pague algo que no está obligado a pagar. Por lo que resulta oportuno que el contribuyente cuente con información apropiada (Gotlib, D’Alessandro, & Mohadeb, 2012).

#### 2.5.1 Sujeto activo de la obligación tributaria

Según Martín José (citado por Celdeiro, 2016), es “el Estado que por medio de la A.F.I.P., ejerce una atribución conferida por ley la cual le ha delegado la recaudación y administración de los tributos, es decir tiene el derecho a percibir el tributo” (p.34).

#### 2.5.2 Sujeto pasivo de la obligación tributaria

En los artículos 5 y 6 de la ley N° 11.683 (1978) se establecen quienes pueden ser los sujetos de los deberes impositivos. Los sujetos de los deberes impositivos son que los sujetos sobre quienes recae la obligación de pago de la obligación tributaria el



cual puede resultar obligado por ser el realizador del hecho imponible siendo el destinatario legal del tributo es aquel sujeto cuya capacidad contributiva tuvo en miras el legislador al crear el gravamen, también puede suceder que el destinatario legal del tributo no sea el sujeto pasivo de la obligación tributaria, esto ocurre cuando el mandato del pago obligue a un tercero extraño al hecho imponible (Celdeiro E. C., 2016).

El sujeto pasivo es sobre quienes recae la obligación de pago de la obligación tributaria. Abarca a los contribuyentes, responsables por deuda propia, y a los responsables solidarios, subsidiarios y sustitutos, quienes sin serlo deberán cumplir las obligaciones legalmente impuestas a los contribuyentes (Gómez & Folco, 2013).

De acuerdo a lo establecido por Lobera (2013), son sujetos de los deberes impositivos los:

Responsables por deuda propia, artículo 5 de la ley N° 11.683 (1978), son aquellos en que se verifica el hecho imponible, está determinado por la ley, son denominados contribuyentes, son los deudores directos. Pueden ser:

-Personas humanas, capaces o incapaces o con capacidad restringida (por medio de representantes) según lo establecido por el Código Civil y Comercial de la Nación, herederos y legatarios del contribuyente. Señala Luqui, citado por Folco (2011), en la creación de la obligación tributaria solo ocurre la voluntad del Estado, la cual se manifiesta por medio de la ley, sin requerir que el sujeto pasivo sea capaz en el sentido del Código Civil y Comercial de la Nación, por lo que determina que la capacidad que el derecho tributario exige, es que el sujeto tenga capacidad tributiva o contributiva, la cual se relaciona con la situación económica financiera y no con la aptitud legal para adquirir derechos y contraer obligaciones. La existencia de una

manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen.

-Personas Jurídicas, están reconocidas por el Código Civil y Comercial de la Nación, sociedades, asociaciones y demás entidades a las que el derecho privado reconoce como sujeto de derecho. De acuerdo al artículo 141 del Código Civil y Comercial de la Nación, el mismo expresa que “Son personas jurídicas todos los entes a los cuales el ordenamiento jurídico les confiere aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones para el cumplimiento de su objeto y los fines de su creación”. También resulto oportuno mencionar que el artículo 1 de la ley General de Sociedades N°19.550 (1984), expresa que “habrá sociedad comercial cuando dos o más personas en forma organizada, conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios participando de los beneficios y soportando las pérdidas”.

-Sucesiones indivisas, en las condiciones que establece la ley. De acuerdo a lo expresado por Alferillo, citado por Folco (2011), afirma que las sucesiones indivisas no es sujeto de derecho, sino que las mismas son objeto de derecho, se lo considera un régimen transitorio particular de propiedad y administración sobre una universalidad jurídica especial, el cual emergente del fallecimiento del titular y tiene por finalidad liquidar el activo y pasivo para su distribución entre los herederos del remanente.

-Empresas estatales: Se incluyen las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, Provincial o Municipal, y las empresas estatales o mixtas, salvo exención expresa.

Los responsables por deuda ajena incluidos en el artículo 6 de la ley N° 11.683 (1978), estos responsables, por deuda ajena, actúan en forma paralela y en reemplazo del deudor principal, están establecidos por ley. Están obligados a pagar el tributo con los recursos que administran, perciben o disponen como representantes, mandatos, acreedores, entre otros. Pueden ser:

-Cónyuge que percibe y dispone de todas las rentas propias del otro

-Padres, tutores, curadores de incapaces y personas de apoyo de las personas con capacidad restringida, en este caso cuando sus funciones comprendan el cumplimiento de obligaciones tributarias.

-Síndicos y liquidadores en las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, administradores legales o judiciales de sucesiones, cónyuge supérstite y herederos.

-Representantes de las personas colectivas: directores, gerentes y demás representantes, administradores de patrimonios, empresas o bienes, mandatarios con facultades de percibir dinero

-Agente de recaudación de impuestos

Representantes sustitutos, la ley lo coloca en lugar del contribuyente, está en lugar del contribuyente, su responsabilidad nace cuando se configura el hecho imponible. Le incumbe al mismo la obligación del pago del tributo sin perjuicio de su derecho de reclamar la restitución del pago al contribuyente. Considera el Fisco que tratándose de una sanción civil, se encuentra implícito en la ley la vinculación con la omisión impositiva, con la irreprochabilidad de la conducta del representante, resultando la responsabilidad personal y solidaria, es decir funciona como una sanción civil por el

incumplimiento de los deberes impositivos teniendo como objetivo prevenir actos de dolo o culpa en el manejo de las relaciones jurídicas (Gómez & Folco, 2013).

## 2.6 Domicilio Fiscal

Se expresa que “el domicilio es definido como el asiento jurídico de la persona, el lugar donde se presume se encontrara, a todos los efectos legales. La ley presume que en el domicilio se hallara siempre la persona o un representante suyo” (Gómez & Folco, 2013, p.60).

El artículo 3 de la ley N° 11.683 (1978) establece que el domicilio fiscal de los contribuyentes y responsables es el domicilio real o en su caso el legal de acuerdo con las normas del Código Civil y Comercial de la Nación. En el citado artículo se faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos a establecer un domicilio alternativo. Así mismo cuando los contribuyentes o demás responsables se domicilien en el extranjero y no tengan representantes en el país o no se pueda establecer el de estos, se considerará como domicilio fiscal el de la Republica en que tengan su negocio, explotación o principal fuente de recursos, o subsidiariamente el lugar de su última residencia.

El domicilio fiscal produce en los ámbitos administrativos y judiciales, los efectos de domicilio constituido, siendo de aplicación las normas de los artículos 41,42 y 133 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, entre lo que se establece, entre otros, la subsistencia del domicilio en tanto no se notifique el cambio del mismo.

De acuerdo lo expresado por Celdeiro (2016) en el derecho tributario se tiene preferencia al lugar de presencia efectiva y prolongada en lugar de la habitación

permanente, es decir que a los efectos tributarios no siempre coincide el domicilio fiscal con el domicilio civil, estableciendo la legislación especializada ciertas normas particulares en relación a este.

Expresa Giuliani Fonrouge, (citado por Celdeiro, 2016), que el domicilio fiscal es donde la persona desarrolla su actividad, en el sitio donde trabaja y no donde se tiene el designio de vivir y se encuentre la familia.

### 2.6.1 Tipos de domicilio

El domicilio real, de acuerdo a lo expresado por Gómez y Folco (2013), es el lugar donde se tiene establecido como asiento principal de residencia y negocios, elemento objetivo, con intención de permanecer en el mismo, elemento subjetivo, en forma habitual, no accidental de acuerdo a los artículos 73 y 2613 del Código Civil y Comercial de la Nación. Para los sujetos de existencia visible, el domicilio fiscal es el domicilio real, pero cuando no coincida con el lugar donde se situó la dirección o administración principal y efectiva de las actividades, será este el último el domicilio fiscal (Celdeiro, 2016).

El domicilio legal, es el que la ley presume, sin admitir prueba en contrario, que una persona reside de manera permanente para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente de acuerdo al artículo 74 Código Civil y Comercial de la Nación. Puede ocurrir que los supuestos del domicilio legal previstos no coincidan con el lugar de residencia efectiva y permanente de la persona, no obstante, cuando este no coincida con el lugar donde se sitúa la dirección o administración principal y efectiva, se considerará este última como domicilio fiscal. Cuando se trate de una unidad de explotación, se presumirá,

salvo prueba en contrario, que la administración superior se ejerce en esa sede, en caso de existir más de una unidad de explotación, se considera que se ejerce en la sede de la explotación principal, de acuerdo a lo estipulado en la Resolución General A.F.I.P. N° 2109 (2006).

Cuando se declara el domicilio, al momento en que el contribuyente y/o responsable se inscriba en el Organismo Fiscal, a efectos de acreditar la veracidad del domicilio, es necesario presentar dos de los siguientes elementos: certificado de domicilio expedido por autoridad policial; acta de constatación notarial; fotocopia de alguna factura de servicio público a nombre del contribuyente y/o responsable; fotocopia del título de propiedad o contrato de alquiler o de leasing; del inmueble cuyo domicilio se denuncia y/o fotocopia del extracto de la cuenta bancaria o resumen de la tarjeta de crédito; cuando la actividad del solicitante se ejecute en inmuebles que requieran esta. La agencia fiscal interviniente, en determinados casos o circunstancias particulares que lo justifiquen, podrá requerir y/o aceptar otros documentos o comprobantes que acrediten el domicilio fiscal denunciado (Celdeiro, 2016).

El artículo 3 de la ley de rito dispone que se considerara el cambio de domicilio cuando se haya efectuado la traslación del domicilio anterior o si se tratara de domicilio legal cuando este hubiera desaparecido de acuerdo a lo previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación. Todo responsable que haya presentado alguna vez una declaración jurada u otra comunicación a la Administración Federal está obligado a denunciar cualquier cambio de domicilio dentro de los diez días de efectuado, caso contrario será asible de sanciones de la Ley. El domicilio fiscal denunciado tiene carácter de constituido y subsiste para todos los efectos fiscales mientras no se comunique su cambio, el cual deberá efectuarse en la forma y condiciones que el Fisco establezca. La aceptación del nuevo domicilio fiscal genera

tanto en el ámbito administrativo como judicial, todos los efectos de domicilio constituido, resultando válidas las notificaciones efectuadas en el mismo e inválidas las notificaciones realizadas en el anterior domicilio (Celdeiro, 2016).

La ley le otorga al Fisco la posibilidad de determinar un domicilio fiscal alternativo el cual, en los supuestos que el domicilio denunciado no es el previsto en la ley o el domicilio denunciado es inexistente, este abandonado o desaparecido o se alteró la numeración, salvo distinto al domicilio que declaró el contribuyente. La resolución del Fisco, por medio de la cual prueba en contrario, tendrá plena validez a todos los efectos legales, cuando conozca a través de datos concretos colectados por medio de su facultad de verificación y fiscalización, la existencia de un domicilio o residencia se lo declara, debe ser notificada al domicilio fiscal oportunamente declarado por el contribuyente, para que goce de validez a todos los efectos legales, así mismo se consideran válidas las notificaciones realizadas en el domicilio fiscal del responsable.

A través de la reforma de la ley de procedimiento, por medio de la ley 27.430 (2017) se faculta a la A.F.I.P. para establecer las condiciones que debe reunir un determinado lugar para considerarse que en él está situada la dirección o administración principal y efectiva de las actividades.

#### 2.6.2. Domicilio fiscal electrónico

La ley 27.430 (2017) incorporó una modificación a la ley de Procedimiento Tributario en el artículo 3.1, el domicilio fiscal electrónico, el cual lo conceptúa como un sitio informático seguro, personalizado, válido y ahora obligatorio, registrado por los contribuyentes y/o responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales

y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza, es importante destacar que en el ámbito administrativo el domicilio fiscal electrónico producirá los efectos de domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practique. El acto administrativo de considerar notificado en algunos de estos momentos, el que ocurra primero, el día en que el contribuyente proceda a la apertura del documento digital que contiene la comunicación o el siguiente hábil si este fuera inhábil, o los días martes y viernes inmediatos posteriores a la fecha en que las notificaciones se encontraran disponibles en el servicio web: e-ventanilla (Celdeiro, 2016).

## 2.7 Notificaciones

La acción de notificar tiene como propósito dar noticia de algo, en el ámbito legal consiste en comunicar formalmente a su destinatario una resolución administrativa o judicial, por lo que la notificación puede demostrarse por medio del documento en que conste la resolución comunicada. El efecto de la notificación es generar que el acto administrativo adquiera eficacia y permita conocer con certeza la fecha en que el interesado toma conocimiento del mismo, por lo que es de importancia la misma ya que constituye un derecho de los administrados, una garantía jurídica frente a la actividad del Fisco (Lobera, 2013).

De acuerdo con Celdeiro (2016), las notificaciones es el procedimiento mediante el cual se comunica a las personas sobre un acto, hecho, decisión, resolución o sentencia determinado que le concierne, el cual es requisito para la eficacia del acto administrativo, el fin que persigue es la toma de conocimiento jurídicamente relevante



por parte del destinatario, apoderado o representante legal. Cuando se trate de un acto administrativo de alcance general como leyes, decretos, resoluciones entre otros, la forma de darle publicidad es mediante el Boletín Oficial. Cuando se trate de actos de alcance individual para su conocimiento se deberá notificar fehacientemente, las formas previstas están reguladas en el artículo 100 de ley N° 11.683 (1978) donde se establecen los medios que la A.F.I.P. puede utilizar para comunicar.

La ley de Procedimiento establece distintas formas de notificación las cuales pueden emplearse en forma indistinta, con el fin de poner en conocimiento de los contribuyentes, responsables, apoderados o representantes de los mismos o terceros acerca de citaciones, intimaciones de pago, requerimientos, actos administrativos, otras diligencias (Lobera, 2013).

Los medios previstos, según enumera el artículo 100 de la ley N° 11.683 (1978) son los siguientes:

-Notificación por carta certificada, con aviso especial de retorno, el cual sirve de prueba de que la notificación ha sido entregada en el domicilio del contribuyente, aunque haya sido firmado por un tercero, se convendrá con el correo la forma de realizarlo con urgencia y seguridad.

-Notificación practicada personalmente por medio de un empleado de la A.F.I.P. quien notificara a la persona en su domicilio, entregara a este el documento y dejara constancia en acta, formulario A.F.I.P. N° 8400 L, de la diligencia practicada, lugar, día y hora, y exigiendo la firma del interesado o de un testigo si este no pudiera hacerlo o en caso de ausencia o negativa se dejara constancia de ello en el acta, en días siguientes concurrirán al domicilio dos funcionarios para notificarlo sino fuese hallado se dejara la notificación en sobre cerrado a cualquier persona que se hallare en

él, debiendo esta suscribir el acta, si se negare a firmar se procederá a fijar en la puerta del domicilio y en sobre cerrado el instrumento. Las actas labradas por los empleados notificadores harán fe y su validez será presumida, por el carácter de instrumento público, mientras no se demuestre su falsedad.

-Notificación por nota o esquila numerada con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno, la A.F.I.P. podrá autorizar a que la firma sea del Jefe del departamento de recaudación o la del funcionario autorizado para sustituirlo, suele utilizarse cuando no hay constancia de presentación de declaración jurada para su intimación.

-Notificación por tarjeta o volante de liquidación o intimación de pago numerado, realizado con aviso de retorno se aplica para las liquidaciones administrativas de la obligación tributaria realizadas sobre datos aportados por los contribuyentes y/o responsables o que la A.F.I.P. posea, de acuerdo al artículo 11 de la ley de Procedimiento.

-Notificación por cédula se realiza por medio de empleados designados por la A.F.I.P.

-Notificación por telegrama colacionado o similar como ser la carta documento, deberá transcribirse lo esencial de resolución que se notifica, es útil para las notificaciones urgentes.

-Con la reforma a través de la ley 27.430 (2017), se introdujo la comunicación en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente o responsable, se perfecciona por la puesta a disposición del archivo o registro que lo contiene en el domicilio fiscal electrónico que los responsables hayan constituidos.

-Notificación por edictos en el Boletín Oficial, por cinco días, se realiza cuando no se conoce el domicilio del contribuyente, es decir resulte imposible notificar por los restantes medios al contribuyente y/o responsable en el domicilio conocido por la A.F.I.P., no obstante, debe realizar la notificación a través de alguno de los procedimientos indicados, en caso de presumir el lugar donde reside el administrado.

## 2.8 Plazos y Términos

Es importante destacar que la forma de computar los plazos y términos legales en la ley de Procedimiento son de importancia ya que la eficacia de los actos depende de su realización en el momento oportuno (Lobera, 2013).

Para todos los términos establecidos en la ley de Procedimiento Tributario, según el artículo 4 de la ley N° 11.683 (1978) y artículo 18 y 10 del Decreto Reglamentario 618/97 se computarán únicamente los días hábiles administrativos, los que sean tales para la Administración Pública, no obstante, cuando los trámites administrativos se relacionen con actuaciones ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia, se consideran hábiles los días que sean tales para estos. Los plazos terminan el día en que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha, así un plazo comenzado el día 15 de un mes finaliza el día 15 del mes correspondiente. El cómputo de los plazos corre desde la cero (0) hora del día hábil inmediato siguiente al de la notificación y terminan en la medianoche del último día. Los plazos administrativos generalmente se prorrogan, salvo en casos de interposición de recursos, defensas o cumplimiento de obligaciones formales (Celdeiro E. C., 2016).

Cuando no se hubiera establecido un plazo especial para la realización de trámites, notificaciones y citaciones, cumplimiento de intimaciones y emplazamientos y contestación de traslados, vistas e informes, aquel será de diez (10) días. Vencidos los plazos establecidos para interponer recursos administrativos se perderá el derecho para articularlos (Gómez & Folco, 2013).

El plazo de gracia está establecido en el artículo 124 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y siguiendo el mismo criterio la A.F.I.P, mediante la resolución general D.G.I. 2452 (1984) expresa que el escrito no presentado dentro del horario judicial del día que venciere el plazo, podrá ser entregado válidamente el día hábil inmediato y dentro de las dos primeras horas del despacho.

## 2.9 La Potestad Administrativa

La potestad tributaria, según lo expresa Villegas (2001), es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial, es decir que se trata del poder coactivo estatal de obligar a las personas para dar una porción de sus rentas o patrimonios, con el propósito de cubrir las erogaciones o gastos que implica su finalidad el cual es atender necesidades públicas. La potestad tributaria, en abstracto se refiere a la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa de individuos los cuales se encuentran en un plano inferior. También la conceptualiza como la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. La limitación a la potestad tributaria se encuentra en preceptos constitucionales lo cual consagran que la potestad

tributaria debe ser ejercida por medio de normas legales, es el principio de legalidad o reserva, representan una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, así mismo se encuentra el principio de capacidad contributiva el cual determina el límite material en cuanto al contenido de la norma, ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución Nacional ampara.

Se puede inferir que la inspección tributaria es una de los instrumentos de mayor relevancia de la policía tributaria con el objetivo de lograr un sistema tributario justo que tiende a generalizar la imposición así según establece Soler (2009), las personas que cuenten con capacidad de pago y cumplan los presupuestos generadores del hecho imponible estén sometidos al impuestos, las personas que estén en similar situación desde la capacidad económica tributen en forma similar y que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas. La potestad administrativa se establece como consecuencia de la aplicación de tributos mediante la actuación inspectora de la administración tributaria. Sus facultades se establecen por ley. Es importante destacar que las potestades deben ser ejercidas con el único beneficio del bien público.

#### 2.10. Facultades de Verificación y Fiscalización de la A.F.I.P.

En nuestro país rige el sistema de autodeterminación es decir autoliquidación de impuestos, por lo que el contribuyente es quien por medio de sus declaraciones juradas permite conocer su situación fiscal, reservándose el Fisco la facultad de verificar los datos consignados en la declaración jurada y de inspeccionar los hechos imponibles no declarados (Gómez & Folco, 2013).

Recordar que en materia tributaria a nivel nacional el ejercicio del poder de policía ha sido otorgado a la Administración Federal de Ingresos Públicos a través de la ley N° 11.683 (1978) de Procedimiento Tributario (Lobera, 2013,p.77).

Como ya se analizó, dentro de las diversas competencias, funciones y facultades que posee A.F.I.P., como es la función de la aplicación y percepción de tributos, se encuentra la facultad para verificar y fiscalizar el cumplimiento que los obligados y responsables de tributar como así también los terceros, den a las leyes, decretos reglamentarios, resoluciones generales e instrucciones administrativas.

