



**Trabajo Final de Graduación Pia**  
**Facultades y Límites de AFIP ante Fiscalizaciones y Verificaciones Tributarias**

Alumno: Azcona Patricia Mabel

DNI: 33304227

Legajo: VCPB18138

Carrera: Contador Público

Año: 2019

## **Tema**

Análisis crítico de las facultades generales y discrecionales de AFIP ante las fiscalizaciones y verificaciones en pos de la detección de límites que resguarden los derechos de los contribuyentes. Análisis jurisprudencial (2010-2018).

## Resumen

Durante el desarrollo del presente trabajo se tratarán temas directamente relacionados con la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), la cual es la encargada de la normalización y reglamentación de los procesos de recaudación de tributos e impuestos en el País. Por estos motivos, se pretende evaluar los principios constitucionales y administrativos de la normativa de las facultades generales y discrecionales de AFIP en las fiscalizaciones y verificaciones para resguardar los derechos de los contribuyentes, esto con el objetivo de conocer cuáles son las principales normas que rigen las acciones llevadas a cabo por este ente y el respeto por los derechos de las contribuyentes. Mediante el análisis de la investigación podrán estudiarse temas como el sistema tributario argentino, los principios de tributación, los derechos de los contribuyentes frente a las facultades del fisco, capacidad contributiva, facultades de fiscalización y verificación, límites a las facultades de fiscalización y verificación, actuación de los inspectores de AFIP, el derecho de defensa del contribuyente, entre otros. El estudio obedece al tipo exploratorio y descriptivo, desarrollado bajo una metodología cualitativa, debido a su carácter analítico de las distintas situaciones presentadas durante el transcurso del proceso investigativo.

**Palabras clave:** AFIP, tributos, derechos, impuestos, recaudación, capacidad contributiva.

## **Abstract**

During the development of this work will address issues directly related to the Federal Administration of Public Revenues (FAPR), which is responsible for the normalization and regulation of tax collection processes and taxes in the country. For these reasons, it is intended to evaluate the constitutional and administrative principles of the rules of the general and discretionary powers of FAPR in audits and verifications to safeguard the rights of taxpayers. This with the objective of knowing which the main rules that govern the actions are carried out for this purpose and respect for the rights of taxpayers. Through the analysis of the investigation, topics such as the Argentine tax system, the taxation principles, taxpayers' rights regarding the powers of the Treasury, tax capacity, inspection and verification powers, limits to the powers of control and verification, performance of the inspectors of AFIP, the right of defense of the taxpayer, among others. The study obeys to the exploratory and descriptive type, developed under a qualitative methodology, due to its analytical character of the different situations presented during the course of the investigative process.

**Keywords:** FAPR, taxes, rights, collection, contributory capacity.

## Contenido

Introducción.....	6
Objetivos.....	8
<i>Objetivo General</i> .....	8
<i>Objetivos Específicos</i> .....	8
Marco teórico.....	9
El sistema tributario argentino.....	9
¿Existe un sistema tributario con bases justas y eficientes? .....	9
Requisitos generales de una estructura tributaria.....	9
Características generales del sistema tributario argentino.....	10
Los principios de la tributación.....	11
Principios básicos de la tributación.....	12
Principios de la tributación en el derecho constitucional argentino.....	14
Los derechos de los contribuyentes frente a las facultades del fisco.....	16
El poder tributario y los principios constitucionales de la Nación.....	17
Acceso a la información del Estado y sus aspectos básicos.....	17
Principales aspectos de la ley de derechos y garantías del contribuyente y el “Estatuto del Contribuyente”.....	18
Relación entre el Derecho Constitucional y el Derecho Constitucional Tributario.....	19
La capacidad contributiva.....	19
Concepto de Capacidad Contributiva.....	20
Capacidad Contributiva y su aplicación.....	21
Facultades de fiscalización y verificación.....	21
Metodología.....	26
<i>Tipo de estudio</i> .....	27
<i>Metodología</i> .....	27
<i>Técnicas</i> .....	27
<i>Análisis de contenido</i> .....	28
<i>Entrevistas</i> .....	28
<i>Población</i> .....	29
<i>Criterio muestral</i> .....	29
<i>Muestra</i> .....	29
Propuesta Final.....	30

Resultados esperados.....	33
Análisis de datos.....	34
Caracterización del sistema tributario de argentina.....	34
Principios del sistema tributario de argentina.....	36
Derecho tributario, administración, contribuyentes y su regulación jurídico – tributaria .....	40
Facultades de verificación y fiscalización .....	45
La actuación de los inspectores de AFIP .....	50
Límites expresos de las facultades de verificación y fiscalización.....	53
Conclusiones.....	62
Bibliografía.....	66
Anexos.....	69

## Introducción

A nivel mundial los servicios tributarios tienen la capacidad de asignar impuestos a los ciudadanos –naturales y jurídicos-, esto con la finalidad de contribuir con los gastos generados por el sector público. Sin embargo, es de vital importancia que estos tributos sean diseñados de la manera más justa y apegada al respeto de los derechos humanos de todos los contribuyentes, con la finalidad de garantizar un clima de armonía, organización y respeto hacia el sistema de recaudación.