Tanto las facultades de verificación como fiscalización se agrupan dentro del ámbito del derecho tributario formal o administrativo, las facultades de fiscalización se orientan a controlar que los contribuyentes hayan cumplido en forma correcta sus deberes formales en cuanto a la determinación, es decir que implica un control posterior por parte del Fisco, es accesorio respecto de la determinación, existe una obligación material previa, con hecho imponible y sujetos pasivos identificados. Las tareas de verificación tienden a establecer si los particulares cumplen con sus obligaciones materiales, la misma es independiente de sujetos pasivos identificados y de las obligaciones tributarias constituidas, tiene por objeto descubrir la existencia de hechos imponible ejecutados e ignorados por el Fisco, con el propósito de prevenir a la sociedad de perjuicios y daños que puedan causar la desobediencia a la potestad tributaria (Cedeiro, 2016).

La determinación tributaria, expone Villegas (2001) que es un procedimiento íntegramente reglado y no discrecional, ya que no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia, es decir que la actuación determinativa no dan opción entre varios resultados posibles, hay una solución única, la cual puede ser objeto de un

control posterior por parte del Fisco cuyo objetivo es verificar si los contribuyentes cumplieron los deberes formales emanados de la determinación, esa tarea se denomina fiscalización de la determinación tributaria, la cual es accesoria a la determinación tributaria ya que existiendo el tributo determinado podrá existir tributo fiscalizado. Lo cual implica que la fiscalización de la determinación exige una obligación previa tributaria sustancial con su hecho imponible y los sujetos pasivos identificados, está orientado a conocer si los contribuyentes cumplieron correctamente los deberes tributarios a su cargo. Por otro lado, se encuentra la acción de investigación la cual está orientada a prevenir los daños y peligros que puede afectar a la comunidad la desobediencia de los administrados a la potestad tributaria en ejercicio, el objetivo perseguido es averiguar la existencia de hechos imponibles que hayan sido realizado que fueron ignorados, como ya se indicó se trata de una facultad estatal la cual es emanada de la potestad tributaria. La investigación es ajena a las obligaciones tributarias constituidas como de sujetos pasivos identificados ya que tiene como fin descubrirlas situaciones.

Hay distintos tipos de fiscalizaciones, según expresa la A.F.I.P. (2016) y pueden iniciarse de diferentes formas entre las cuales se incluyen:

Las citaciones, en el cual se cita al contribuyente o responsable para que concurra a la Dependencia de A.F.I.P. y brinde las respuestas y/o exhiba los comprobantes que le sean requeridos.

Las verificaciones, son cuando se envía al contribuyente o responsable un requerimiento o cuestionario por escrito, otorgándole un plazo para que responda sobre inconsistencias detectadas en determinado impuesto y/o período. Estas

verificaciones generalmente se efectúan por Dependencias de A.F.I.P.-D.G.I. donde el contribuyente debe responder y/o aportar la documentación requerida.

Las inspecciones, son controles que pueden estar en relación a un concepto determinado o específicos, o pueden abarcan varios impuestos, regímenes y períodos, generalmente, se realizan en el domicilio del contribuyente. 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.

Hay que tener en cuenta según lo establece la A.F.I.P. (2016), que el único responsable y obligado a atender los requerimientos de información y/o documentación que formule el organismo fiscal, es el propio contribuyente.

La inspección es un proceso que comprende la revisión, control y verificación que realiza A.F.I.P. a los contribuyentes y responsables, para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones impositivas, aduaneras y de la seguridad social, además se faculta al organismo a aplicar sanciones previstas en la ley de Procedimiento Fiscal por el incumplimiento por parte del contribuyente de los requerimientos que efectúe el organismo (A.F.I.P.,2016).

#### 2.10.1. Facultades generales

Los deberes formales, conceptúa Celdeiro (2016), son obligaciones impuestas a los contribuyentes, responsables o terceros, lo cual tiene como objeto la colaboración con el Fisco, en el desempeño de sus funciones. Estas obligaciones pueden surgir de la ley, de disposiciones reglamentarias o de las autoridades de aplicación de las normas fiscales mediante delegación de la propia ley, esta potestad



de exigir determinados comportamientos debe limitarse a que las mismas no vulneren las libertades consagradas en la Constitución Nacional.

Los deberes formales constituyen relaciones de carácter no patrimonial entre el Fisco y los contribuyentes, responsables o terceros las cuales se encuentran reguladas por el derecho administrativo, los incumplimientos de las exigencias de los artículos 38, 39 y 40 de la ley N° 11.683 (1978) relativos a la verificación y fiscalización de las obligaciones tributarias, será pasible de sanciones (Gómez & Folco, 2013)

Expresa Folco (2011), que, para facilitar el debido control tributario por parte del Fisco, se estipulan facultades de tipo general las mismas de encuentran en el artículo 33 de la ley N° 11.683 (1978).

Expresa el artículo 33 de la ley N° 11.683 (1978), que la A.F.I.P., que podrá exigir a los contribuyentes y demás responsables e incluso a terceros, cuando fuere necesario y con el propósito de garantizar una oportuna verificación de la situación impositiva, que lleven libros o registros especiales de las negociaciones, de 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 A.F.I.P. facilite su fiscalización, y registren todas las operaciones que interese verificar.

Se deberán llevar registraciones y comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, de una actividad que sea retribuida, que permitan establecer de manera fehaciente los gravámenes que deban tributar, las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes, y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor

probatorio de aquéllas. Así mismo la A.F.I.P. puede limitar esta obligación y efectuar mayores o menores requerimiento en razón de su actividad o servicio y de la necesidad o conveniencia de individualizar a terceros a las personas o entidades que desarrollen alguna actividad retribuida en relación al pequeño tamaño económico (García Vizcaino, 2000).

Los deberes relativos a la fiscalización se encuentran reglamentados en los artículos 48 y 49 del decreto reglamentario 1397/79, el cual establece que los libros y la documentación a que se refiere el artículo 33 de la ley N° 11.683 (1978) como así también las registraciones mediante sistemas de computación de datos que se encuentran en el artículo 36 de igual ley, deben permanecer a disposición de la A.F.I.P. en el domicilio fiscal, según lo dispone el decreto 1334/98.

Los libros y documentación deberán permanecer a disposición de la A.F.I.P. en el domicilio fiscal del sujeto pasivo, consagrando el principio de inamovilidad de los libros de comercio y de la documentación (Celdeiro, 2016).

En nuestro régimen jurídico la obligación de llevar el registro de la actividad económica surge de los artículos 33, 43, 44, 51 del Código de Comercio y artículo 61 y siguientes de la ley 19.550 de Sociedades Comerciales y sus modificaciones. El código de comercio exige que se lleven los libros Diario y el de Inventarios y Balances, deberán ser rubricados ante el Registro Público de Comercio correspondiente al domicilio social. Esta obligación tiene por objeto individualizar las negociaciones y operaciones propias y de terceros vinculados con la materia imponible (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11683- Decreto 618/97, 2012).

Como indica Gomez & Folco (2013) “las facultades de verificación y control deben ser fortalecidas por un régimen de facturación y registración de operaciones, que permita al Fisco tener conocimiento de la celebración y dimensión de las operaciones económicas del contribuyente y terceros” (p.234).

Los contribuyentes, responsables y terceros que utilicen sistemas de computación de datos para sus registraciones, según expresa el artículo 36 de la ley 11.683 (1978), deben mantener en condiciones de operatividad, en el domicilio fiscal, los soportes magnéticos durante 2 años, contados a partir del cierre del período fiscal en que se utilizaron, de los cuales se incluyen datos que se encuentren relacionados con la materia imponible.

La presentación de la documentación y los libros debe ser ordenada y clasificada, caso contrario puede considerarse resistencia pasiva a la fiscalización, pudiendo implicar la aplicación de multas según expresa el artículo 49 del decreto N° 1397/79.

Obligación de otorgar comprobantes, la A.F.I.P. puede exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes. Además están obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban se encuentren autorizados por la A.F.I.P., de acuerdo al decreto N° 477(2007), los sujetos obligados a realizar la constatación son los exportadores y sujetos que realicen actividades similares a la exportación con carácter habitual; contribuyentes que actúen como agentes de retención del impuesto al valor agregado; contribuyentes que reciban pagos electrónicos y el Estado Nacional y sus dependencias y organismos dependientes, centralizados, descentralizados o autárquicos.

Obligación de conservar duplicado, el artículo 33 de ley de rito otorga a la A.F.I.P. la facultad de exigir que los responsables conserven por 10 años los documentos y comprobantes de sus operaciones o excepcionalmente por un término mayor cuando estén relacionados a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación de la materia imponible, el deber de conservación se extiende a los libros y registros en que se hayan anotado las operaciones o transacciones indicadas. Las registraciones deberán contar con el pertinente respaldo documental. Los libros, registros y comprobantes deben conservarse por 5 (cinco) años después de operada la prescripción y 10 años para contribuyentes no inscriptos según determina el artículo 48 del decreto N° 1397/79).

Obligación de utilizar determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones, es condición para el cómputo de deducciones, créditos fiscales entre otros. Los contribuyentes que no utilicen tales medios de pagos están obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar los conceptos indicados a su favor poder computar a su favor los conceptos indicados. En este párrafo se faculta a la A.F.I.P. a condicionar el cómputo de las deducciones en el impuesto a las ganancias, de los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado o del pago a cuenta en los impuestos internos a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones, con el objetivo de reforzar los instrumentos respectivos, ya que en diversas situaciones fueron detectadas operaciones donde se utilizaba diversos mecanismos de adulteración del respaldo documental, como emisores de facturas sin actividad comprobable, facturas duplicadas o fotocopiadas con procedimiento de alta resolución, entre otros (García Vizcaino, 2000).

### 2.10.2 Facultades específicas

En el art. 35 de ley N° 11.683 (1978) se establecen las facultades particulares que la A.F.I.P. puede requerir a los contribuyentes, responsables o terceros, determinadas obligaciones de hacer, no hacer o tolerar, según el artículo le otorga amplias poderes a la A.F.I.P. para verificar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas o formales por parte de los administrados, así mismo el artículo enuncia las facultades particulares, las cuales tienen el carácter de discrecionales, el fiscalizador puede o no ejercerlas según la oportunidad o conveniencia, siempre que no afecte las garantías personales reconocidos en la Constitución Nacional. También puede realizarlo con grado variable de intensidad respecto de bienes o personas (Celdeiro, 1016).

Estos amplios poderes los puede realizar en cualquier momento, los mismos deben ser interpretados con criterio extensivo, con el objeto de fiscalizar e investigar el cumplimiento de las leyes tributarias, pero cabe aclarar que la ley no autoriza a que se le otorguen al Fisco poderes no referidos que puedan lesionar garantías de orden constitucional. “El contribuyente o responsable puede iniciar acciones de amparo o declarativa si el cumplimiento del acto solicitado le produjera una lesión patrimonial irreparable” (Celdeiro, 2016, p.82).

El artículo se estructura en dos partes, la primera otorga al Fisco amplios poderes para verificar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas o formales por los administrados. La segunda parte enumera enunciativamente las facultades particulares, las cuales son de carácter discrecional, ya que el Fisco puede o no ejercerlas de acuerdo a la conveniencia y oportunidad, pero estas deben limitarse para no lesionar las garantías que se otorgan a los contribuyentes, las mismas las puede ejecutar con diferente intensidad respecto de los bienes y las personas que elija. Los

amplios poderes que han sido otorgados para verificar los podrá ejercer en cualquier momento, es decir no solo de periodos fiscales posteriores al nacimiento de la obligación tributaria, sino que además podrá realizarlas en periodos fiscales que se encuentran en curso.

Los amplios poderes otorgadas al Fisco expresa que las facultades fiscalizadoras e investigadoras deban ser interpretadas con criterio extensivo y no restrictivo, las potestades son para fiscalizar e investigar el términos generales el cumplimiento de las leyes tributarias, no solo en cuanto a los sujetos pasivos sino además con relación a terceros ajenos a la obligación tributaria sustancial, pueden ser utilizadas ante las declaraciones juradas presentadas como también ante cualquier persona que se presuma ser contribuyente aun cuando no haya presentado declaración jurada (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

La enumeración que presenta el citado artículo, es la siguiente:

- Citar a contribuyentes, responsables o terceros.
- Exigir la presentación de comprobantes.
- Inspeccionar libros, anotaciones, documentos y registros.
- Requerir el auxilio de la fuerza pública en determinadas circunstancias.
- Recabar orden de allanamiento al Juez nacional correspondiente.
- Clausurar preventivamente un establecimiento.
- Actuación del agente Fedatario.

-Disponer medidas preventivas tendientes a evitar maniobras de evasión tributaria.

#### 2.1.1. Registros Mediante Sistema de Computación de Datos

Según manifiesta Celdeiro (2016), los soportes magnéticos son documentos electrónicos, su lectura es por medio de máquinas, están representadas por cintas o discos, cuyos datos permanecen en la memoria. Quienes efectúen registros mediante sistemas de computación de datos, deben mantenerlos en condiciones de operatividad los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, hasta dos años atrás contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el que se hubieren utilizados. La A.F.I.P., podrá solicitar información o documentación relacionada con el equipamiento de computación utilizado y las aplicaciones implementadas, también podrá utilizar programas o utilitarios utilizados en auditoría fiscal para posibilitar la obtención de datos.

La doctrina ha manifestado su disconformidad con esta facultad de la A.F.I.P., aun cuando sea con el fin de facilitar el control fiscal, debido a que no se deben afectar los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional en los cuales se garantiza a todos los habitantes el derecho de usar y disponer de su propiedad, también se establece que todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento. Por otro lado, sostienen que no hay garantía tecnológica de que no se borren los datos como consecuencia de un manipuleo erróneo, o causa de problemas eléctricos, magnéticos, o virus de computación (Soler, 2009).

## 2.12 Constitución Nacional. Nociones Generales.

De acuerdo a lo expresado por Orihuela (2008),” la Constitución Nacional está integrado por un conjunto de normas básicas que responden a la organización política del estado, es considera como ley fundamental, proviene del latín “constitutio” que significa reglar, ordenar, regular “(p.15).

La constitución escrita de un estado democrático, expresa Bidart Campos (2001), “es un sistema normativo que tiene fuerza obligatoria y vinculante es decir que reviste naturaleza de norma jurídica” (pag.11).

En cuanto a la supremacía de la constitución, establece Bidart Campos (2001), que la constitución formal revestida de súper legalidad, obliga a que las normas y actos estatales y privados deban ajusten a ella, es decir que todo el ordenamiento jurídico- político del estado debe ser compatible y armonizar con la constitución formal. La supremacía constitucional contempla una progresión jerarquía del ordenamiento jurídico derivado, que se escalona en diferentes planos, en lo cual en lo más alto subordinan a los inferiores, y todo en su conjunto debe ser subordinado de la constitución. La inconstitucionalidad se da cuando se trasgrede la constitución porque se realiza algo que ella prohíbe o cuando no se hace lo que ella manda a hacer, lo cual implica infracciones, ilicitudes, antijuridicidad, entre otras.

El contenido de una constitución está formado por la organización del gobierno su forma, órganos, funcionamiento, el control del gobierno sus competencia e interrelación de sus órganos, los fines del gobierno y las obligaciones, derechos y garantías de cada habitante con relación al Estado y a los demás habitantes. Nuestra Constitución Nacional está integrada por un preámbulo y dos partes. La primera parte está formada por dos capítulos. El primero se denomina "Declaraciones, Derechos y



Garantías" y el segundo, "Nuevos Derechos y Garantías". La segunda parte de la Constitución se denomina "Autoridades de la Nación" y está organizado en dos Títulos: "Gobierno Federal" y "Gobiernos de Provincia".

La Primera parte de la Constitución Nacional, es conocida como la parte dogmática, en ella se reconocen los derechos individuales y de los ciudadanos, está integrada por 43 artículos, los 35 primeros artículos forman el primer capítulo denominado "Declaraciones, Derechos y Garantías".

Las declaraciones expresan Orihuela (2008), “son enunciados solemnes de los contribuyentes que contienen principios fundamentales” (pag.19). Los derechos son facultades que gozan los habitantes y las asociaciones, los cuales son universales, inalienables, imprescriptibles y ambivalentes, es decir se pueden hacer valer ante el Estado o ante otra persona. Las garantías son las seguridades que la constitución da al pueblo para que conozcan que sus derechos van a ser defendidos por las autoridades y que si son violados ya sea por el estado o por los particulares tendrán las acciones necesarias para sanarlos habeas corpus, amparos, inconstitucionalidad entre otros Orihuela (2008).

De acuerdo a lo expresado por Sagüés (2007), la diferencia entre derechos y garantías es, que los derechos importan facultades o atribuciones y las garantías significan herramientas o medios para efectivizar los derechos.

#### 2.12.1 Inviolabilidad del domicilio

El artículo 18 de la Constitución Nacional expresa:

*Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones*

*especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. 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. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice.*

La primera parte del artículo nos habla del debido proceso, el cual tiende a proteger el derecho de seguridad personal de los individuos, tiene un aspecto adjetivo, procesal o de forma, el cual garantiza que exista un proceso que se desarrolle conforme a la ley establecida con anterioridad, que el juez sea competente y que el individuo pueda realizar a su defensa. El aspecto sustantivo, sustancial, de fondo se relaciona con la justicia o razonabilidad que deben existir en los actos de los funcionarios (Orihuela, 2008).

“Nadie puede ser penado sin juicio previo” hace referencia al principio de inocencia y legalidad procesal, es decir que para que se le aplique una pena a una persona debe existir previamente un juicio llevado a cabo (Orihuela, 2008).

Se trata de un principio de inocencia o de no culpabilidad a través del cual se desprende que ningún individuo debe ser considerado como culpable sin una sentencia que lo declare como tal, la cual debe ser el resultado de un proceso judicial

acorde y adecuado a las disposiciones legales. Por consiguiente, toda persona es inocente y de dicha forma debe ser considerado y tratado por el Estado y por la sociedad hasta tanto no sea declarada su culpabilidad en un debido proceso judicial. El debido proceso de acuerdo a lo expresado por Bidart Campos (2000), establece que nadie puede ser privado de un derecho sin que se cumpla un procedimiento regular fijado por la ley; de no haber ley razonable que establezca el procedimiento, ha de arbitrarlo el juez de la causa; ese procedimiento tiene que ser debido, es decir dar suficiente oportunidad a la persona de participar con utilidad en el proceso; se requiere tener conocimiento fehaciente del proceso y de cada uno de sus actos y etapas, poder ofrecer y producir prueba y ser oído . La garantía del debido proceso y la defensa en juicio también es aplicable en sede administrativa, en el cual es administrado ha de tener conocimiento de las actuaciones, poder participar en el procedimiento y obtener decisión fundada (Bidart Campos, 2000).

Por su parte, Sagüés (2007), expresa que el precepto constitucional de que es "inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos" se ha concretado en las pautas jurisprudenciales del "derecho a ser oído" lo cual debe ser practicado en la oportunidad y forma prevista por las leyes, involucra el de estar presente en el proceso y el derecho a elegir defensor, aunque se le ofrezca a un acusado un defensor oficial puede también elegir libremente al de su confianza.

"Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo", este principio le permite al imputado de un delito no declarar sino quiere hacerlo ante la policía o el juez, lo cual no significa una presunción en su contra, su fundamento es que no exponer a la persona ante la opción de mentir, para que no le apliquen una pena o decir la verdad (Orihuela, 2008).

“El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados”, tiene como objetivo proteger al individuo contra la búsqueda de información relacionada al ámbito privado sin autorización expresa de un juez. El vocablo domicilio, debe ser interpretado en forma extensiva, entendiendo como tal a la vivienda particular, como así también al ámbito donde se desarrollan las actividades comerciales o profesionales inherentes a la actividad personal regular (Bidart Campos, 2004).

La jurisprudencia según expresa Sagüés (2007), admite que, si hay un consentimiento para ingresar a un domicilio, no existe allanamiento, solo se plantea cuando existe una negativa al acceso, además el artículo expresa que “una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación”, en la Constitución no está especificado por el cual el tema está regulado generalmente por los códigos procesales penales. Es decir que solo por medio de una ley se podrán violar el domicilio a través de una orden de allanamiento y la correspondencia o papeles privados a través de la incautación y apertura. Son inválidas las pruebas obtenidas ilegalmente y usadas por el tribunal para condenar al imputado, conocida como “doctrina del fruto del árbol venenoso” (Orihuela, 2008).

La búsqueda de información en ámbitos privados, será solo admisible con una orden de allanamiento o registro donde deberá precisar el lugar que será objeto del registro y lo que se desea encontrar. Se prevé excepciones a esta garantía en casos en que la situación o riesgo de muerte amerite el ingreso de la autoridad a un domicilio privado sin la orden correspondiente. La protección de esta garantía abarca también a la correspondencia y documentos privados, los cuales serán examinados con una orden expresa del juez, se incluyen las cartas, documentos, comunicaciones telefónicas, faxes y registros informáticos (Bidart Campos, 2000).

### 2.12.2 Libertad de intimidad

De acuerdo a lo expresado en el artículo 19 de la Constitución Nacional:

*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 citado artículo, están incluidos dos principios que son el derecho a la intimidad o libertad de conciencia que son actos privados que no sean contrarios al orden y moral pública o perjudiquen a un tercero, los mismos no pueden ser juzgados por el Estado y el principio de legalidad o reserva, donde establece que “nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe” (Orihuela, 2008).

La libertad de intimidad presupone la tutela jurídica de la vida privada, incluyen en su ámbito a las conductas autorreferentes, es decir, las que sólo se refieren y pertenecen al propio sujeto autor, sin perjudicar a terceros. Entre las mismas se pueden enunciar la preservación de la propia imagen frente a terceros; el control y la disposición de los datos personales, incluso para impedir su difusión innecesaria; el derecho a la identidad personal (Sagüés, 2007).

El derecho a la intimidad expresa Orihuela (2008), “es el espacio o esfera que dispone una persona sin la intromisión del Estado o individuos y el derecho a la privacidad es la posibilidad de realizar acciones humanas” (pag.63).

De acuerdo a lo expresado por Bidart Campos (2001), la libertad de la intimidad se proyecta a ciertos aspectos que barca a la libertad religiosa, también se lo

puede relacionar con el derecho al silencio y al secreto, el derecho al silencio es la faz negativa del derecho a la libre expresión, y al igual que el derecho al secreto, expresa la facultad de reservarse ideas, sentimientos, conocimientos y acciones que el sujeto no desea voluntariamente dar a publicidad, o revelar a terceros, o cumplir. Abarca a la intimidad o privacidad de la relación confidencial entre un profesional y su cliente el cual es llamado secreto profesional y también incluye el derecho al secreto fiscal el cual expresa que si bien el Fisco puede revelar públicamente quiénes incumplen sus obligaciones tributarias, no puede en cambio dar a publicidad la identidad de quienes, cumpliéndolas, sufren afectación en su privacidad por la difusión informativa de su patrimonio, o de sus ganancias, o de los montos pagados. Los medios que sin el consentimiento de la persona interesada tienden a extraer de su intimidad informaciones, secretos, declaraciones entre otros, se consideran allanamientos injustos de su fuero íntimo y no pueden emplearse ni siquiera en un proceso judicial con miras al descubrimiento de un delito.

## Objetivo General

Comprender las limitaciones a las facultades de verificación y fiscalización que tiene la A.F.I.P. de acuerdo a la ley N° 11.683, teniendo en cuenta las garantías constitucionales que amparan a los contribuyentes ante una inspección impositiva en la República Argentina, en el año 2018.

## Objetivos Específicos

Explicar las facultades de verificación y fiscalización de la A.F.I.P. establecidos en la ley N° 11.683.

Detallar los derechos y obligaciones que tienen los contribuyentes y la A.F.I.P. al momento de una inspección impositiva.

Establecer las garantías constitucionales de los contribuyentes los cuales limitan el accionar de la A.F.I.P.

### 3. Metodología

A continuación, en la tabla 1, se establece el tipo de estudio que se utilizara para la elaboración del presente trabajo, la metodología aplicada y las técnicas e instrumentos para la recolección de datos. Fuente de elaboración propia.

Los datos secundarios serán utilizados en todas las instancias del trabajo, han servido de recurso en el proceso de construcción del objetivo y a través de fuentes bibliográficas y documentales, permitió establecer el que investigar, la consulta de los mismos apporto elementos de análisis y argumentativos que permitieron elaborar los resultados.

Tipo de Estudio	Descriptiva	
Metodología	Cualitativa	
Técnica	Relevamiento de información documental de fuente secundaria	
Instrumento	Fichaje textual	Análisis e interpretación de datos recopilados

Tabla 1: Ficha técnica de metodología

#### 3.1 Diseño Metodológico

La fuente de investigación es secundaria puesto que deberemos realizar el estudio bajo las normativas que regula al tema en consideración.

##### 3.1.1 Materiales

La Unidad de análisis es el elemento mínimo de estudio observable en relación con un conjunto de elementos de su mismo tipo (Vieytes,2004). En el presente trabajo la unidad de análisis serán los artículos 33 y 35 de la ley N° 11.683 (1978) y los



artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional, para lo cual se utilizaron la siguiente fuente de datos:

#### Fuentes de datos

#### Normativa

- 1) Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683 (1978)
- 2) Decreto Reglamentario 618/97
- 3) Decreto Reglamentario N° 1397/79
- 4) Ley N° 24.430 Constitución de la Nación Argentina
- 5) Ley N° 27.430 Reforma Tributaria (2017)

#### Libros

- 6) Celdeiro, E. C. (2016). Procedimiento Fiscal Explicado y Comentado (Novena ed.). Buenos Aires: Errepar.
- 7) Celdeiro, E., Gadea, M., & Imirizaldu, J. (2012). Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97. Buenos Aires: Errepar.
- 8) García Vizcaíno, C. (2000). Derecho Tributario (2° ampliada y actualizada ed., Vol. Tomo II). Buenos Aires: Depalma.
- 9) Gómez, T., & Folco, C. (2013). Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97 (7ma. Edición Actualizada y Ampliada ed.). Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- 10) Lobera, E. (2013). Procedimiento tributario ante la AFIP (Séptima ed.). Buenos Aires: Errepar.

11) Soler, O. H. (2009). Como actuar frente a las inspecciones de la AFIP (Tercera ed.). Buenos Aires: La Ley.

#### Páginas de internet

12) A.F.I.P. (02 de septiembre de 2016). <https://www.afip.gob.ar/inspecciones>.  
Obtenido de <https://www.afip.gob.ar/inspecciones>

#### Jurisprudencia

13) "Bodegas y Viñedos Castro Hnos. SA" (CSJN 15 de 3 de 1967).

14) "Fisco Nacional (D.G.I.) c.S.M.Q s/allanamiento" (CNFed. Contencioso Administrativo, sala II 08 de 03 de 1994).

15) "Papazian, Mario Tomas s/ infracción ley 11.683" (Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico N° 6 19 de Marzo de 1999).

16) "Yu Jian s/ infracción- ley 11.683" (Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico N°3 24 de Mayo de 1999).

17) "Operti Ferias S.A." (Tribunal Fiscal, sala B 25 de 4 de 2001).

18) "Barolo, Guillermo A. por El Lomo y Cía. S.R.L. c/ AFIP s/amparo" (Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba- Sala A 14 de Noviembre de 2005).

19) "Pippo SACI"- CNPEcon. (CNPEcon. Sala B 10 de 12 de 2007).

20) "Steinco Gustavo Alejandro c/ DGI" (Cámara Nacional de Apelaciones en lo contencioso Administrativo, sala V. 12 de Febrero de 2008).

21) "Butirón, Horacio Andrés s/ clausura preventiva" (Cámara Federal de Apelaciones de San Martín- Sala I 09 de Septiembre de 2011).

### 3.1.2 Tipo de estudio

Al presente trabajo, se le dará un enfoque cualitativo, dentro del paradigma interpretativo, debido a que la investigación estará centrada en el entendimiento e interpretación de datos, por medio de este enfoque se busca profundidad, se aprende de la perspectiva de los actores, de acuerdo con Vieytes (2004), por medio del contacto con otros y con los escenarios posibles se puede descubrir o reconocer los conflictos y fracturas, las divergencias o consensos, que se establecen en la realidad.

La metodología cualitativa, se realiza en contextos estructurales y situacionales “se preocupa por la construcción de conocimiento sobre la realidad social y cultural desde el punto de vista de quienes lo producen o la viven” (Vieytes, 2004, p.69),

El análisis de la investigación llevada a cabo será de tipo descriptivo, en el cual el objeto ya es conocido y se busca describirlo en forma exhaustiva. “La medición ofrece al investigador un conocimiento exhaustivo del objeto o algunos de sus aspectos” (Vieytes, 2004, pág. 93), el objetivo perseguido es el detalle y análisis de las limitaciones del accionar de la A.F.I.P. ante una inspección teniendo en cuenta las facultades de verificación y fiscalización las cuales se encuentran reguladas por la ley N° 11.683 (1978) como así también las restricciones emanadas de los derechos garantizados a los contribuyentes consagrados por la Constitución Nacional.

### 3.1.3 Procedimiento

Para su desarrollo se utilizará el método biográfico indirecto, el cual se basa en la recopilación de datos secundarios elaborados por documentos escritos, visuales de otros investigadores.

En el inicio se utilizó la bibliografía que sirvió de ayuda al momento de formular los objetivos, posteriormente fue necesario extender, ampliar y desarrollar los conocimientos del tema a través de la doctrina especializada para poder formular el marco teórico y por último los casos de jurisprudencia de relevancia para así exponer los resultados profundizando el tema en estudio en relación al objetivo planteado.

La recolección de datos provee información, las cuales serán clasificadas, ordenadas, analizadas e interpretadas tendientes a unificar las variadas fuentes bibliográficas. El diseño de la investigación como se realizará con datos secundarios, se pretende validar la hipótesis usando datos que otros investigadores obtuvieron de acuerdo con sus fines específicos y que se encuentran a disposición en registros, documentos y base de datos accesibles para quienes puedan utilizarlos (Vieytes, 2004).

Para el desarrollo del presente trabajo, se parte del relevamiento de información secundaria y se procederá a la creación de fichajes textual donde se transcribirá de la ley N°11.683 (1978) de Procedimiento tributario el artículo 33 y el artículo 35. Se confeccionará otro fichaje textual con la ley N° 24.430 Constitución de la Nación Argentina donde se transcribe el artículo 18, artículo 18. Luego se incluirán información doctrinaria, jurisprudencia de relevancia relacionada con las facultades discrecionales de la A.F.I.P., publicaciones en revistas, informes de expertos vigentes al momento de la redacción, el instrumento utilizado será el análisis e interpretación de los datos recopilados para determinar la postura de los autores más importantes y como la justicia falló en los casos más relevantes, respecto las facultades discrecionales del Fisco.

#### 3.1.4 Análisis de la información

Una vez obtenida la información se procesará la misma para posteriormente iniciar un análisis de interpretación de la información donde se pretenderá detallar los derechos y obligaciones de la A.F.I.P., interpretando los mismos a través del análisis interpretativo que la doctrina ha efectuado y los casos de jurisprudencia más relevante se tratará de buscar un equilibrio entre la ley, la jurisprudencia y la doctrina tratando de analizar las inconsistencias en búsqueda de una armonización.

Posteriormente se realizará una exposición de los derechos que son garantizados por la Constitución Nacional a los contribuyentes.

Se realizará un análisis de contenido a través de una revisión bibliográfica de las normativas vigentes, en el cual se pretende determinar los derechos y obligaciones con que cuenta el Fisco al momento de realizar una inspección, a la vez que se analizaran las garantías constitucionales que resguardan al contribuyente, limitando el accionar del Fisco para no avasallar las garantías que le fueron conferidos a los particulares. Conjuntamente se examinará la variada jurisprudencia sobre el tema, destacando el resultado de las sentencias y las opiniones doctrinarias de determinados supuestos. Se pretende poner en conocimiento del contribuyente como debe actuar en el momento de una inspección impositiva, cuáles son sus derechos y deberes y los límites del Fisco. El análisis de contenido apunta a la reducción de la complejidad de los mensajes a través de técnicas de codificación, es una técnica para estudiar y analizar la comunicación de manera objetiva, sistemática y cuantitativa (Vieytes, 2004). La información secundaria se presenta en documentos de distintos formatos producida por organismos oficiales, instituciones públicas y privadas, consultoras, grupos de opinión y sujetos individuales que generan datos permanentemente los almacenan y resguardan de diversas maneras.

Luego se realizara una comprensión integrando las facultades y derechos de ambas partes, se identificara la documentación involucrada en el procedimiento de una inspección para ello se utilizara la técnica de análisis de contenido a través del fichaje bibliográfico, para concluir en lograr un equilibrio razonable entre los intereses de ambas partes tratando de evitar las controversias que se generan mediante una lesión de los intereses de los administrados ante una inspección por el no respeto que la A.F.I.P. hiciera de los derechos de los contribuyentes producidas por el desconocimiento del contribuyente de como accionar.

Una vez realizada la interpretación y análisis de datos recopilados se procederá a redactar el informe final para comprender las limitaciones de las facultades de verificación y fiscalización de la A.F.I.P. al momento de realizar una inspección impositiva amparando a los contribuyentes por medio de las garantías reconocidas constitucionalmente.

## 4. Resultados

### 4.1 Facultades Especiales de Funcionarios y Empleados de la A.F.I.P.

De acuerdo a lo expresado por el artículo 35 de la ley N° 11.683 (1978), la A.F.I.P. posee amplios poderes para verificar, a través de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los contribuyentes den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de algún presunto responsable, inclusive lo podrá realizar en periodos fiscales en curso.

#### 4.1.1 Citar a contribuyentes, responsables o terceros

El inciso a) del artículo 35 de la ley de rito, expresa que la Administración Federal de Ingresos Públicos se encuentra facultada para citar a los contribuyentes, responsables o terceros, en la medida que tengan conocimiento de las negociaciones u operaciones, el objeto perseguido es obtener información verbal o escrita de las operaciones y circunstancias que se vinculan al hecho imponible, dentro de un plazo que se fije prudencialmente. De la información verbal los funcionarios de la A.F.I.P. deben labrar un acta de constatación.

Establece Folco (2013), que las citaciones la pueden efectuar al firmante de la declaración jurada como al presunto contribuyente, responsable o tercero que cuente con información de las negociaciones u operaciones, el objetivo de este inciso es captar información a través de preguntas o requerimientos que se realicen de las operaciones y circunstancias que se encuentren vinculadas al hecho imponible que se está investigando. Si las repuestas se realizan en forma verbal, los funcionarios

deberán confeccionar un acta dejando constancia de las manifestaciones formuladas por los sujetos, las que serán utilizadas como material probatorio aun cuando no estén firmadas por los interesados y en tanto no se demuestre su falsedad, hará plena fe, ya que la misma es considerada, de acuerdo al artículo 289 del Código Civil y Comercial de la Nación, con carácter de instrumento público.

La facultad de citar, expresada en el inciso, no está referida solo a los sujetos pasivos, sino además a terceros los cuales el Fisco presume que tengan o puedan tener conocimiento de las circunstancias o acontecimientos relevantes para controlar la magnitud de las operaciones que se encuentran investigadas, pero cuando la facultad es ejercida respecto a terceros, deben limitarse a aquellos supuestos estrictamente necesarios y útil para tal investigación. Es importante expresar que si bien la norma deja librado al criterio discrecional por parte del Fisco de las preguntas a realizar, del plazo de su respuesta y de la apreciación de los elementos que se requieren, todas las solicitudes deben ser razonables y relacionadas con cuestiones puntuales tributarias objeto de la investigación (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

El Tribunal Fiscal de la Nación, considera que la legalidad de las actuaciones no está afectado porque los interrogatorios se realicen en los propios domicilios de los interrogados, así mismo cuando se hayan realizado sin citación cursada con antelación, siempre que las preguntadas formuladas no hubieran requerido de una actividad previa para su constatación la cual justifique la existencia de plazos para tales efectos ( "Operti Ferias S.A.", 2001).

En relación al plazo el inciso estipula que deberá fijarse prudencialmente, a lo que considera Folco (2011), que es una cuestión de mérito y conveniencia que deberá



evaluarse razonablemente, de acuerdo con esta expresión podría considerarse que al no contemplar la ley un plazo mínimo resulta aplicable en forma supletoria el artículo 1 inciso e) de la ley de Procedimiento Administrativo, donde se establece un plazo especial para la realización de trámites, notificaciones y citaciones, cumplimiento de intimaciones, emplazamientos y contestación de traslados, vistas e informes, que será de diez (10) días.

Cuando se de una repuesta verbal al requerimiento, los funcionarios deben labrar un acta como constancia de las declaraciones realizadas por los sujetos, la cual sirve como material probatorio, aun estando estas sin firma por los sujetos y en tanto no se demuestre la falsedad de las mismas, hará de plena fe y se presumen legítimas del acto administrativos, se considera además como instrumento público expresado en el artículo 289 del Código Civil y Comercial de la Nación.

#### 4.1.2 Exigir la presentación de comprobantes

De acuerdo al inciso b) del artículo 35 de la ley de rito, expresa la facultad que cuenta el Fisco para exigir de los responsables o terceros, frente a casos puntuales de verificaciones, la presentación de todos los comprobantes y justificativos que estén vinculados al hecho imponible. Exigir que la exhibición de libros, anotaciones, documentos, comprobantes y demás, se realice en forma ordenada y clasificada para la fiscalización, bajo apercibimiento del incumplimiento de este deber, por ser considerado como resistencia pasiva a la fiscalización (Celdeiro E. C., 2016).

De acuerdo a lo señalado por Folco (2011), si bien la expresión presentar, conduce a que el sujeto pasivo o tercero, transporte físicamente a la oficina del ente recaudador correspondiente, los comprobantes y justificativos que le sean requeridos

pertinentes para la acreditación de algún hecho imponible, existe la posibilidad de que los comprobantes y justificativos sean exhibidos en el domicilio fiscal del inspeccionado.

Expresa Celdeiro (2016), que la jurisprudencia entiende que además de la exhibición de la documentación abarca la posibilidad de que el Fisco incaute la documentación, cuando se conociesen e imputaren infracciones en el ejercicio de la tarea investigadora, cuya prueba se pretenda completar a través del secuestro de la misma, es decir que el secuestro de la documentación se puede realizar cuando es considerado como prueba la cual se pretende preservar de una infracción descubierta, y ante el peligro que la misma pueda desaparecer. No puede secuestrarse documentación con el fin de descubrir infracciones desconocidas hasta el momento por el Fisco o para detectar la identidad ignorada de presuntos infractores. El secuestro de la información solo resulta procedente cuando el sujeto pasivo entrega la documentación requerida y lo realiza en forma voluntaria, de no ser así la única vía que se admite para el secuestro de la documentación es el allanamiento.

Luego de analizar la documentación que ha sido presentada, el Fisco podrá concluir que han sido afectada disposiciones diferentes que las que ocasionaron el procedimiento, en este sentido, el sujeto investigado queda comprometido con lo descubierto, dando lugar a ampliación del sumario o a la tramitación de uno nuevo (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

#### 4.1.3 Inspección libros, anotaciones, documentos y registros

De acuerdo al inciso c) del artículo 35 de la ley de rito, el Fisco se encuentra facultado para inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o de terceros, que puedan registrar o comprobar operaciones y negociaciones que se consideren vinculadas con datos que contengan o debieran contener las declaraciones juradas, la inspección podrá realizarse conjuntamente con la realización y ejecución de actos u operación que es de interés a la fiscalización, las personas involucradas tienen la obligación de exhibir, no la de entregar el material la cual tiene, la cual tiene una finalidad de pesquisa (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

Los funcionarios deberán dejar constancia en actas firmadas o no por el contribuyente de la existencia e individualización de los elementos exhibidos y de las manifestaciones de los inspeccionados, estas actas son instrumentos públicos por lo que hacen plena fe, mientras no se demuestre lo contrario. No se admite la posibilidad de practicar pesquisas domiciliarios sin orden de allanamiento, no se puede incautar la documentación sin la orden judicial para proceder a su ejecución (Celdeiro E. C., 2016).

El artículo 60 del código de comercio, estipula el principio de inamovilidad de los libros de comercios, aplicable a sociedades comerciales y comerciantes matriculados, abarca a los libros diario e inventario y balances, a subdiarios o auxiliares que integren el sistema contable según lo expresado en el artículo 61 del código de comercio.

El termino inspeccionar debe interpretarse de acuerdo a la legislación comercial, donde establece el principio de inamovilidad de los libros de comercio, lo

cual conlleva que no deben ser trasladados del lugar del domicilio legal y estatutario, con el fin de cumplir con requerimientos fiscales ("Bodegas y Viñedos Castro Hnos. SA", 1967). Encuentra su fundamento en que si el Fisco transportare o incaute los libros de contabilidad podría generar una obstaculización de la contabilidad normal de las operación de los obligados, por lo que se considera que el sujeto pasivo tiene la obligación de exhibir, no la de hacer entrega del material, sin una orden judicial que avale el procedimiento (Villegas, 2001).