En el ámbito del Derecho Tributario Formal o Administrativo se agrupan las facultades de verificación y de fiscalización, correspondiente a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), función que le compete en el cumplimiento de obligaciones formales y materiales, siendo estas las referidas a las de registración, presentación en tiempo y forma de sus declaraciones juradas y pago de impuestos.

Dichas facultades en el mencionado ámbito le son otorgadas por la Ley de Procedimiento Tributario y el decreto 618 (1997).

En este sentido el órgano en cuestión se constituye como el ente rector en materia tributaria de la nación, razón por la cual posee una serie de facultades que le permiten realizar, entre otras acciones, la fiscalización y verificación de todo lo relacionado con tributos aduaneros, impuestos y recaudación de recursos relacionados con la seguridad social, dichas facultades por supuesto tienen límites porque ningún organismo gubernamental puede actuar de manera autónoma, sin límites a sus actuaciones. Como es un ente que encarga de gran cantidad de actividades, sus funcionarios deben estar al tanto acerca de cuáles son sus facultades y los límites de las mismas con ocasión del ejercicio de su cargo.

Pero los límites de la AFIP no están expresos, puesto que dichas facultades dejan entrever vacíos respecto de sus limitaciones. Es aquí que surge la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuáles son los límites de fiscalización y verificación de la AFIP, para evitar que los derechos de los contribuyentes se vean avasallados?

El estudio a realizar tiene como finalidad evaluar los principios constitucionales y administrativos de la normativa de las facultades generales y discrecionales de AFIP en las fiscalizaciones y verificaciones para resguardar los derechos de los contribuyentes. Se realizará un análisis desde las dos perspectivas, tanto desde la visión de la AFIP como

ente rector de la recaudación fiscal del Estado, como de los contribuyentes. En el primer caso se realizará una descripción de las facultades, límites a dichas facultades y actuación de los funcionarios. Por parte de los contribuyentes, se mostrará cuáles son sus principales derechos, y la forma en que éstos les protegen de las arbitrariedades que se pudiesen cometer desde la Administración Tributaria. Una vez finalizado el estudio, se podrá observar el balance entre las actuaciones del Estado y los contribuyentes en materia de recaudación tributaria.

El mismo se llevará a cabo a través de un análisis de la Ley N ° 11683 y de la jurisprudencia entre el período 2010 y 2018 en búsqueda de propuestas normativas que determinen expresamente restricciones a las facultades discrecionales.



## **Objetivos**

### *Objetivo General*

- Evaluar los principios constitucionales y administrativos de las facultades generales y discrecionales de AFIP en las fiscalizaciones y verificaciones para resguardar los derechos de los contribuyentes.

### *Objetivos Específicos*

- Caracterizar el Sistema Tributario Argentino para conocer los principios económicos y políticos en un contexto económico-social determinado a los fines de contribuir al óptimo bienestar social de la población.
- Reconocer los principios en los cuales se basa el Sistema Tributario Argentino para establecer la equidad entre el beneficio del contribuyente gracias al accionar del Estado y el tributo en función de su capacidad.
- Analizar desde el Derecho Tributario la relación entre la administración y el contribuyente para establecer la regulación jurídico - tributaria que nace de esa relación.
- Analizar las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para controlar la información suministrada por los contribuyentes o responsables del pago.
- Establecer los límites expresos de las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para impedir el avasallamiento de los derechos del contribuyente.

## Marco teórico

### **El sistema tributario argentino.**

#### ¿Existe un sistema tributario con bases justas y eficientes?

Es posible determinar la existencia de dos factores básicos para ordenar lo referente al sistema tributario, el primero de estos se relaciona con el principio del beneficio, esto quiere decir que las personas deben pagar sus impuestos de manera directamente proporcional con los beneficios que le sean otorgados mediante los distintos programas públicos existentes. Es así que, los impuestos pagados deberían encontrarse relacionados con los procesos del uso y disfrute de los bienes públicos del sistema.