En caso que el sujeto no tenga en su poder los libros que le sean requeridos, deberá informar el lugar donde se encuentren, no pudiendo el Fisco exigir al contribuyente que traslade los libros hasta su dependencia, igual tratamiento se aplica respecto de los libros de los contribuyentes o responsables que no son comerciantes (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

El artículo 49 del Decreto Reglamentario de la ley de Procedimiento Tributario expresa que cuando el funcionario o empleado que realice una fiscalización y exija la presentación de libros, anotaciones, documentos, comprobantes y demás elementos, el contribuyente deberá exhibirlos en forma ordenada y clasificada de manera que resulte adecuada para la verificación, de no proceder bajo esta observancia será considerado como resistencia pasiva a la fiscalización, la infracción queda sometida en la infracción genérica estipulada en el artículo 39 de la ley de procedimiento tributario.

#### 4.1.4 Requerir auxilio de la fuerza pública

El Administrador Federal y demás funcionarios autorizados, de acuerdo al inciso d) del artículo 35 de la ley de rito, estipula que podrán requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando surjan inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando fuera necesario para hacer comparecer a responsables y terceros o para ejecutar las órdenes de allanamiento.

El auxilio de la fuerza pública se efectivizara en supuestos que resulte imprescindible, deberá realizarse sin demoras, bajo responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y en su defecto el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida en el artículo 250 del Código Penal de la Nación Argentina, el que reprime con prisión de un mes a dos años e inhabilitación especial por doble tiempo al jefe o agente de fuerza pública que rehusare, omitiere o retardare, sin causa justificada, la prestación de un auxilio legalmente requerido por la autoridad civil competente. Si existiera arbitrariedad en lo solicitado, la responsabilidad recae en el funcionario que reclamo el auxilio, en ningún caso, el funcionario policial debe negarse a prestarlo (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

Expresa su opinión Soler (2009) al respecto que la utilización de la fuerza pública para la restricción a los derechos personales o patrimoniales, se conoce como coerción procesal, es un medio de garantizar el logro de los fines del proceso. Los actos coercitivos pueden restringir derechos personales o patrimoniales. Las medidas coercitivas, las cuales implican una limitación impuesta sobre un derecho constitucional, deben ser expresamente expuestas en las leyes procesales, las cuales también fijan los límites dentro de los cuales se ejerce en forma legítima la coerción.

#### 4.1.5 Orden de allanamiento

Entre las atribuciones conferidas al Fisco, el inciso e) del artículo 35 de la ley de rito, expresa que autoriza a los funcionarios de la A.F.I.P. a solicitar al Juez Federal competente, órdenes de allanamiento, con el fin de practicar auditorias fiscales, cuando por razones fundadas se presuma que el contribuyente o responsable o un tercero ocultan documentos u objetos que probasen ilícitos fiscales o que su accionar pueda verse o se vea dificultado por la resistencia de los contribuyentes o responsables tributarios (Celdeiro E. C., 2016) .

La jurisprudencia sostuvo que la atribución de recabar órdenes de allanamiento procederá ante la negativa de acceso a la documentación, no es necesario una presunción de fraude o evasión fiscal, debiendo demostrar para su ejercicio, la urgencia fundada de ejecutar el allanamiento de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular ("Fisco Nacional (D.G.I.) c.S.M.Q s/allanamiento", 1994).

La norma exige que se especifique en la solicitud el lugar y momento en el cual se ejecutara la misma, además deberá incluirse los fundamentos que la avalan, así como también la documentación y datos que se pretenda obtener, el no realizarlo provoca la nulidad el procedimiento, si los funcionarios se apartan de lo especificado durante su actuación. En la ejecución se aplicará el artículo 224 y siguientes y concordantes con el código procesal penal de la Nación, el vocablo domicilio se debe relacionar con el dispuesto en el artículo 150 del código Penal, la norma establece que se reprime el delito de violación de domicilio amparando por tal a la morada, casa de negocio, sus dependencias y recintos habitados (Celdeiro E. C., 2016).

El secuestro de la documentación solo resultara procedente cuando expresamente lo establezca el juez en la orden de allanamiento. El allanamiento se considera una excepción al derecho a la inviolabilidad del domicilio garantizado por el artículo 18 de la Constitución Nacional el cual establece la inviolabilidad de los papeles privados, los cuales podrán ser incautados en caso y motivos determinados por ley, la única forma en que la autoridad pueda acceder en un domicilio es con una orden judicial, de lo contrario será nulo el allanamiento realizado en contravención a las leyes y resultara ineficaz las pruebas recabadas en esa oportunidad, debe usarse siempre con criterio restringido y la resolución del juez debe ser fundada . En la práctica se observa que el Fisco requiere del allanamiento cuando se le niega el acceso a la documentación o se presume que la documentación pueda desaparecer u ocultarse por el contribuyente o cuando se esté en presencia de una contravención o delito que amerite su secuestro por su naturaleza y circunstancia (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012)

El consentimiento prestado por el titular del derecho de exclusión a efectos de su validez no debe presentar dudas, debiendo prestarse en forma expresa, se lo debe poner en conocimiento a quién lo presta que tiene derecho a negar la autorización, no debe quedar dudas en cuanto a la plena libertad del individuo al expresar la autorización. La autorización judicial del allanamiento del domicilio no trae aparejado la facultad de proceder al secuestro de documentación y demás elementos probatorios, sino mediar una disposición expresa jurisdiccional (Celdeiro E. C., 2016).

De acuerdo a lo dictaminado por la jurisprudencia la A.F.I.P. no puede entrar en una empresa sino se encuentran sus directores, para realizar una inspección y finalizar allanando material, si el ingreso no tuvo el consentimiento libre y expreso de los responsables, ni hubo una orden judicial de allanamiento, así lo indicaron a través

del fallo de la Cámara en lo Contencioso Administrativo, en la causa “Stenico, Gustavo Alejandro c/DGI” , donde el Tribunal Fiscal arbitrariamente desconoció la nulidad de todo lo actuado, en razón de que el allanamiento y secuestro de material informático fue realizado sin una orden judicial y sin consentimiento voluntario y expreso, ya que se expresa que ese consentimiento fue obtenido por medio de intimidaciones y amenazas realizadas por los funcionarios intervinientes, el consentimiento se admite como una causa de legitimación, siempre que se preste en forma expresa y comprobadamente anterior a la entrada de los representantes de la autoridad pública a la vivienda sin que medie fuerza o intimidación. El domicilio integra la esfera de intimidad propia de cada individuo y por ello se encuentra sujeto a su decisión, además la Cámara fijó criterios para que el ingreso sea válido que es poner en conocimiento a los representantes de la firma su intención, previo al ingreso del local, haciéndoles saber que no tienen orden judicial para allanar, que pueden negarles el ingreso a para efectuar un allanamiento y dejando constancia de que su objetivo constituye o puede constituir el posible allanamiento de objetos. Y además expreso el tribunal que aunque se cumplan los mismos no constituye un consentimiento válido, la mera ausencia de reparos u objeciones de parte del inspeccionado ("Steinco Gustavo Alejandro c/ DGI", 2008).

Los requisitos que el juez debe contemplar en estos casos es, verificar si el pedido emana de un funcionario competente; si el objeto del mismo coincide o no con lo que autoriza la ley; si el pedido tiende a asegurar la verificación de los hechos que son de competencia de la A.F.I.P.; si el sujeto pasivo de la medida solicitada se encuentra comprendido entre los previstos por la ley; determinar si existe una conexión de medio a fin de la medida solicitada y el cumplimiento de las funciones del Fisco; si la solicitud fue presentado cumplimiento los requisitos de rigor. Resulta



necesario que el juez realice un análisis de lo expuesto previo al dictado de la orden de allanamiento, solo los jueces poseen objetividad ya que se considera que la misma debe ser fundada (Soler, Como actuar frente a las inspecciones de la AFIP, 2009).

El juez podrá disponer de la fuerza pública y optar por proceder personalmente o delegar la diligencia en funcionarios de la policía u otras autoridades que deban realizarse, en esta caso la orden debe ser escrita, contener el lugar, día y hora en que se efectivizara la medida y el nombre del comisionado quien labrara un acta, debiendo ser testigos dos personas ajenas a la repartición fiscal, las cuales deben firmar el acta, dejando constancia de lo realizado (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

El allanamiento no tiene fin en sí mismo, sino que su efecto es liberar el acceso al domicilio, derribando la resistencia del inspeccionado, para realizar otra diligencia, como un registro domiciliario o secuestro de documentación, la orden de allanamiento no constituye una delegación de facultades del juez en el funcionario de la A.F.I.P., sino que es un mandato para un acto único, el cual se agota con el cumplimiento de la orden y no habilita a nuevas entradas sin una nueva orden. Una vez finalizado el allanamiento se considera concluida la gestión y el titular de la morada recupera su derecho a oponerse a la entrada de un tercero ajeno, si los funcionarios autorizados para el allanamiento se retiran del domicilio, se considera que la orden se ha agotado y no podrán reingresar al domicilio nuevamente sin el consentimiento del morador o con una nueva orden judicial (Soler, Como actuar frente a las inspecciones de la AFIP, 2009).

#### 4.1.6 Clausura preventiva

De acuerdo a lo que expresa el inciso f) del artículo 35 de la ley de rito, el funcionario de la A.F.I.P. se encuentra autorizado para ejecutar la clausura preventiva cuando en un establecimiento se constate que se han configurado dos o más hechos u omisiones que son considerados infracciones para la aplicación de la clausura ordinaria, previstos en el artículo 40 de la ley 11.683 (1978), los cuales son que el contribuyente no emita factura o comprobante equivalente, no lleve registraciones de sus adquisiciones o ventas o estas fueran defectuosas o incompletas, encargare o transportare comercialmente mercaderías sin respaldo documental, no se encuentre inscripto ante la A.F.I.P., no posea o conserve facturas que puedan acreditar la adquisición o tenencia de bienes o servicios necesarios para el desarrollo de su actividad, no mantenga en condiciones de operatividad instrumentos de medición y control de producción, cuando tenga la mitad o más del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleador, para los establecimientos de al menos 10 empleados y además concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un periodo no superior a dos años desde que se detectó lo anterior, según lo expresado por Celdeiro (2016), agregando además la última reforma, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.

El artículo 75 de la ley N° 11.683 (1978) establece el deber de comunicar de inmediato la clausura preventiva que disponga la A.F.I.P. en ejercicio de sus atribuciones al juez federal o en lo penal económico según corresponda. Una vez realizada, el juez, previa audiencia con el responsable deberá: dejarla sin efecto por no

comprobarse lo requerido por el inciso f) del artículo 35 de la ley N°11.683 (1978) o mantenerla hasta que regularice la situación que origino la clausura preventiva.

Es inválido que el contribuyente pueda sufrir una sanción sin la actuación de un juez judicial que analice la situación, ya que se encuentra fuera del contexto cautelar y posee el inequívoco propósito de sancionar a una persona sin proceso previo, contrariando lo que manifiesta el artículo 18 de la Constitución Nacional.

Lo destacado de este inciso es que el legislador otorgó al Fisco el poder de clausurar un establecimiento comercial sin intervención judicial previa, ya que en el mismo acto en que se visualice la infracción, de reunir con los elementos descriptos anteriormente, la clausura podrá realizarse en el mismo acto. La clausura preventiva no puede extenderse por un plazo superior a 3 (tres) días corridos, se considera un plazo de caducidad, si el órgano judicial no adopto alguna medida al respecto sobre la clausura preventiva impuesta por el Fisco, al vencimiento, el sujeto que la sufrió podrá, de pleno derecho, reanudar sus actividades comerciales (Della Picca, 2016).

Riboldi (2015), establece su postura expresando que las medidas cautelares tienen el objetivo de asegurar el cumplimiento de decisiones judiciales definitivas para que éstas no se tornen inofensivas o meramente declarativas, es decir que la clausura preventiva trata de evitar la repetición de alguna de las conductas típicas previstas en el artículo 40 de la ley N°11.683 (1978), se realiza por medio de un proceso rápido que interrumpa de forma inmediata la comisión de la infracción. Pero además el funcionario de A.F.I.P., está autorizado a la clausura preventiva cuando constate que se hayan configurado uno o más de los hechos previstos en el artículo 40 de la ley de rito y al mismo tiempo exista un grave perjuicio o el responsable registre haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se

detectó la anterior, es decir se sanciona la reincidencia sin tener en cuenta que algunas de las conductas infraccionales tipificadas en el artículo 40 citado, son de comisión instantánea, por lo tanto resulta inconsistentes esas conductas, además que la norma no establece la exigencia de una orden judicial, produciéndose un exceso de facultades y violación a la división de poderes. Por otro lado, frente a la pretensión de sancionar la conducta reincidente del contribuyente, nos encontramos con una serie de imprecisiones como la de castigar al infractor por la comisión de la misma infracción, violentando el derecho a defensa en juicio previo a aplicar una sanción. Por último, la utilización de la clausura preventiva normada en el artículo 35 inc.) y 75 de la ley N°11.683 (1978) violenta garantías constitucionales y tratados internacionales incorporados a la Constitución Nacional , que prohíben aplicar sanciones sin juicio previo efectuadas por autoridades competentes, garantía del debido proceso, ya que recordemos que la sanción es aplicada por un funcionario administrativo del organismo de Administración Tributaria, sin dictamen jurídico previo, con la discrecionalidad arriba descrita y obviando la participación del contribuyente (Riboldi, 2015).

El carácter de la medida versa sobre dos corrientes de opiniones, una de las cuales establece que es una medida preventiva, en cuanto a que se refiere a la existencia de un grave perjuicio y la otra es que se trata de una sanción, la cual se aplicaría sin juicio previo, lo que muestra como medida cautelar se convierte en una sanción previa sin juzgamiento lo cual viola el derecho de defensa en juicio, el debido proceso adjetivo, así como la presunción de inocencia a favor del contribuyente, además si el juez deja sin efecto la clausura por resultar improcedente, lo expuesto podría generar un perjuicio patrimonial para el Fisco ya que debería indemnizar por daños y perjuicios causados por la clausura no concretada . La inconstitucionalidad de

la norma del artículo 35 Inc. f) de la citada ley viene dada porque la misma es contrario al artículo 18 de la Constitución Nacional en el sentido de que la misma viola la garantía del ·debido proceso”, más precisamente del “derecho de defensa “que asiste a todo individuo, se establece que toda persona tiene derecho a ser oída por un juez o tribunal independiente e imparcial para la sustanciación de cualquier acusación penal o para la determinación de sus derechos de cualquier orden. La garantía del debido proceso permite a la personas tener la posibilidad de acceder a la justicia, en este caso el acceso a la justicia es postergado para una etapa posterior (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

A continuación, se describen algunos pronunciamientos de la jurisprudencia en relación al tema.

La opinión del Juzgado Nacional de primera instancia en lo penal económico Nº 6, concluyó respecto una orden de clausura preventiva que se había ordenado por no haber emitido el comerciante la factura, no exhibir en lugar visible el comprobante de pago del régimen simplificado y tener trabajando a dos personas que no se encontraban en relación de dependencia, el tribunal interviniente ratifico la clausura preventiva ordenada por el Fisco aduciendo que el régimen preventivo de cierre constituye un medio para promover un cambio de actitud frente a las obligaciones tributarias establecidas por ley, además considero que no resulta abusiva ni injustificada la medida por cuanto no afectaba el derecho de defensa en juicio ya que el funcionario interviniente había dado inmediata intervención al juez competente y en la audiencia ante dicho magistrado el penado había tenido la oportunidad de ejercer tal derecho. Concluyo expresando que la clausura preventiva no es una sanción sino una medida cautelar prevista por ley ("Papazian, Mario Tomas s/ infraccion ley 11683", 1999).

Por otro lado el Juzgado Nacional de Primera instancia en lo Penal Económico N°3, citó otro precedente, de acuerdo a la clausura preventiva dispuesta por la omisión de emitir comprobantes, por lo cual el juez interviniente la revocó, y declaró su inconstitucionalidad expresando que la misma es una medida cautelar precautoria mediante la que se dispone el cierre de un establecimiento para impedir que se sigan produciendo actividades constatadas o llevadas a cabo por quien fue objeto de clausuras en un periodo no mayor a un año, dicha medida precautoria puede ser viable en determinados casos en los que el Estado ejerciendo su poder de policía interviene para evitar situaciones de real gravedad para los habitantes, para lo cual es esta materia resulta una medida exagerada que no justifica la falta de posibilidad de defensa y el adecuado acceso jurisdiccional ("Yu Jian s/ infraccion- ley 11683", 1999).

Otro fallo de trascendencia fue el caso "Barolo Guillermo A. por El Lomo S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos", en el que se ha declarado la inconstitucionalidad del artículo 35 inciso f) como a continuación se transcribe: "Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 35 inciso f) de la ley N° 11.683 (1978) en cuanto faculta al Fisco a clausurar preventivamente un establecimiento, pues, la citada norma deja a criterio de los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos la aplicación inmediata de la sanción, incumpliendo el principio según el cual nadie puede ser penado sin juicio previo consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional. Si bien la decisión administrativa que impone una clausura preventiva es revisable judicialmente según lo previsto en el artículo 75 de la ley 11.683 (1978), la ejecución inmediata de dicha sanción torna abstractas las resoluciones que deciden al respecto, sea en sede administrativa o judicial ya que, la clausura se habrá efectivizado antes del dictado de la resolución judicial que resuelva

definitivamente la cuestión” (“Barolo, Guillermo A. por El Lomo y Cía. S.R.L. c/ AFIP s/amparo”, 2005).

Además la Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín opino que no se encuentra en tela de juicio que el ejercicio del poder de policía de los entes estatales puede producir situaciones de extrema gravedad, sin embargo el mismo debe guardar proporción con los fines perseguidos por el legislador, con lo cual el inciso f) del artículo 35 de la ley N° 11.683 (1978) al otorgar a los funcionarios de la A.F.I.P. la potestad para clausurar unilateralmente un establecimiento comercial, sin necesidad de la conformidad del juez, no se adecua a los principios o garantías constitucionales. Las objeciones y defensas podrán realizarse cuando ya se sufre la limitación impuesta por el órgano administrativo, con lo cual es el ejercicio postergado de los derechos el que produce una concreta vulneración con las garantías reconocidas en la Constitución Nacional (“Butirón, Horacio Andrés s/ clausura preventiva”, 2011).

#### 4.1.7 Agente fedatario

La ley 26.044 (2005), incorporó la figura del agente fedatario en el inciso g) del artículo 35 de la ley 11.683 (1978), en el cual se autoriza a los funcionarios a ingresar a los comercios bajo apariencia de compradores de bienes o locatarios de obras o servicios con el fin de que constaten por parte de los vendedores o locadores de la obligación de emitir y entregar facturas o comprobantes equivalentes en los términos y formalidades que exige la Administración Federal, sin que para ello deba acreditar la condición de funcionario público y su objetivo de su presencia en el local (Soler, 2009).

Además, se prevé la posibilidad de la devolución de la compra realizada una vez que se dé a conocer la actividad del agente, por lo que se procederá a anular la operación y de corresponder la factura o documento emitido, de no ser posible se procederá a emitir nota de crédito. La constatación debe cumplir con las formalidades que se prevén en el inciso c) del artículo 35 y en el artículo 41 de la citada ley, donde está previsto la notificación simultánea de una citación para que el contribuyente comparezca a una audiencia en su defensa, la cual se fijará para una fecha no anterior a los 5 (cinco) días ni superior a los 15 (quince) días hábiles administrativos. Dado el supuesto que se constatará una infracción en el régimen de facturación, se aplicará los procedimientos tendientes a aplicar las sanciones de multa y clausura previstas en el artículo 40 de la ley N° 11.683 (1978) además servirán de base para la aplicación de sanciones previstas en el mismo artículo, donde expresa que las sanciones previstas para los incumplimientos que se detecten en materia de emisión de comprobantes son multas de \$ 300 a \$ 30.000; clausuras de 3 a 10 días y clausuras preventivas en caso de configurarse grave perjuicio y haberse cometido la misma infracción sin que haya transcurrido más de un año (Celdeiro E. C., 2016).

Los funcionarios en ejercicios de estas funciones estarán relevados del deber de exigir la entrega de facturas o documento equivalente, de acuerdo a la responsabilidad del consumidor final expuesto en el artículo 10 de la ley N° 11.683 (1978) en el cual establece que la obligación que todo consumidor es exigir la entrega del comprobante respaldatorio de la operación, tiene su justificación en la necesidad que todas las personas deben colaborar con la recaudación de los impuestos. Sin embargo relevar de ello al agente fedatario, no significa que se esté actuando en contra de la ley ni del Fisco, ni que se esté instigando o provocando al contribuyente a infringir la ley, simplemente se está dotando al agente de una nueva atribución en la



cual se le permite pasivamente actuar como comprador a modo de constatar personalmente si el contribuyente emite o no el comprobante respaldatorio de la operación, si lo emite y no lo entrega y si al emitirlo cumple con las formalidades exigidas por la A.F.I.P. (Gil, 2009).

La facultad administrativa de autorizar a sus funcionarios para que actúen de forma encubierta, es una facultad excepcional, debe mediar una orden del juez administrativo, no es una facultad discrecional y la resolución que lo disponga debe tener fundamento en los antecedentes administrativos que obren en poder de la A.F.I.P., por lo tanto el juez administrativo podría liberar la orden de intervención pertinente únicamente cuando existan en la A.F.I.P. antecedentes fiscales, interpretados como aquellos hechos o circunstancias que atañen a una determinada persona ocurridos en forma anterior a un momento dado y el término fiscal se refiere a lo relacionado con materia tributaria (Gómez & Folco, 2013).

La jurisprudencia ("Pippo SACI"- CNPEcon., 2007) establece que en cuanto al vocablo antecedentes administrativos no hace referencias a antecedentes que registre un contribuyente por infracciones fiscales anteriores sino a toda información o datos que cuente el Fisco provenientes de denuncias efectuadas por particulares o de cualquier origen, por las cuales el juez tome conocimiento de la posible omisión de emitir factura o documentos equivalentes con las formalidades exigidas.

La postura de Soler (2009), sobre esta figura, expresa que es merecedora de crítica en cuanto la ineficacia del acto administrativo por carecer de publicidad, ya que al contribuyente no se le notifica de del inicio de la inspección, y por consiguiente describir nombre y apellido de los inspectores y en su caso del supervisor actuante. Para que el acto administrativo tenga validez y eficacia es necesario su publicidad o

su comunicación al administrado, el Fisco deberá ajustar su conducta de acuerdo al procedimiento que garantice el objetivo al que se dirige para que quede legitimado. El Fisco debe actuar en ejercicio de sus funciones administrativas. La garantía jurídica que debe brindar al administrado del procedimiento administrativo está relacionada con la eficacia del acto, debiendo cumplir todas las implicancias del debido proceso legal, el cual debe respetar el requisito de publicidad en las actuaciones por tener el carácter de público.

Por su parte expresa Gómez (Gómez & Folco, 2013) que es necesario que obren en la A.F.I.P. multiplicidad de hechos y antecedentes fiscales respecto de quienes se les enviara los agentes constataores, de no resultar así, podría ser considerada arbitraria y persecutoria la elección del fiscalizado. Entendiendo como antecedentes, en sentido genérico, a hechos o circunstancias que pertenezcan a una persona, ocurridos con anterioridad a un momento dado y el carácter fiscal está relacionado con la materia tributaria.

Si bien las interpretaciones son extensivas como consecuencia que se trata de un detalle enunciativo del artículo 35 de la ley de rito, ello no autoriza a afirmar que se le otorguen al Fisco poderes no referidos y que puedan lesionar garantías constitucionales de los administrados, en tal caso los afectados que sufran lesiones o que se vean vulnerados sus derechos por los actos del Fisco, podrán acudir ante la Justicia mediante acciones de amparo o declarativas. Es importante destacar que los funcionarios deben adecuar su accionar al Código de Ética del Personal de la Administración Federal de Ingresos Públicos, el cual opera como limitante contra conductas abusivas o arbitrarias (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

La ley 27.430 (2017) agregó el inciso h al artículo 35, por medio del cual establece un conjunto de acciones y medidas tendientes a que A.F.I.P. asegure la verificación oportuna con el objetivo de prevenir la disminución de la base imponible de los contribuyentes y responsables, para evitar la evasión, al tener una jerarquía legal para otorgar al contribuyente resguardo jurídico para defensa ante la Justicia.

Las medidas para evitar la evasión impositiva son controlar la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, la autorización para emisión de comprobantes y la habilidad de los comprobantes para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre la legitimidad para respaldar deducciones, la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias.

Se incorpora también las medidas que el Fisco ya estuvo aplicando a través de resoluciones de la A.F.I.P., como es la limitación o suspensión del C.U.I.T. mediante la RG AFIP 3832, como el control de facturas M a través de RG AFIP 4132 y requisitos patrimoniales por medio de la RG AFIP 1575.

El contribuyente o responsable puede plantear su disconformidad y la AFIP deberá resolverlo dentro de los cinco días, con efecto devolutivo, la decisión adoptada se tendrá por definitiva, pudiendo impugnarse vía judicial.

#### 4.2 Deber de Colaboración

En el proceso de inspección, los contribuyentes, responsables y terceros, tienen el deber de colaboración con el organismo recaudador su incumplimiento trae aparejado sanciones establecidas en la ley de procedimiento, Folco (2013), Capítulo II Sujetos de los deberes impositivos, Procedimiento Tributario (pp.87-115). Argentina. Editorial La Ley.

Se ha conceptualizado al mismo como el vínculo jurídico, es un deber tributario en sentido estricto, que constituye una prestación personal de carácter público nacida de la ley, se concreta a través de un hacer, dar o soportar, se encuentra configurado como el deber de contribuir, como un principio de solidaridad a través del cual se manifiesta un interés fiscal, un interés colectivo el cual dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y viene impuesto a los administrados, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria, y los cuales se encuentran a disposición de colaborar con el Fisco para la realización y cumplimiento de las funciones tributarias asignadas, y cuyo incumplimiento produce un efecto sancionatorio (Gómez & Folco, 2013).

De acuerdo a lo expresado por Altamirano (2007), el contribuyente además de la obligación de ingresar el tributo debe dar cumplimiento a una serie de deberes, los cuales son los deberes de colaboración que el ordenamiento establece a favor de la administración tributaria.

Establece García Vizcaino (2000), que la obligación de los particulares de cooperar con la Administración surge del principio que encomienda a ésta la tutela de ciertos intereses públicos, otorgándole poderes sobre aquéllos para requerirles determinados comportamientos. Los deberes formales, son las obligaciones impuestas a los contribuyentes, responsables o terceros con el fin de colaborar en el desempeño de la Administración Pública. Se puede mencionar como deber formal a obligaciones de hacer como es confeccionar y presentar declaraciones juradas, contestar informes, presentar comprobantes, concurrir a citaciones, en determinados casos puede tratarse de obligaciones de no hacer o permitir inspecciones o soportar el allanamiento de un domicilio ordenado por autoridad competente. Estas obligaciones son de carácter accesorio a la obligación tributaria material, si bien estas obligaciones no lesionan en

sentido económico al Estado, puede ocurrir que dificulte o impida su accionar fiscal en relación a la verificación de un hecho imponible y a la fiscalización de las obligaciones tributarias.

Establece Lalanne, citado por Altamirano (2007), que la colaboración que realiza el contribuyente a favor del Fisco no se efectuaría en la misma medida si no existiesen las sanciones recogidas en la normativa vigente ya que los contribuyentes intentarán en la medida de sus posibilidades o conocimientos brindar la menor información o documentación posible a la administración tributaria para evitar que se conozca en lo posible su real capacidad económica, es decir que la voluntariedad en el cumplimiento es inexistente y sólo podrá realizarse a través sanciones tributarias.

El fundamento del deber de colaboración se encuentra en el deber de contribuir como principio básico de solidaridad con un fin de interés fiscal, colectivo o general, que articula el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y los cuales son impuestos a los administrados. El deber de colaborar con la Administración implica una prestación personal de carácter público, en el ordenamiento constitucional argentino, no se encuentra expresado la obligación de colaborar, la cual viene de la interpretación de un conjunto de normas, la obligación del Estado es la obtención del bien común, a través del cual se expresa que el fundamento, la fuente de legitimidad y la finalidad del ejercicio de la potestad tributaria del Estado son las necesidades públicas de la comunidad, las cuales el Estado las realiza por medio de la recaudación. El Estado tiene un compromiso que es el bien común, para ello debe recaudar, esa es la razón de su potestad tributaria, pero en su ejercicio hay ciertos límites que no puede trasponer sin violar las garantías que todo contribuyente reconocidas constitucionalmente. Si bien la administración debe contar con suficientes poderes para la defensa del crédito tributario; también debe

existir una delimitación de su actuación en orden a la consecución de la protección del interés general con respeto absoluto a los derechos de los administrados, por lo que el Fisco no puede actuar en forma arbitraria utilizando los medios que considere adecuados sino que debe utilizar los medios y facultades que le otorga el ordenamiento (Altamirano, 2007).

A partir de la última reforma a ley 11.683 (1978) se fijó en el artículo 39, una sanción con multas desde ciento cincuenta pesos (\$150) a pesos cuarenta y cinco mil (\$45000) en los casos de resistencia a la fiscalización por parte del contribuyente o responsable las cuales consisten en el incumplimiento en forma reiterada a los requerimientos de los funcionarios actuantes, obstaculizando al fisco en forma mediata e inmediata, en el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización, siempre que estos no sean excesivos en relación a la información y de la forma de exigirla y siempre que se otorgue al contribuyente el plazo legal previsto para su constatación.

#### 4.3. Discrecionalidades

La discrecionalidad es definida por Villegas (2001), como un campo de una acción abierto a soluciones diferentes pero legítimas las cuales se seleccionarán de acuerdo a valoraciones que se realicen de oportunidad o conveniencia, teniendo en cuenta los objetivos deseados, es la posibilidad de elegir entre diferentes conductas tanto fácticas como jurídica y cualquiera de sus elecciones será válida en tanto no implique desviación o abuso de poder.

Expresa Altamirano (2007), que el ejercicio de las facultades discrecionales de la administración se debe desenvolver dentro del marco de legalidad, sin que el ejercicio de esa potestad afecte a algún elemento del hecho imponible del contribuyente. Por el contrario, cuando las facultades discrecionales se utilicen para extender su incidencia a niveles que la ley no autoriza, tal circunstancia resultará impugnabile. Los conceptos, legalidad y discrecionalidad no se contraponen, solo cuando la discrecionalidad se ejerce disfuncionalmente, es decir, arbitrariamente. La necesaria interdicción de la arbitrariedad funciona como un derecho del contribuyente que se dirigen, en sustancia, a desarticular comportamientos abusivos de la administración.

Según indica Celdeiro, Gadea, Imirizaldu (2012), la actividad del Fisco en este sentido es de comprobación donde predomina la discrecionalidad, pero existen límites a su potestad verificadora y fiscalizadora los cuales son:

-Jurídico - Lógico: ya que se sostiene que es de carácter accesorio con relación a la obligación material, con lo que debe existir una relación del a carga impuesta con los hechos imponibles ciertos y eventuales.

-Razonabilidad y proporcionalidad: se considerará razonable una atribución del Fisco cuando exista una racional adecuación de la reglamentación o acto administrativo con las garantías constitucionales.

-Secreto Fiscal: de acuerdo a lo que establece el artículo 101 de la ley 11.683 (1978), el mismo ampara las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que se presenten ante la A.F.I.P, también los juicios de demanda contenciosa, en relación a información económica-patrimonial, el mismo se encuentra regulado en el artículo 156 del Código Penal de la Nación Argentina, el cual establece que los asesores

tributarios están obligados al igual que otros sujetos a no revelar cuestiones que conocen con motivo del ejercicio de su profesión.

-Garantía de no autoincriminación: la misma está expuesta en el artículo 18 de la Constitución Nacional según el cual “nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”... por lo que el procedimiento de control fiscal y el deber de colaboración no pueden infringir el mismo, se debe resguardar el debido proceso, con lo cual el Fisco debe informar al contribuyente o responsable, al iniciar el control, que la información que suministre puede ser utilizada para calificar su propia conducta (Celdeiro, Gadea, & Imirizaldu, Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97, 2012).

La actividad discrecional no depende de normas legislativas concretas y preexistentes que la regulen, importa la libertad de elección entre dos o más soluciones igualmente justas, pero es deber de la A.F.I.P. justificar el porqué de haber elegido una de las soluciones y el porqué de haber desechado, las otras soluciones. Las potestades discrecionales están contempladas por ley, pero su límite es difuso o inexistente, por lo que queda un margen de apreciación para la Administración, pero están limitadas al orden constitucional del cual no pueden apartarse (Caranta, 2015).

Los amplios márgenes de discrecionalidad ocurren debido a que la ley es muchas veces indeterminada, incompleta, difusa (Gil, 2009) .

De acuerdo a lo expuesto por Altamirano (2007), la administración en el cumplimiento de sus funciones ejerce sus potestades discrecionales para cumplir con su objetivo tendiente a la recaudación. Por su parte, el contribuyente no debe permitir los abusos del poder discrecional para que este no derive en una mayor carga tributaria que la ley no autoriza, es decir, debe preservar que la discrecionalidad administrativa no se transforme en arbitrariedad.



En la función inspectora la actividad discrecional ejercida por el poder público debe estar respaldada por un conjunto de garantías para el inspeccionado, dado que se realiza invadiendo la esfera jurídica del particular, debe existir una limitación de poderes, es decir una delimitación de sus márgenes de actuación en orden a la consecución de la salvaguarda del interés general respetando los derechos de los administrados. Así, la Administración no puede actuar en forma arbitraria utilizando los medios que considere adecuados, solo debe utilizar los medios y facultades que le otorga el ordenamiento. Además, expresa Altamirano (2007), que la creciente complejidad del derecho tributario y el aumento del número de contribuyentes conspiran contra el trabajo de la administración tributaria, la cual tropieza con mayores dificultades. Asimismo, deriva en el interés creciente por la Administración la simplificación en la recaudación y en la prueba de los datos que configuran la obligación tributaria. Pueden aparecer ejercicios de los poderes del Fisco que superen la legalidad, con el propósito perseguido de la recaudación se atropellen algunos derechos del contribuyente, con el justificativo de la necesidad de recaudar y direccionando en este sentido las facultades discrecionales de la administración.

El equilibrio entre el principio de legalidad y las facultades discrecionales con que cuenta toda administración deben ser tutelados. Discrecionalidad no significa arbitrariedad, apartamiento del ordenamiento, sino que implica que la decisión de la administración no está controlada por una norma en particular. Las facultades discrecionales de la Administración no se pueden erradicar, todo ordenamiento jurídico las tiene y hay que convivir con ellas, dentro del marco de la ley. Discrecionalidad expresa la posibilidad de adoptar una u otra decisión en los actos administrativos emitidos en ejercicio de facultades, al haber elegido a una, es deber de la administración justificar el porqué de tal elección (Altamirano, 2007).

El ejercicio de facultades discrecionales es favorecido por una serie de condiciones, uno de los cuales es la oscuridad normativa, una norma debe ser clara, debe contener seguridad jurídica, se tiende a crear una legislación fiscal clara y sencilla para evitar la discrecionalidad por parte de la Administración. El segundo es la falta de certeza en materia tributaria, lo cual trae aparejado el ejercicio de facultades discrecionales en la Administración, el derecho tiene una innata orientación hacia la actuación del orden en la convivencia social y la necesidad de certeza es un dato concreto para su logro. El tercer condicionante podemos indicar a los conceptos jurídicos indeterminados que favorecen la discrecionalidad, en una circunstancia concreta, no puede ser más que una, o se da o no se da el concepto, pues existe sólo una solución justa en la aplicación del concepto a una circunstancia concreta. Lo que es propio de las potestades discrecionales, es justamente la pluralidad de soluciones justas posibles como consecuencia de su ejercicio (Altamirano, 2007).

#### 4.4 Documentación de las Actuaciones de Verificación

Se detalla a continuación la documentación interviniente en las actuaciones del Fisco:

Las actas de comprobación o constatación surgen de los artículos 35 y 41 de la ley 11.683 (1978), son las confeccionadas por el funcionario actuante al momento de la inspección con el objeto de dejar constancia de circunstancias, hechos, transcripción de documentos entre otros, que se encuentran al momento de la verificación, las mismas revisten la calidad de instrumento públicos de acuerdo al artículo 289 del Código Civil y Comercial de la Nación, por lo que dan plena fe de la existencia

material de los hechos y circunstancias de que cuenta y de la ejecución del procedimiento cumplido.

Las actas de notificación, se encuentran expresadas en el artículo 100 de la ley 11.683 (1978), son instrumentos públicos en las cuales se pone en conocimiento al contribuyente o responsables de hechos, actos o situaciones de interés. Las mismas se deben practicar en el domicilio fiscal del contribuyente y/o responsable, excepto que se lo notifique personalmente pudiendo ser en el lugar que se encuentre.

Los papeles de trabajo, son anotaciones que realizan los verificadores en el proceso de la inspección teniendo a la vista facturas, libros, registros entre otros.

El informe final de inspección, es confeccionado por el inspector actuante, al finalizar la auditoria detallando la labor realizada, La validación legal y contable de la que se ha previsto, los cargos que fundamentan el ajuste practicado y detalle de los rubros y monto del gravamen ajustado. Este informe debe ser concluyente, fundado, integro, claro y conciso, ya que es la herramienta fundante de las impugnaciones o cargos que formule el juez administrativo (Lobera, 2013).

#### 4.5 Fiscalización Electrónica

El Fisco, establece una nueva modalidad de inspección, a través de la Resolución General de la A. F.I.P. N° 3416 (2012), el cual consiste en el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y/o responsables de los tributos, mediante internet.

La fiscalización electrónica, trata de reemplazar las inspecciones presenciales en el domicilio de los contribuyentes o responsables, por la verificación realizada desde el domicilio del organismo fiscal, mediante el requerimiento de información

dirigida al propio contribuyente o responsable o a terceros relacionados con aquellos. El procedimiento de fiscalización adopta a la electrónica como vehículo comunicador entre el Fisco y los contribuyentes y responsables (Soler, 2013).

La Resolución citada dispone que el inicio del procedimiento de fiscalización electrónica sea notificado a los contribuyentes y/o responsables de los tributos recaudados por la A.F.I.P. por alguna de las vías previstas en el artículo 100 de la ley N° 11.683 (1978) en su artículo 6 dispone que cuando no se haya podido practicar la notificación del inicio del procedimiento se dispondrá la suspensión de la utilización de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), hasta tanto el contribuyente y/o responsable regularice su situación con relación al domicilio fiscal.

Una vez realizada en el domicilio autodeclarado, la notificación del inicio del proceso de fiscalización electrónica se rehabilitará la utilización de la CUIT, dicha suspensión será puesta en conocimiento de la entidad regidas por la ley 21.526 de entidades financieras, además se publicará periódicamente en el sitio web institucional de A.F.I.P., un listado con los domicilios fiscales denunciados en los cuales no se ha podido concretar la notificación en un proceso de fiscalización electrónica.

El inicio de la inspección debe ser comunicado al contribuyente mediante nota en la que, además de informársele que se ha resuelto emprender la misma, se describa el nombre y apellido de los inspectores actuantes y del supervisor, además debe incluir el o los impuestos y el período fiscal sobre los cuales habrá de ejecutarse la fiscalización. El aviso de la inspección tiene la virtualidad de acotar el marco dentro del cual la inspección tiene facultades investigativas. Además, se dispone que el suministro de la información, datos y documentación que se efectivice por

transferencia electrónica, a través de la página oficial de A.F.I.P, tendrá el carácter de declaración jurada las mismas (Soler, 2013).

Se otorga un plazo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación, para que el contribuyente y/o responsable conteste el requerimiento que se le formule, mediante el acceso al servicio “AFIP - Fiscalización electrónica” disponible en el sitio web institucional (<http://www.afip.gob.ar>), ingresando el número de fiscalización electrónica, y contestar en línea el requerimiento fiscal electrónico, asimismo puede adjuntar documentación, una vez realizada la transferencia de datos el sistema emitirá un comprobante el cual acredita el cumplimiento del requerimiento electrónico. Dicho plazo podrá ser prorrogado a solicitud del contribuyente, por única vez y por un término similar, debiendo formular el pedido antes de su vencimiento, mediante la utilización de la respectiva clave fiscal, en el sitio web institucional, solicitud de prórrogas. En ningún caso se otorgará una prórroga que supere los diez (10) días hábiles. (Celdeiro E. C., 2016).

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que la misma resolución establece determinadas consecuencias en contra del contribuyente y/o responsable por incumplimiento del requerimiento fiscal electrónico, las que pueden aplicarse en forma conjunta o indistinta, a juicio del organismo fiscal, que consisten, entre otras, en aplicación de las multas previstas en el artículo 39 de la ley 11.683 (1978); encuadramiento en una categoría distinta a la que posee en el “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)” y que refleje un grado creciente de riesgo de ser fiscalizado, según lo previsto en la Resolución General N° 1974 y su modificación; exclusión o suspensión de los Registros Especiales Tributarios o Registros Fiscales a cargo de la A.F.I.P. en los cuales estuviere inscripto (Soler, 2013).

#### 4.6 Secreto Fiscal

El secreto fiscal se encuentra consagrado en el artículo 101 de la ley N°11.683 (1978) al establecer que las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presenten ante la A.F.I.P. y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen las referidas informaciones, son secretos, alcanza también a los expedientes, notas, actas, papeles de trabajo donde consten dichas manifestaciones e informes. Se busca garantizar la confidencialidad de los mismos para resguardo del contribuyente, que lo que declaren en el ámbito tributario no será difundido evitando difundir secretos comerciales, industriales entre otros, busca lograr seguridad jurídica para el contribuyente de que los informes que presento ante la A.F.I.P. no pueden ser usados en contra del mismo que los formulo. En el mismo artículo establece su inaplicabilidad en actuaciones judiciales por cuestiones de familia, o en procesos criminales por delitos comunes cuando la información que se brindara este en relación directa con los hechos que se investigan o cuando lo solicitara el interesado en los juicios contra el Fisco Nacional, Provincial o Municipal, en la medida que no se divulguen datos referentes a terceros, el artículo detalla las excepciones, las cuales son la falta de presentación de declaración jurada, no pago de obligaciones exigibles, montos resultantes de determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, sanciones firmes por infracciones formales o materiales, nombre del contribuyente responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales tributarias (Gómez & Folco, 2013).

Además el artículo 101 de la ley de procedimiento, con la última reforma expresa que el secreto fiscal no regirá cuando por desconocerse el domicilio del responsable fuere necesario recurrir a la notificación por edictos; para los organismos recaudadores nacionales, provinciales y municipales cuando la información esté

relacionada directamente con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes; para aquellos a quienes el fisco encomiende la realización de tareas administrativas, relevamiento de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines; para los casos de remisión de información al exterior, en el marco de Acuerdos de Cooperación Internacional que haya celebrado el fisco con administraciones tributarias del exterior; para las autoridades competentes en los convenios para evitar la doble imposición, cuando actúen en el procedimiento de acuerdo mutuo; las autoridades competentes en los Acuerdos de Cooperación Internacional que prevén el intercambio de información con el fisco; los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público. También se aclara la información amparada por el secreto fiscal se encuentra excluida del derecho de acceso a la información pública.

De acuerdo a lo expresado por Melzi (2005) el secreto fiscal, es una disposición operativa de los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional que reglamenta, en el derecho tributario, el derecho subjetivo constitucional de la libertad jurídica, precepto que tutela tanto la libertad física como la llamada libertad de intimidad, encuentra su fundamento en el derecho a la libertad de intimidad, entendido como aquel por el cual todo individuo puede prohibir que los aspectos privados de su vida sean conocidos por terceros o tomen estado público . Da protección al interés individual como al general, garantizando a los particulares que sus declaraciones sólo revestirán una finalidad fiscal, limitando su divulgación, por lo cual no puede ser utilizados en contra suya en juicios donde se debatan intereses particulares.

El secreto fiscal según expresa Celdeiro (2016), integra o se encuentra formando parte del derecho a la intimidad, de acuerdo con el artículo 19 de la Constitución Nacional el cual tiene relación con la libertad individual y protege jurídicamente un ámbito de independencia individual el cual está constituido entre otros por los sentimientos, hábitos, costumbres, relaciones familiares, situación económica, constituido por las acciones, hechos o datos que están reservadas al propio individuo y del cual significaría un peligro grave o potencial a la intimidad su conocimiento o divulgación. Dentro del ámbito de autonomía individual se incluye los datos referidos a la materia impositiva, demostración de la situación económica el cual también se encuentra respaldado por el artículo 18 de la Constitución Nacional, donde expresa la inviolabilidad de la correspondencia epistolar y papeles privados. La ley solo faculta al Estado el derecho a conocer esa información sensible, propia de la esfera íntima de los individuos que resulte tributariamente de importancia para fiscalizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

Ante lo expuesto, según Celdeiro (2016), se determina que será secreta cualquier manifestación que el contribuyente realice ante la A.F.I.P., garantizando al contribuyente el derecho a la libertad de intimidad, es decir que los datos proporcionados no podrán utilizarse en su contra en asuntos particulares sin interés público, además por otra parte el Fisco, mediante el secreto fiscal, no se vería perjudicado, garantizando así una eficiente recaudación, ya que si el secreto fiscal se ve afectado, los sujetos pasivos de tal garantía, se podrán manifestar de modo reticente, intentando mantener ocultos ciertos hechos que estando en manos de terceros pudieren perjudicarles, situación que sin duda resultaría negativa sobre la recaudación tributaria, el secreto fiscal además de un interés individual el dispositivo tutela un interés público la adecuada percepción de la renta pública, incentivando el



cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo, con esa garantía de su no divulgación y eventual utilización en su perjuicio, es decir protege tanto un interés individual como un interés general .

Vinculado a este instituto, se encuentra el instituto el Habeas Data, el cual representa una variable del derecho a la intimidad consagrado en el artículo 19 de la Constitución Nacional fue incorporado por la Convención Reformadora de 1994, su finalidad es evitar que se recopile información en relación de la persona titular de ese derecho, impidiendo que sea puesta a disposición de terceros o sea utilizada en su perjuicio por órganos públicos o privados. La posibilidad de introducir esta acción se reconoce a toda persona, para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y la finalidad de su almacenamiento y para en su caso, exigir su supresión, rectificación, confidencialidad o actualización. En nuestro caso, los datos en conflicto surgen de manifestaciones propias del contribuyente, aportadas al Fisco bajo la reserva que impone el artículo 101 o recabada por funcionarios públicos en el cumplimiento de las tareas de verificación y fiscalización, de las que podrán conducir a eventuales incumplimientos y potenciales acusaciones por obrar en forma presuntamente ilegal, por su carácter estos datos sin se ubican en la esfera de la denominada información sensible. Según acreditada doctrina, la libertad de intimidad se extiende a la libertad de conciencia, de expresión, a la inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia y de los papeles privados, y a la autonomía de la voluntad, al derecho de intimidad, pudiendo definirse este último como aquél por el cual se puede impedir que los aspectos privados de su vida sean conocidos por terceros o tomen estado público (Melzi, 2005).

La libertad de intimidad consagrada constitucionalmente en artículo 19 expresa la inviolabilidad de la vida privada del hombre resguardándola frente al

Estado y a los particulares, al disponer 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”, complementariamente, esta protección de privacidad en términos genéricos se encuentra garantizada por el artículo 18 a través del establecimiento de la “inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia epistolar y de los papeles privados”, como proyecciones de la intimidad (Melzi, 2005).

Díaz Sieiro, citado por Melzi (2005)), conceptualiza al secreto fiscal, expresando que no puede ser entendido sólo como una particular dimensión del derecho a la intimidad. Ya que además se aplica con relación a datos pertenecientes a personas jurídicas, si bien no es propio sostener en forma estricta que esté protegiendo el derecho a la intimidad, sí podría confirmar que protege un ámbito privativo de la persona jurídica, dado por determinados datos que la entidad tiene derecho a no divulgar a terceros como ser secretos comerciales, estrategias de comercialización entre otros, así puede afirmarse que las personas ideales también gozan de un derecho de similar alcance al propio a la intimidad, que como tal tutela a las personas físicas.

Al igual que el derecho a la intimidad, la doctrina judicial ha coincidido en expresar que no es un derecho absoluto, tiene su límite legal en la existencia de un interés superior, en proteger la libertad de los otros, la defensa de la sociedad, las buenas costumbres o la persecución del delito. La garantía del secreto actuará contra toda injerencia o intromisión, cuando ésta resulte arbitraria o abusiva en la vida de los afectados, amparando aquellos datos contenidos en las declaraciones juradas referidas al estado patrimonial de los contribuyentes o responsables. Y así lo ha sostenido la doctrina diferenciando dos razones concatenadas entre sí para la existencia del secreto fiscal como garantía del administrado, reglamenta su derecho a la libertad de

intimidad llevando tranquilidad al ánimo del contribuyente con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que formule ante la D.G.I. será secreta y como medio para garantizar una eficiente actividad recaudatoria del Estado que podría verse influida en la medida que los contribuyentes no cuenten con la garantía descripta (Melzi, 2005).

La limitación razonable impuesta por el régimen jurídico al derecho a la preservación de la intimidad, es aquella que permite conocer a la Administración Tributaria, estos datos sensibles de contenido patrimonial relativos al origen, destino, administración y disposición de los recursos económicos, para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el artículo 101 párrafo 4º, establece que “los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal de la Nación Argentina, en el cual expresa “será reprimido con prisión de un mes a dos años e inhabilitación especial por uno a cuatro años el funcionario público que revelare hechos, actuaciones o documentos que por la ley deben quedar secretos” (Melzi, 2005).

#### 4.7 Derechos del Contribuyente en el Desarrollo de una Inspección Impositiva

La Inspección es un proceso que comprende la revisión, control y verificación que realiza la A.F.I.P. hacia los contribuyentes y responsables, para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones impositivas, aduaneras y de la seguridad social (Altamirano, 2007).

Durante la inspección domiciliaria, los funcionarios habrán de procurarse de información que les permita determinar el cumplimiento por parte del contribuyente a las normas legales, para lo cual cuentan con dos vías, una es la documental que se

genera a través de registros, comprobantes de la actividad. La otra vía es la testimonial, a través de interrogatorios personales y directos a los directivos, funcionarios, empleados y terceros los cuales están obligados a informar a los funcionarios. Toda la información debe constar en actas. Siguiendo lo expuesto por Soler (2008), el inicio de la inspección debe ser comunicado al contribuyente mediante nota donde se le informa de la misma, se describa el nombre y apellido de los inspectores actuantes y del supervisor. La misma se efectúa por cualquier medio previsto de notificación, los cuales se hayan enunciado en el artículo 100 de la ley 11.683 (1978), ya expuesto anteriormente, deberá además contener el o los impuestos y periodo fiscal que se va a fiscalizar. Las inspecciones pueden desarrollarse en el domicilio fiscal del contribuyente, en donde realice sus actividades gravadas, en el lugar donde se encuentren los elementos respaldatorios de las operaciones que tienen relación con los hechos imposables correspondientes, o en las agencias o distritos de la A.F.I.P. Para que el acto administrativo sea válido es necesario su publicidad o comunicación al contribuyente, tal exigencia de su publicidad deviene del precepto constitucional del artículo 19 de la Constitución Nacional según el cual, “ningún habitante será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe” (Soler , 2009).

De acuerdo a lo expresado por Lobera (2013), si bien en la ley de Procedimiento no expresa el lugar donde debe iniciarse y desarrollarse el proceso de verificación fiscal de libros, anotaciones y documentos del responsable, resulta razonable interpretar que las sociedades comerciales y comerciantes matriculados, la misma se desarrollara en el lugar donde se encuentran radicados los libros comerciales y soportes magnéticos, es decir el domicilio fiscal, según art. 33 de la ley 11.683 (1978). El proceso de verificación de las personas físicas, sucesiones indivisas

y comerciantes no matriculados, se realizará en el domicilio fiscal o bien en la dependencia que determine la Administración Fiscal.

Por su parte Soler (2009), determina que las inspecciones pueden desarrollarse en el domicilio fiscal del inspeccionado; en el lugar donde desarrolle sus actividades gravadas; en el lugar donde se encuentren los elementos respaldatorios de las operaciones vinculadas al hecho imponible correspondientes o en las agencias o distritos de la AFIP-DGI.

El Primer paso para la inspección es el ingreso de los funcionarios al lugar de su cometido, por lo cual, en principio deben contar con la autorización del responsable del lugar, no debe haber mediado fuerza o intimidación y se le debe dar conocimiento a la persona que lo preste, la cual tiene derecho a negar la autorización, como derecho a la inviolabilidad del domicilio, este derecho rige también posterior a su ingreso, cuando se hayan identificado, se les puede exigir que se retiren, excepto cuando tengan una orden de allanamiento. Si se autoriza el ingreso a los funcionarios al lugar, el inspeccionado, o quien lo represente al momento, debe firmar el acta de iniciación de inspección, en este caso ya no podrán los inspeccionados, oponerse en ese momento a que los funcionarios realicen sus tareas de verificación, si lo hicieren los funcionarios están autorizados a requerir el auxilio de la fuerza pública. En caso de denegar el acceso a los funcionarios, los mismos podrán requerir al juez competente, una orden de allanamiento, la cual debe ser despachada por el juez dentro de las 24 horas de realizar el requerimiento (Soler, 2009).

El inspeccionado tiene el derecho a corroborar la identidad de los inspectores, para lo cual puede realizar una consulta por internet, ingresando a la página oficial del organismo: [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar), y accediendo a la opción guía de servicios, credencial

virtual, a través del mismo ingresando el CUIL y el código de credencial del inspector se podrá visualizar los datos personales y la fotografía del inspector o también se podrá usar la opción de centro de información telefónica, donde los operadores podrán informar sobre la validez de los datos relativos al inspector; otra opción es mediante celular vía mensaje de texto en respuesta a la solicitud recibirá un mensaje informándole si la credencial corresponde a un funcionario de la A.F.I.P. y si el mismo está autorizado a requerir el auxilio de la fuerza pública. Es obligación del inspector exhibir la credencial que lo acredite como tal junto con su documento de identidad y debe permitir al inspeccionado que corrobore los datos que considere necesarios (A.F.I.P., 2016).

Las inspecciones pueden ser ordinarias las cuales tienen como característica ser más exhaustivas sobre la situación fiscal del contribuyente, en relación a los impuestos por los cuales resulte la inspección, abarcando diversos periodos fiscales y desarrollando la investigación por un tiempo prolongado que las inspecciones preventivas (Gil, 2009).

El inicio de la inspección se debe comunicar por medio del formulario de A.F.I.P. N°8000, conocido como orden de intervención (OI), en la Instrucción General N° 907/11 y además por medio de la ley 27.430 (2017) se agregó en la ley 11.683 en el artículo 36.1, donde se determina los siguientes elementos que deberá contener: fecha; número de orden de intervención; identificación del contribuyente; CUIT del contribuyente; domicilio fiscal del contribuyente; nombres de los inspectores designados a realizar la fiscalización; nombre del supervisor del equipo de fiscalización, área donde se desempeñan dentro del organismo; detalle de impuestos y periodos fiscales a auditar; firma del jefe de la división externa; firma del supervisor; firma del inspector (Caranta, 2015), la reforma de la ley 27.430 (2017) agrega que se

debe notificar en forma fehaciente al contribuyente o responsable, previo al inicio del procedimiento. Además, establece que la A.F.I.P. reglamentara el procedimiento aplicable en lo que respecta a tareas de verificación y fiscalización que hubieran sido originadas en el libramiento de la orden de intervención. Pero además agrega que no resultara de aplicación cuando se trate de medidas de urgencia y diligencias encomendadas al Fisco en el marco de medidas cautelares de urgencia, requerimientos individuales, requerimientos a terceros en orden a informar sobre la situación de contribuyentes y responsables y actos de análoga naturaleza, en estos casos solo bastara con el nombre y cargo del funcionario a cargo.

En la práctica diaria, el Fisco realiza, además, fiscalizaciones rápidas, denominadas inspecciones preventivas, a fin de corroborar información obrante en el Organismo o como tareas de prevención, para su cumplimiento los agentes fiscales entregan como comprobante de inicio de la misma un formulario de A.F.I.P. N° 8107. El formulario deberá estar firmado por el supervisor y el jefe de la división externa interviniente. Este formulario debe contener: nombre del contribuyente; CUIT del contribuyente; domicilio del contribuyente; nombres de los agentes designados a realizar la fiscalización; nombre del supervisor del equipo de fiscalización; dependencia de revista de los funcionarios actuantes; contiene además la leyenda” Esta Administración ha dispuesto la verificación de los libros, anotaciones, papeles y documentos a efectos de corroborar la información obrante en el organismo” (Lobera, 2013).

De acuerdo a lo informado por Soler (2009), para que el acto administrativo sea perfecto es necesario que tenga validez y eficacia, solo de esta forma surtirá efectos jurídicos, la eficacia del acto se adquiere mediante su comunicación o publicidad al administrado, sin la debida publicidad o comunicación los administrados

ignoran la existencia del acto, la exigencia de la publicidad deriva del precepto constitucional del artículo 19 donde estipula que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

Así como los actos administrativos de alcance general se dan a conocer mediante la publicación en el Boletín oficial, el acto administrativo de alcance particular se da a conocer mediante notificación por algún medio establecido en el artículo 100 de la ley 11.683 (1978). La publicidad del acto administrativo constituye una garantía a favor del administrado, ya que a través del conocimiento de este, se pueden imponer al contenido del acto pudiendo realizar las defensas que estime conveniente (Soler, 2009).

Se estipulo por medio de la reforma a la ley 11.683 (1978), en el artículo sin número a continuación del artículo 36, que la orden de intervención, a efectos de verificar y fiscalizar debe ser notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización.

El inspeccionado tiene derecho a constatar que la inspección se haya iniciado adecuadamente, a partir de la notificación de la inspección comienza formalmente la misma, la A.F.I.P. puede solicitar información a terceros relacionados con el contribuyente inspeccionado, el contribuyente tiene derecho a que la documentación se revise en su presencia. Las actas labradas por funcionario público dan fe de su contenido, sean o no firmadas por el contribuyente o responsable. Es obligación del inspector notificarle el inicio de la inspección, mediante la entrega del formulario de A.F.I.P. N° 8000, suscripto por los inspectores actuantes y el supervisor encargado. En el mismo se precisará el alcance en cuanto a los tributos y períodos a fiscalizar (A.F.I.P., 2016).



El procedimiento administrativo de fiscalización se debe ejecutar dentro de un marco de garantías de los derechos individuales de los contribuyentes y/o responsables, en caso que no se respetare los principios, derechos constitucionales y procesales podría reputarse ineficaz, aun cuando por medio de la misma se obtuvieran elementos de prueba fehacientes de algún ilícito. Las acciones habituales de los inspectores, de acuerdo a lo expuesto por Lobera (2013), son realizar requerimientos de inspección, los cuales consisten en solicitar información al sujeto pasivo de la obligación tributaria sobre ventas, ingresos, egresos y en forma general sobre las circunstancias y operaciones que estén vinculadas con el hecho imponible. El mismo se puede realizar en forma verbal o por escrito, se debe otorgar un plazo razonable para su sustanciación corresponde dar cumplimiento del mismo en el lugar establecido al efecto.

En los requerimientos por escrito, se extiende el formulario A.F.I.P. N° 8600/I, pre numerado, en el cual se debe detallar la información solicitada, lugar y fecha en que se labra y el momento para su cumplimiento, debe ser preciso y estar vinculado a cuestiones tributarias, debe ser posible de cumplir, es decir establecer una fecha de cumplimiento en día y hora hábiles y un plazo prudencial para reunir lo solicitado, no debe contener preguntas que el sujeto pueda negar a responder. La contestación se realiza por escrito (Lobera, 2013).

En los requerimientos verbales, la contestación será volcada en actas extendida por funcionarios a través del formulario A.F.I.P. N°8400, pre numerado, firmadas o no por el interesado, constituyen prueba de la gestión tributaria. Son confeccionadas por el inspector actuante con el objeto de dejar constancia de hechos, circunstancias, exámenes de libros o documentos, manifestaciones de contribuyentes o terceros y todo hecho que pueda ocurrir en el momento en que la misma se esté labrando. Debe

contener lugar donde se confecciona, fecha en que se redacta, hora de iniciación del acto, nombre y apellido de funcionarios, nombre o denominación del contribuyente, identificación y carácter de quien atiende, domicilio fiscal del contribuyente. En el cuerpo principal se deja constancia de hechos y circunstancias ocurridos durante el lapso de inspección en forma precisa y completa. Cierre de acta, se deja asentado la finalización del procedimiento que se trate, se hace lectura del mismo y se invita al contribuyente a firmar, ratificando lo actuado, se entrega copia al contribuyente. La misma es válida solo con la firma del funcionario, de acuerdo a lo establecido el valor probatorio de las se declara que son instrumentos públicos de acuerdo a lo establecido en el Código Civil y Comercial, por su condición gozan de presunción de legitimidad, por lo que el acta labrada hace plena fe, entre las partes y también contra terceros, hasta que no sea considerada falsa tal como suponen Código Civil y Comercial. El acta labrada para que sea válida debe ser extendida por un funcionario designado para realizar la tarea de inspección, de acuerdo con el artículo 65 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario (Lobera, 2013).

El Inspeccionado tiene el derecho a que el proceso de inspección quede documentado, las actas labradas por funcionario público dan fe de su contenido, sean o no firmadas por el contribuyente o responsable y es obligación del inspector 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 (A.F.I.P., 2016).

En determinados casos es de relevancia, además de los principales medios de prueba como son los documentos y las declaraciones testimoniales son las inspecciones oculares. En el proceso de inspección solo puede ordenarse la requisa personal cuando se haga presumir que se oculten objetos en el cuerpo o ropa de la

persona, es la búsqueda relacionado con el objeto de la investigación, la ley exige decreto fundado emanado del juez competente, previamente se comunica a la persona a exhibir el objeto en cuestión. La atribución de realizar la requisa es acordada a los jueces, pero en casos urgentes se podrá efectuar por la policía federal o los funcionarios de la A.F.I.P., con aviso inmediato al juez, cuando la hicieran estos deberán realizarse con dos testigos ajenos a dichos organismos. La misma se constatará en acta la cual firmará el requisado, si no lo hiciera se dejará asentado de la negativa, los testigos deberán firmar el acta. La A.F.I.P puede interrogar a las personas presentes en el local donde se desarrollare la inspección, deberá labrarse un acta de interrogatorio y firmada por el testigo, dándole una copia de la misma (Soler, 2009).

Es importante mencionar los papeles de trabajo de los inspectores, los cuales son anotaciones que van realizando los mismos a medida que va revisando comprobantes, libros entre otros. Siempre que los mismos estén identificados con el nombre del contribuyente, el origen de la información y contenga fecha, firma e identificación del funcionario que lo confecciona se los incorpora al expediente administrativo y gozan de valor probatorio, salvo prueba en contrario (Lobera, 2013).

De acuerdo a lo que establece el artículo 35 de la ley 11.683 (1978), la Administración Federal podrá efectuar requerimientos verbales, para lo cual toda información que se aporte en forma oral deberá estar plasmada por escrito en las actas de inspección, pero no constituyen una autorización para interrogar al administrado, ante una interrogativa el administrado tiene derecho a negarse a responder y/o solicitar que se realicen las preguntas por escrito y se le otorgue un plazo razonable para dar respuesta. El principio que "nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo", se trata de un derecho de defensa, constitucional, reconocido como tal de

acuerdo al artículo 18 de la Constitución Nacional, el cual está relacionado al principio de inocencia, por lo cual el contribuyente tiene la facultad de abstenerse a declarar, sin que el silencio sea considerado como elemento de prueba en su contra artículo 296 Código Procesal Penal, en caso que hiciera su declaración la misma debe ser libre y voluntaria sin que medie coacción (Soler, 2009). Además, se puede realizar el secuestro de documentación cuando los funcionarios crean pertinente para poder analizarla, o cuando constituya prueba de un ilícito. Cuando el inspeccionado estuviera en desacuerdo, los funcionarios no podrán llevarse la documentación, salvo orden de secuestro emanada del juez competente.

Los documentos secuestrados deberán dejarse asentado en un acta y ser firmada por la persona en cuyo poder se encontraron, se requerirá de dos testigos ajenos a la A.F.I.P y ajenos a la policía las cuales deberán estar presentes en todo el procedimiento del secuestro de documentos y su posterior individualización luego deberán suscribir el acta respectiva. Soler (2009) Capítulo II Las inspecciones de la AFIP dentro del marco de la Ley 11.683, Como actuar frente a las inspecciones de la AFIP (pp.15-107). Buenos Aires: La Ley).

Los inspeccionados tienen el derecho a que la documentación se revise en su presencia o ante la persona que el inspeccionado designe. Es obligación del inspector, inspeccionar los libros y comprobantes en el domicilio fiscal del responsable y/o exigir a los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que estén relacionados con el objeto de la inspección, pero cuando las auditorias fiscales lo requieran podrán realizarse depósitos en ubicaciones distintas a la del domicilio fiscal (A.F.I.P., 2016).

El Fisco en ejercicio de sus facultades de verificación podrá realizar circularizaciones, los cuales son pedidos de información a terceros mediante actuaciones realizadas por los propios agentes de la A.F.I.P., para obtener información proveniente de sujetos ajenos al vínculo Fisco-contribuyente a través de formulario AFIP N° 1500. El pedido del informe debe ser solicitado por un funcionario que revista la calidad de juez administrativo y debe ajustarse a pautas de razonabilidad las cuales son que el requerimiento de datos sea necesario, que la información de ser posible sea obtenida por funcionarios del Fisco a fin de evitar cargar a terceros y que se otorguen plazos razonables para su cumplimiento. La información que se solicite no puede negarse de acuerdo al artículo 107 de la ley 11.683 (1978). El resultado que se obtiene constituye una prueba, por lo que el fiscalizador puede tenerla en consideración a la hora de evaluar hechos económicos realizados y exteriorizados en declaración jurada del contribuyente pasible de auditoria (Lobera, 2013).

El inspeccionado tiene derecho a conocer el estado de la inspección y de hacer saber sus observaciones al respecto, se puede realizar una consulta por internet, en el sitio oficial del organismo, ingresando a la página [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar) y accediendo desde al servicio con clave fiscal a, consulta de estados de fiscalizaciones, a través del mismo también se puede comunicar sus observaciones o solicitar una entrevista con el funcionario competente. Es obligación del inspector efectuar la registración de todas las novedades referidas a la inspección en los sistemas disponibles a tal efecto (A.F.I.P., 2016).

El contribuyente deberá contestar el requerimiento en el plazo fijado por el funcionario actuante, no obstante, a través del principio de razonabilidad se entiende que el plazo normal otorgado debe ser de 10 (diez) días, sino se establece fecha para su cumplimiento se considera el plazo de 10 (diez) días considerado en el artículo 1

inciso e) punto 4 de la ley 19.549 (1972) supletoria de la ley de procedimiento tributario Lobera (2013).

El inspeccionado tiene derecho a un plazo de inspección razonable, si bien en la ley N°11.683 (1978) no se ha previsto un plazo de duración de la misma, no es legal mantener al administrado en la incertidumbre del procedimiento y sin plazos fijos de la inspección, el principio de caducidad se da cuando la Administración abandona por un tiempo la tarea de verificación que estaba realizando sobre un contribuyente. Si la inspección se extiende más allá de lo razonable, el contribuyente puede solicitar por escrito al organismo Fiscal un pronunciamiento acerca de los motivos de la prolongación de la verificación y del plazo aproximado de finalización. Si vencido el plazo de sesenta (60) días, la A.F.I.P. no se pronuncia, el contribuyente puede solicitar pronto despacho, transcurridos otros treinta (30) días sin que la resolución administrativa haya sido dictada se podrá promover ante la justicia una acción de amparo por mora en la administración, con fundamento en el silencio de la misma (Altamirano, 2007).

A través de la reforma efectuada en la ley 11.683 (1978), en el artículo sin número a continuación del artículo 36 se autoriza a los contribuyentes y responsables, en el transcurso de la verificación y fiscalización y a instancias de la inspección actuante, puedan ratificar las declaraciones juradas presentadas oportunamente, de acuerdo con los cargos y créditos que surgieren de ella, pero no queda inhibida las facultades del Fisco para determinar la materia imponible que resultare.

#### 4.8 Resultado de la Fiscalización

Una vez finalizada la inspección y de acuerdo a lo expresado por Lobera (2007), transcurrido un plazo prudencial, a criterio de los agentes fiscalizadores, deben expedirse sobre el resultado obtenido de la labor realizada.

Como resultado del mismo, los funcionarios actuantes pueden interpretar:

a. La inobservancia de aspecto alguna, ocurre cuando el inspeccionado ha cumplido en debida forma sus obligaciones y por lo cual no se tienen observaciones que formular, por lo que se realiza un acta de inspección en el cual se deja asentado tal circunstancia, así mismo se hace entrega al contribuyente del formulario A.F.I.P. N° 8900, del cual surge que se da por finalizado el acto de inspección.

b. Existencias de diferencias a favor el Fisco, se presenta cuando los agentes fiscalizadores concluyen que el contribuyente ha presentado declaraciones juradas inexactas, la inspección debe notificar al responsable el ajuste determinado dejando constancia detalladamente de la circunstancia que origina el o los periodos fiscales comprometidos y sus montos. Se debe hacer entrega de papeles de trabajo con la determinación del ajuste fiscal y las declaraciones juradas rectificativas, cuya presentación se propone, denominadas pre-forma. Luego se otorga el plazo de diez (10) días hábiles para que el contribuyente tenga la posibilidad de meritar la proposición y decidir se consiente la misma u ofrece reparos.

El inspeccionado tiene el derecho a conocer la hipótesis de la fiscalización, la mayoría de las fiscalizaciones tienen como antecedente un trabajo previo de la División Investigaciones, cuando existiesen antecedentes que hubiesen servido de causa de la inspección, el contribuyente tiene derecho a solicitar vista de los mismos, el cual resulta del amparo del artículo 38 del decreto 1759/72 (Altamirano, 2007).

#### 4.8.1 Ajustes de fiscalización

De acuerdo al artículo 16 de la ley N°11.683 (1978), se determina que el ajuste insinuado por la fiscalización puede establecerse por conocimiento cierto de la materia imponible considerado base cierta o por medio de estimaciones considerado base presunta si de los elementos valuados permiten presumir la existencia y magnitud de la misma.

El ajuste sobre base cierta es el cual el Fisco determina con exactitud la magnitud de la obligación tributaria ya que cuenta con antecedentes suficientes y necesarios que le dan sustento, ya sea con datos suministrados por el contribuyente, terceros u obtenidos por acción directa de los agentes fiscalizadores.

Ajuste sobre base presunta se da como una excepción, cuando la materia imponible no puede determinarse en forma exacta y fehaciente. Debe estar fundado en hechos y circunstancias conocidas relacionadas con el hecho imponible, se debe sustentar en indicios ciertos, razonables, representativos y congruentes, de acuerdo a lo expresado en el artículo 18 de la ley N°11.683 (1978).

El contribuyente puede optar de acuerdo a los ajustes propuestos por la A.F.I.P por (Lobera, 2013):

Aceptación total del ajuste, en el cual el contribuyente debe dar consentimiento por escrito, presentar las declaraciones juradas rectificativas e ingresar el impuesto omitido más sus accesorios. El reconocimiento otorga los beneficios de reducción de sanción previstos en artículo 49 de la ley 11.683 (1978).



Disconformidad total del ajuste, en este caso las declaraciones juradas presentadas resultan impugnables, el Fisco puede determinar de oficio la materia imponible y liquidar el impuesto, según el artículo 17 de la ley 11.683 (1978).

Disconformidad parcial al ajuste, donde el Fisco satisface parcialmente su pretensión, el contribuyente presta su consentimiento parcial y presenta las declaraciones juradas rectificativas, incluyendo parte del ajuste que consiente e ingresa el impuesto resultante más los accesorios. Por su parte consentida, obtiene los beneficios del artículo 49 de la ley de rito. Las declaraciones juradas presentadas pueden ser susceptibles de impugnación por el Fisco, debido al ajuste parcial, entonces el ente recaudador iniciara el procedimiento de determinación de oficio, artículo 17 de la ley 11.683 (1978).

Por medio de la ley 27.430 (2017), se agregó un artículo sin número a continuación del 16 de la Ley de Procedimiento Tributario donde establece la posibilidad de concertar un Acuerdo Conclusivo Voluntario en el curso de un procedimiento de determinación de oficio. Antes de que el Fisco emita el acto determinativo de la obligación tributaria, se admite la posibilidad un acuerdo, cuya habilitación es realizada por este y procederá cuando sea necesario para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma, cuando fuera necesario realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características de importancia para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación o cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia, requieran de una solución conciliatoria. Un órgano de conciliación colegiado realizara un informe recomendando una solución conciliatoria o su rechazo. El acuerdo debe ser aprobado por el Fisco y en caso de que el contribuyente rechace la solución conciliatoria, se continuará con el trámite de

determinación de oficio originario. Concluido el acuerdo, en el caso en que de este surja un crédito a favor del Fisco, constituirá un título ejecutivo que habilitará el procedimiento de ejecución fiscal. El Fisco no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo ni podrá cuestionarlos en otro fuero, a menos que se trate de hechos falsos.

De acuerdo a lo expuesto por la A.F.I.P (2017), el contribuyente podrá consultar las fiscalizaciones de las que es objeto, para lo cual deberá ingresar, con su clave fiscal, al sitio oficial del organismo, al servicio mis fiscalizaciones. Al ingresar se podrá visualizar la información de fecha de inicio de la fiscalización, número de orden de intervención, funcionarios actuantes, dirección regional, domicilio de la fiscalización, impuestos a verificar. Para las órdenes de intervención conformadas, se visualizará la fecha del descargo y el resultado, con interés fiscal incluyendo el monto global del ajuste o sin interés fiscal. Para las órdenes de intervención no conformadas se desplegará el resultado con interés fiscal, sin interés fiscal, el monto global del ajuste para cada impuesto y período fiscalizado y la fecha del descargo.

De contar con sumarios materiales se detallará los datos referenciales del sumario como es número, fecha de apertura, domicilio del área jurídica, usuarios intervinientes, etapa en la que se encuentra, aperturado, con resolución multa y archivo, apelado o archivo. Además, se podrá visualizar el estado de la fiscalización, se indicará si la orden de intervención se encuentra dentro de los plazos normales de tramitación, o de lo contrario, la causa de tal circunstancia, el contribuyente podrá dejar su opinión al respecto, así como la posibilidad de solicitar una entrevista con la jerarquía más alta dentro de la línea fiscalizadora.

El contribuyente tiene derecho a conocer el resultado de la inspección, tiene derecho a la comunicación del final de la fiscalización, a que sea debidamente notificada por la Administración, de lo contrario se somete al contribuyente a un estado de incertidumbre acerca del resultado de la inspección y se lo expone a nuevas verificaciones sobre el mismo hecho. En la finalización de un proceso de inspección los inspectores hacen entrega a los responsables de copias de las liquidaciones practicadas, para su consideración, otorgando un plazo a los efectos de su aprobación o formulación de reparos e informando que si al vencimiento de dicho plazo no se prestara conformidad con las citadas liquidaciones las actuaciones se girarán al sector competente para la consideración de la procedencia de la determinación de oficio. Es obligación del inspector informar por escrito al contribuyente la finalización de la inspección a través del formulario A.F.I.P. N° 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 en artículo 16 y siguientes de la ley de procedimiento fiscal (Caranta, 2015).

El inspeccionado tiene derecho a conocer la finalidad de la fiscalización a que se le informe por escrito la causa de la fiscalización, asimismo ser informado expresamente sobre la utilización que se le dará a la información que proporcione las actuaciones iniciadas, es decir si será con fines de determinación tributaria; con fines sancionatorios según ley N° 11.683 (1978), con fines de evaluar la formulación de una denuncia en los términos de la ley 24769 (1997) del Régimen Penal Tributario, entre otros (Caranta, 2015).

El inspeccionado tiene derecho a efectuar las presentaciones que considere hacen a su derecho. El hecho que el inspector y/o la Administración deba considerar

las presentaciones que efectúen los contribuyentes y/o responsables y/o terceros, no implica que las mismas deban ser resueltas en esa instancia, sino que ellas deberán necesariamente ser resueltas al momento de dictarse la resolución de determinación de oficio del impuesto, si así correspondiere. Las presentaciones efectuadas por los interesados en principio no pueden paralizar el proceso fiscalizador, salvo en aquellos casos en que refieran a medidas cautelares u órdenes judiciales notificadas en debida forma (A.F.I.P., 2016).

Si bien la ley N°11.683 (1978), se encuentran establecidas las facultades de verificación y fiscalización, la inspección goza de discrecionalidad técnica en el desarrollo de su actividad, no obstante, debe ejecutar en un marco de legalidad, la obligación tributaria no puede modificarse por el ejercicio de las facultades discrecionales, tampoco la seguridad jurídica ni el derecho a defensa (Altamirano, 2007).

El inspeccionado tiene derecho a la protección del domicilio, las comunicaciones y los papeles privados. El artículo 18 de la Constitución Nacional establece que “el domicilio es inviolable, como así también la correspondencia epistolar y los papeles privados”. El derecho a la intimidad debe preservarse facultando solo a los jueces a alterarlo como custodios de las garantías ciudadanas, autorizando su injerencia a la intimidad, puede ejercerla excepcionalmente otros funcionarios a la función de allanar, interceptar comunicaciones o secuestrar papeles mientras dure la emergencia, debiendo en un corto plazo someter la medida a la autorización judicial de acuerdo al código procesal penal, La emisión de una orden judicial debe ser fundada determinando su finalidad y especificando el lugar que debe ser allanado, los papeles y cosas a secuestrar, las comunicaciones a interceptar entre otras. (Soler, 2009). El estado de inocencia surge del artículo 18 de Constitución

Nacional la cual es una garantía expresa de la libertad individual consagrada por el artículo 14 de la Constitución Nacional, en el cual establece que los habitantes pueden entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino, usar y disponer de su propiedad, trabajar y ejercer industria lícita.

El inspeccionado tiene derecho a no auto-incriminarse, lo cual resulta de la Constitución Nacional, el cual surge del principio de inocencia, los requerimientos deben advertir al fiscalizado que la información que proporcione puede ser usado en su contra, pudiendo ejercer el derecho de abstención (Caranta, 2015).

El inspeccionado tiene derecho a la intimidad en la inspección, la misma constituye una intromisión del estado en la actividad de los particulares, la información y documentación solicitada deberá estar relacionado con el hecho imponible previsto en las leyes respectivas. El contribuyente tiene derecho a que se respete su intimidad durante la inspección, de igual trato debe dispensarse para la intimidad económica (Caranta, 2015).

El inspeccionado tiene derecho a que la colaboración tenga límite en lo razonable, tanto en los requerimientos de la inspección y ante regímenes de información creados por las administraciones tributarias. No solo se concibe la prestación pecuniaria sino también la colaboración del contribuyente con el Fisco, por lo que se debe tener en cuenta el principio de interdicción de la excesividad el cual está consagrado en artículo 28 de la Constitución Nacional (Caranta, 2015).

Se debe tener presente al momento de la inspección, que los principios generales contenidos en la Constitución Nacional informan todo el ordenamiento jurídico, es la primera y fundamental fuente del derecho administrativo, así como

todas las ramas del derecho, debiendo acomodarse y conformarse a ella todas las demás normas jurídicas (Soler, 2009).

## 5. Discusión

En este capítulo se procede a presentar las implicancias del presente trabajo, luego se exponen las limitaciones inherentes al mismo luego y se proceden a describir propuestas a futuras líneas de investigación donde finalmente se arriban a las conclusiones, para llegar a las mismas es necesario realizar una valoración global de los resultados obtenidos en un tema de poco estudio y a la vez extenso.

### 5.1 Implicaciones teóricas

Las implicaciones teóricas se refieren a la ampliación de conocimientos destinados a mejorar la comprensión de los temas expuestos en el presente trabajo, lo cual contribuye a enriquecer y ampliar los conocimientos de los contribuyentes y de Contadores Públicos, en relación a la inspección impositiva ejercida por el Fisco, para lo cual aporta conocimiento de las facultades de verificación y fiscalización con que cuenta, las cuales a pesar que aparecen expresadas en el artículo 35 de la ley N°11.683 (1978) como amplias, las mismas se encuentran limitadas por las garantías con que cuenta el contribuyente, establecidas en la Constitución Nacional y por la limitación lógica y razonable por parte del funcionario.

El desarrollo de ese estudio ha permitido tener mejor comprensión de los derechos y obligaciones de la A.F.I.P. y del contribuyente como así también de las garantías con rango constitucionales que gozan los contribuyentes y los cuales limitan el accionar avasallador del Fisco. Es de utilidad este trabajo debido a la falta de unificación legal de las normas lo cual

impide que haya certeza y claridad en el contribuyente respecto de sus obligaciones o deberes. Como tal, se trata de realizar un aporte para mejorar la comprensión desde el punto de vista legal de los derechos que cuenta e administrados para evitar que el administrado se convierta en rehén de su propia ignorancia derivando de ello consecuencias perjudiciales para el mismo.

## 5.2 Implicancias Prácticas

A partir del estudio expuesto se presenta realizar un aporte encaminado a mejorar el accionar del contribuyente al momento de realizarle una inspección evitando como consecuencia que el Fisco pueda pasar avasallar las garantías constitucionales al momento de realizar una inspección las cuales pueden ser vulneradas.

## 5.3 Limitaciones

Durante el desarrollo del estudio se enfrentaron limitaciones pero que no llegaron a afectar el objetivo principal del estudio, se pueden considerar entre ellas a las limitaciones en relación a la investigación realizada que se encuentra estrechamente vinculada con jurisprudencia en relación a la interpretación que hicieron de la normativa de estudio, la investigación desarrollada no pretende llegar a la generalización de los resultados sino que se caracteriza por realizar una descripción de los temas expuestos.

Además, se encuentra limitado a través de las percepciones que la doctrina consultada hace referencia a determinadas situaciones, se ha pretendido profundizar en las interpretaciones y los significados que otorgan a



los temas expuestos por lo que los resultados expuestos están condicionados a los mismos.

También se considera que en determinadas ocasiones existe un vacío legal entre la relación Fisco-contribuyente, por lo que se debe buscar normas aplicables supletorias teniendo en cuenta el espíritu que rige de la carta magna.

Resulta difícil generalizar por su complejidad y multiplicidad, hasta donde deben llegar los límites del accionar del Fisco ya que los condicionantes varían en cada caso en particular, aunque se reafirma y declaran las garantías constitucionales que limitan el accionar al Fisco.

El estudio a través de la metodología cualitativa ha permitido enriquecer el conocimiento de los temas expuestos y profundizarlos como así también lograr una comprensión de los mismos adecuados a la realidad.

Estas limitaciones que afectan a la investigación en ningún caso invalidan el trabajo realizado, sino que lo contextualiza.

### 5.3.1 Futuras líneas de investigación

En relación con las futuras líneas de investigación es conveniente profundizar el análisis de la variada jurisprudencia los cuales sientan precedentes al respecto y además realizar un estudio sobre la responsabilidad administrativa y penal de los funcionarios que obren avasallando garantías de los contribuyentes.

#### 5.4 Conclusión

En el marco de la relación Fisco-contribuyente, la normativa impositiva y la Constitución Nacional constituyen uno de los elementos que definen los límites dentro de los cuales podrán actuar los funcionarios fiscales.

Las facultades de inspección del Fisco no son absolutas sino están limitadas por la ley 11.683 (1978) y la Constitución Nacional. La discrecionalidad técnica con que cuenta la A.F.I.P. no debe confundirse con arbitrariedad. La inspección debe limitarse a comprobar la ocurrencia de hechos imponibles y a fiscalizar libros, registros, comprobantes para controlar el debido cumplimiento de las obligaciones que resultan de los mismos, es necesario destacar que el fin que persiguen las fiscalizaciones es controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones y deberes formales del contribuyente y no el recaudar fondos.

Las amplias facultades conferidas por los artículos 33 y 35 de la ley 11.683 (1978) a los funcionarios fiscales, en ningún caso deben atropellar los derechos y garantías del contribuyente, respetando el principio de razonabilidad sin abusar de las facultades que le han sido otorgadas. Los funcionarios fiscales deben actuar persiguiendo el interés público.

En el artículo 35 de la ley de rito, surge un inconveniente en su redacción, se trata de la delimitación lógica y razonable, ya que en el mismo no se establece hasta donde puede solicitar un inspector, o hasta donde puede requerir el Fisco, o el límite que al no encontrarse legalmente impuesto, deberá ser establecido por la justicia a través de sus pronunciamientos.

En las facultades de verificación y fiscalización no existe aval para que la Administración Fiscal se entrometa en aspectos no tributarios del contribuyente ni para interrogarlo ni hacerlo confesar de alguna irregularidad cometida.

En cuanto a la exigencia de presentar comprobantes por parte del contribuyente, la misma abarca que además los comprobantes puedan ser incautada por el Fisco, solo en la medida que guarde relación con infracciones descubiertas por el Fisco y con el objetivo de preservar la prueba, por lo que no puede el Fisco secuestrar documentación que no tenga relación con la infracción descubierta. En cuanto a los libros comerciales, para respetar legislación comercial, los mismos, no pueden ser incautados por el Fisco, solo se deben exhibir y deben encontrarse en el domicilio fiscal declarado por el contribuyente, respetando el principio de inamovilidad.

La clausura preventiva llevada a cabo por el Fisco, es una medida inconstitucional, por tratarse de una sanción previa sin juzgamiento, vulnerando el debido proceso y el derecho a defensa, dejando al contribuyente sin la posibilidad que tenga un previo conocimiento de los hechos que se le imputan en su contra, que sea escuchado y que se le dé oportunidad de hacer valer sus derechos como medios de defensa previo a la clausura.

En cuanto a la figura del agente fiscalizador encubierto, al actuar este sin un previo conocimiento por parte del contribuyente, es decir comunicarle el inicio de la inspección, careciendo el acto de notificación previa al contribuyente, condición necesaria para que un acto administrativo sea válido, deja dilucidar una actuación poco transparente del agente, por tratarse de una actitud engañosa para con el contribuyente, alejándose de una conducta de ética o de buen comportamiento tal

como espera el Fisco que el contribuyente actué para con él en la relación. Si la actitud engañosa del administrado es penada, la actividad del Fisco en una inspección que actué con engaño, sin ética, también debería descalificarse. El contribuyente debe tomar conocimiento de las tareas por parte del Fisco de verificación en cuanto a comprobar si se produjo o no el hecho imponible y de fiscalización, que implica el control de las obligaciones y deberes formales, para que este pueda ejercer sus derechos.

El contribuyente tiene derecho durante todo el proceso de inspección a que no se persigan fines encubiertos a través de la inspección fiscal, a que el accionar de los funcionarios sea de buena fe en el marco de seguridad jurídica, y de razonabilidad que se respeten los principios generales del derecho que protegen del abuso de poder que la actuación de los mismos se base en la legalidad y que sean garantizados el derecho a su intimidad y a no auto-incriminarse.

Se debe respetar el derecho a la intimidad de los administrados, se debe buscar el equilibrio entre la debida tutela de la recaudación y la administración tributaria y la garantía constitucional citada precedentemente.

La relación jurídica en lo que a su desarrollo se refiere debe contemplar la protección del derecho a la intimidad consagrada constitucionalmente y avalada por la doctrina y jurisprudencia. La solicitud y almacenamiento de información por parte de organismos fiscales debe circunscribirse al marco de lo razonable es decir conducente a los fines de existencia de estos órganos.

La coacción psicológica no debe ser una vía para buscar la verdad por parte del Fisco hacia los contribuyentes. El contribuyente no está obligado a aportar información que no tenga relación con la inspección, la misma forma parte de su

intimidad, la actuación del Fisco no será válida cuando abusivamente invada la propiedad privada del inspeccionado.

El secreto fiscal se refiere a la garantía que por medio del ordenamiento jurídico asegura a los administrados, limitando el accionar del Estado tendiente a evitar que aspectos privados de la vida de los administrados adquieran estado público o sean difundidos de modo tal que su conocimiento alcance a terceros.

La normativa vigente de estudio, en relación a la inspección fiscal hacia el contribuyente, se encuentra dispersa y no se exhibe de manera simple, dificultando a veces el acceso a las mismas por lo que puede generar, en ocasiones en el contribuyente imprecisiones e incertidumbres en su interpretación y aplicación.

Los vacíos legales, la dispersión, la poca claridad hacen que la interpretación y aplicación de las normas resulten dificultosa, tanto para los contribuyentes como para los propios funcionarios. Sería conveniente unificar la normativa que existe al momento, para que la misma sea admitida, compartida y acatadas de manera univoca en su accionar por los contribuyentes y el Fisco.

Sería oportuno reglamentar la relación Fisco-contribuyente, creando un estatuto en el cual se regule y reglamente las conductas no solo de los contribuyentes, sino también del Fisco delimitando su actuación, sus derechos y obligaciones. Se deben establecer los derechos y obligaciones que le asisten a cada parte en medio de una inspección fiscal, se debe de conocer de antemano como el contribuyente debe actuar en la misma, que documentación debe aportar y hasta donde puede el Fisco pedir y actuar. En el mismo se debería fijar plazos de duración tanto de la inspección como del pronunciamiento respecto del resultado de la misma. El mismo debe ser de clara comprensión para todos los ciudadanos y se debe divulgar a toda la ciudadanía.

Además, debe preverse la creación de un órgano autónomo que asista e informe al contribuyente de manera accesible y oportuna, cuando este lo requiera para defenderlo cuando sea necesario de conductas inapropiadas del Fisco, donde se lesione derechos o garantías del contribuyente, se debería recibir su asistencia de forma rápida por diferentes vías de comunicación entre ellas en forma presencial, telefónica, o por e-mail, para evitar llegar a la justicia.

Es necesario destacar que debido a la transformación permanente del sistema tributario, donde se busca mayor recaudación de fondos, a veces su falta de claridad y su complejidad provocan en el contribuyente desinformación lo que conlleva a que este no conozca cómo debe actuar. Para adecuarse y estar reglada con el sistema tributario vigente, será necesario que el Fisco fomente entre los ciudadanos una cultura de la contribución, sería la solución a gran parte de los conflictos actuales que hay entre el Fisco y los contribuyentes. Si conocemos nuestros derechos y garantías cumpliremos mejor con nuestras obligaciones.

## Referencias

- "Operti Ferias S.A." (Tribunal Fiscal, sala B 25 de 4 de 2001).
- "Bodegas y Viñedos Castro Hnos. SA" (CSJN 15 de 3 de 1967).
- "Butirón, Horacio Andrés s/ clausura preventiva" (Cámara Federal de Apelaciones de San Martín- Sala I 09 de Septiembre de 2011).
- "Fisco Nacional (D.G.I.) c.S.M.Q s/allanamiento" (CNFed. Contencioso Administrativo, sala II 08 de 03 de 1994).
- "Papazian, Mario Tomas s/ infraccion ley 11683" (Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Economico N° 6 19 de Marzo de 1999).
- "Pippo SACI"- CNPEcon. (CNPEcon. Sala B 10 de 12 de 2007).
- "Steinco Gustavo Alejandro c/ DGI" (Camara Nacional de Apelaciones en lo contencioso Administrativo, sala V. 12 de Febrero de 2008).
- "Vollenweider, Roberto L. c /AFIP-D.G.I" (Juzgado Federal de Río Cuarto 28 de Abril de 1999).
- "Yu Jian s/ infraccion- ley 11683" (Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Economico N°3 24 de Mayo de 1999).
- "Barolo, Guillermo A. por El Lomo y Cía. S.R.L. c/ AFIP s/amparo" (Camara Federal de Apelaciones de Cordoba- Sala A 14 de Noviembre de 2005).
- A.F.I.P. (02 de 09 de 2016). *Inspecciones*. Obtenido de A.F.I.P:  
<https://www.afip.gob.ar/inspecciones>
- A.F.I.P. (12 de 04 de 2017). *Sistema Tributario Argentino*. Obtenido de  
<http://www.afip.gob.ar/futCont/otros/sistemaTributarioArgentino/>

- Altamirano, A. C. (2007). *XXXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal*. Buenos Aires.
- Bidart Campos, G. J. (2000). *Manual de la Constitución Reformada* (Segunda Reimpresión ed., Vol. Tomo II). Buenos Aires: Ediar, Sociedad Anonima Editora, Comercial, Industrial y Financiera.
- Bidart Campos, G. J. (2001). *Manual de la Constitución Reformada* (Tercera Reimpresión ed., Vol. Tomo I). Buenos Aires: Sociedad Anónima Editoria, Comercial, Industrial y Financiera.
- Bidart Campos, G. J. (2004). *El Derecho de la Constitución y su fuerza normativa* (Primera Reimpresión ed.). Buenos Aires: Sociedad Anónima, Editora Comercial, Industrial y Financiera.
- Buitrago, D. I. (02 de 10 de 2016). <http://actualidadimpositiva.com>. Obtenido de <http://www.actualidadimpositiva.com/download/Indice%20comisi%F3n%203%20Revision%20facultades%20de%20verificacion.pdf>
- Caranta, M. R. (2015). Derechos en el marco de la inspección y frente a los requerimientos de información. *17° Simposio sobre Legislación Tributaria* (pág. 17). Buenos Aires: Consejo Profesional de Ciencias Economicas de la Ciudad de Buenos Aires.
- Celdeiro, E. C. (2016). *Procedimiento Fiscal Explicado y Comentado* (Novena ed.). Buenos Aires: Errepar.
- Celdeiro, E., Gadea, M., & Imirizaldu, J. (2012). *Procedimiento Tributario Ley 11.683- Decreto 618/97*. Buenos Aires: Errepar.
- Celdeiro, E., Gadea, M., & Imirizaldu, J. (2012). *Procedimiento Tributario Ley 11683- Decreto 618/97*. Buenos Aires: Errepar.



Decreto 618/97. (10 de 07 de 1997). *Administracion Federal de Ingresos Publicos*. Buenos Aires.

Decreto N° 1397/79. (12 de 06 de 1979). *Decreto Reglamentario de la Ley 11683 de Procedimiento Tributario*. Buenos Aires.

Della Picca, P. H. (2016). *Multas y sanciones*. Buenos Aires: Errepar SA.

Folco, C. (2011). Verificacion y Fiscalizacion. En T. G.-C. Folco, *Procedimeinto Tributario ley 11683-Decreto 618/97*. Buenos Aires: La Ley.

García Vizcaino, C. (2000). *Derecho Tributario* (2° ampliada y actualizada ed., Vol. Tomo II). Buenos Aires: Depalma.

Gil, E. (2009). Tesis Facultades discrecionales de la Afip-Dgi en el ejercicio de su poder de policia. Cordoba, Argentina: Universidad Siglo 21.

Giuliani Fonrouge, C. (2004). *Derecho Financiero* (9° ed., Vol. I). Buenos Aires: La Ley.

Gómez, T., & Folco, C. (2013). *Procedimiento Tributario Ley 11.683-Decreto 618/97* (7ma. Edicion Actualizada y Ampliada ed.). Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Gotlib, G., D'Alessandro, V., & Mohadeb, S. (2012). *Procedimiento Tributario Teoria y Practica para el contribuyente*. Buenos Aires: Errepar.

Gotlib, G., D'Alessandro, V., & Mohadeb, S. (2012). *Procedimiento Tributario, Teoria y Practica para el contribuyente*. Buenos Aires: Errepar.

Jarach, D. (1980). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Cima.

Jarach, D. (1983). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (3° ed.). Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

Ley 11.683. (1978 y sus modificatorias). *Procedimientos Fiscales*. Buenos Aires.

- Ley 19.549. (27 de Abril de 1972). *Ley de Procedimiento Administrativo*.
- Ley 24.430. (1853 y sus reformas). *Constitucion de la Nacion Argentina*.
- Ley 26.994. (07 de Octubre de 2014). *Código Civil y Comercial de la Nación*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Ley 27.430 . (27 de Diciembre de 2017). *Reforma Tributaria*.
- Litvin, C. R. (2015). *17° Simposio sobre Legislacion Tributaria Argentina*. Derechos del Contribuyente, Buenos Aires.
- Lobera, E. (2013). *Procedimiento tributario ante la AFIP* (Septima ed.). Buenos Aires: Errepar.
- Melzi, F. I. (2005). XXXV JORNADAS TRIBUTARIAS DEL C.G.C.E.C.A.B.A. *La estructura juridica como sostén de un sistema tributario aplicable. Secreto fiscal, profesional y otros. Obligaciones informativas.*, (pág. 44). C.A.B.A.
- Orihuela, A. M. (2008). *Constitución Nacional Comentada* (Cuarta Edición ed.). Buenos Aires: Editoria Estudio.
- Riboldi, J. H. (15 de Octubre de 2015). "*La Clausura impositiva: Es apropiada su aplicacion para el castigo de las infracciones tributarias formales?*". Recuperado el 11 de Noviembre de 2016, de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>
- Sagüés, N. P. (2007). *Manual de Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Astrea.
- Soler, O. H. (2009). *Como actuar frente a las inspecciones de la AFIP* (Tercera ed.). Buenos Aires: La Ley.
- Soler, O. H. (04 de Enero de 2013). *Soler, Osvaldo H*. Recuperado el 04 de Abril de 2017, de sitio web de O. Soler:  
[http://www.soler.com.ar/2013/fiscalizacion\\_electronica\\_2013.pdf](http://www.soler.com.ar/2013/fiscalizacion_electronica_2013.pdf)

Soler, O. H., & Soler, O. H. (4 de Enero de 2013). <http://www.soler.com.ar>. Recuperado el 03 de Marzo de 2017, de [http://www.soler.com.ar/2013/fiscalizacion\\_electronica\\_2013.pdf](http://www.soler.com.ar/2013/fiscalizacion_electronica_2013.pdf)

Vieytes, R. (2004). *Metodología de la investigación en Organizaciones, Mercado y Sociedad*. Buenos Aires: Editorial de las Ciencias.

Villegas, H. E. (2001). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario (7° ampliada ed.)*. Buenos Aires: Depalma.

## **Anexo 1**

### **CAPITULO V: VERIFICACION Y FISCALIZACION**

ARTICULO 33 — Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS 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 ADMINISTRACION FEDERAL haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Podrá también 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 (10) años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.

Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia, deberán 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

ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá 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.

Asimismo podrá 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 libros y la documentación a que se refiere el presente artículo deberán permanecer a disposición de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en el domicilio fiscal.

Artículo...: 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 Administración Federal de Ingresos Públicos.

El Poder Ejecutivo nacional 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.

## **Anexo 2**

ARTÍCULO 35—La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACION FEDERAL podrá:

a) Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS 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 se fijará 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 ADMINISTRACION FEDERAL estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.

b) Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado.

c) 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 podrá 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 previstos en el inciso a) o cuando se examinen libros, papeles, etcétera, se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas,, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad. (Párrafo sustituido por art. 187 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia).

d) Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen 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 deberá 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 incurrirá en la pena establecida por el Código Penal.

e) Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas

por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.

f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare que se han configurado dos (2) o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos (2) años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme. (Inciso sustituido por art. 188 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017

g) 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 Administración Federal de Ingresos Públicos. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada Administración Federal de Ingresos Públicos.

Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento



emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emitirá la pertinente nota de crédito.

La constatación que efectúen los funcionarios deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inciso c) precedente y en el artículo 41 y, en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 y, de corresponder, lo estipulado en el inciso anterior.

h) 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. (Inciso incorporado por art. 189 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017.

## AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR Y DIFUNDIR TESIS DE POSGRADO O GRADO A LA UNIVERIDAD SIGLO 21

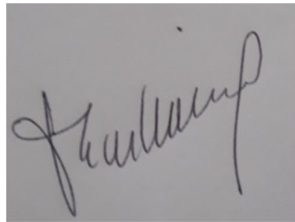
Por la presente, autorizo a la Universidad Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

Autor-tesista (apellido/s y nombre/s completos)	Molina Maria Fernanda
DNI (del autor-tesista)	29.557.713
Título y subtítulo (completos de la Tesis)	Limitaciones de la A.F.I.P. ante una Inspección Impositiva, en la República Argentina, Año 2018.
Correo electrónico (del autor-tesista)	fernandamolinal@hotmail.com
Unidad Académica (donde se presentó la obra)	Universidad Siglo 21
Datos de edición: Lugar, editor, fecha e ISBN (para el caso de tesis ya publicadas), depósito en el Registro Nacional de Propiedad Intelectual y autorización de la Editorial (en el caso que corresponda).	San Juan, Maria Fernanda Molina, 14 de Diciembre 2018.

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21 según el siguiente detalle:

Texto completo de la Tesis (Marcar SI/NO) [1]	SI
Publicación parcial (Informar que capítulos se publicarán)	

Lugar y fecha: San Juan, 14 de diciembre de 2018. \_\_\_\_\_



**Firma autor-tesista**

\_\_\_\_\_**Molina María Fernanda**\_\_\_\_\_

**Aclaración autor-tesista**

Esta Secretaría/Departamento de Grado/Posgrado de la Unidad Académica:

\_\_\_\_\_certifica que la tesis adjunta es la aprobada y registrada en esta dependencia.

\_\_\_\_\_  
Firma Autoridad

\_\_\_\_\_  
Aclaración Autoridad

Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado

\_\_\_\_\_

1] Advertencia: Se informa al autor/tesista que es conveniente publicar en la Biblioteca Digital las obras intelectuales editadas e inscriptas en el INPI para asegurar la plena protección de sus derechos intelectuales (Ley 11.723) y propiedad industrial (Ley 22.362 y Dec. 6673/63. Se recomienda la NO publicación de aquellas tesis que desarrollan un invento patentable, modelo de utilidad y diseño industrial que no ha sido registrado en el INPI, a los fines de preservar la novedad de la creación.