El segundo principio se asocia con la capacidad de pago que posean los ciudadanos, es decir, el valor de los impuestos asignado a cada individuo se relaciona con la riqueza que el mismo posea. Esto indica que, mientras mayor sea la renta del contribuyente, mayor será el monto que deberá pagar en impuestos. El criterio elegido por cada gobierno es independiente, sin embargo, también existen algunos criterios relacionados con la justicia y equidad social. Sobre este tema, Agosto (2017), señala lo siguiente:

En este sentido, cabe destacar el principio de equidad horizontal, según el cual los contribuyentes que son esencialmente iguales deben pagar los mismos impuestos. Más controversial resulta el principio de equidad vertical, que refiere al trato fiscal que deben tener las personas con diferentes niveles de rentas (p. 2).

De esta manera, es posible notar que existe una variedad de bases y principios para llevar a cabo los procesos tributarios en los distintos gobiernos. Sin embargo, la aplicación de cada uno de estos tendrá la capacidad de mejorar o no la tributación, pudiendo generar malestar o inconformidad entre la población en general, quienes podría estar en desacuerdo por el trato recibido.

#### Requisitos generales de una estructura tributaria.

Uno de los principales objetivos de toda política tributaria se relaciona con el cumplimiento de las distintas metas establecidas a nivel fiscal. Para apoyar este fin, existen cinco requisitos que son necesarios cumplir, entre los que se encuentran: A) Neutralidad: la configuración de los impuestos tiene el deber de evitar o disminuir las interferencias con los datos que se originan desde los distintos mercados, esto con la finalidad de evitar asignaciones no adecuadas que impacten negativamente al bienestar social. B) Suficiencia: el monto recaudado debe ser suficiente para alcanzar las metas y objetivos planteadas por cada gobierno. C) Equidad: referente con la manera en que se

distribuyen las distintas cargas tributarias, de manera que se realice de forma equilibrada entre los distintos sectores de la sociedad, analizando la renta o riqueza de los habitantes. D) Simplicidad: los trámites y funcionalidades deben diseñarse de la manera más simple posible, al alcance de todos los ciudadanos, esto permitirá disminuir los actos de evasión y elusión. E) Crecimiento y estabilidad de precios: consiste en la posibilidad de disminuir el impacto generado a través de los ciclos económicos, evadiendo en cierta manera las consecuencias generadas por la inflación, posibles recesiones, entre otras (Agosto, 2017).

Es así que, mediante el estudio de la Constitución de la Nación es posible comprender que existen seis principios básicos para el funcionamiento de los mismos. Entre estos Agosto (2017) señala: A) Legalidad: cada uno de los tributos que sean recaudados deben estar regidos por una ley en específico. B) Igualdad: establece que debe existir un criterio de igualdad entre los ciudadanos que posean una capacidad contributiva similar. C) Generalidad: a través de este principio se garantiza que todas las personas sean abarcadas dentro de una clasificación tributaria. D) No confiscatoriedad: de esta forma se asegura que la propiedad privada sea respetada. E) Proporcionalidad: se relaciona con la capacidad de contribuir. F) Equidad: este principio también es conocido como el principio de la justicia y tiene la capacidad de resumir a todos los anteriormente descritos.

#### Características generales del sistema tributario argentino.

A través del análisis del sistema tributario argentino, es posible notar que en el mismo prevalecen el tipo de impuesto indirecto, de manera tal que, existe cierta similitud con algunos países de Latinoamérica. Durante el año 2016 el proceso de recaudación de impuestos generó el 34% del Producto Interno Bruto (PIB), Agosto (2017) indica que:

Los principales rubros de recaudación fueron las contribuciones a la seguridad social, el IVA y el Impuesto a las Ganancias, que representaron, respectivamente, 31,9%, 25,9% y 19,5% del total recaudado. Por su parte, el impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios aportó el 5,8 % y los Derechos de Exportación e Importación el 3,1% y 2,4% de la recaudación, respectivamente, mientras que el impuesto a los combustibles y GNC representó el 3,3% (p. 3).

Además de los anteriormente descritos, existen doce tipos de impuestos distintos, con un menor peso en los procesos de recolección, los cuales representan un 9% de la totalidad de los recursos.

De esta forma, una revisión al esquema actual de tributación indica que existe un mayor nivel de participación de aquellos impuestos relacionados con el consumo, lo contrario ocurre con los factores fiscales asociados con la producción, los cuales se

encuentran más centralizados en las rentas del trabajo y no en los ingresos de capital. Es importante resaltar que, existe un incremento en los impuestos al consumo, esto como consecuencia del Impuesto a los Ingresos Brutos que existe en las distintas provincias. Es así que, “el peso del impuesto a la renta recae principalmente en las personas jurídicas, con una menor incidencia relativa de ingresos de la renta personal” (Agosto, 2017. p. 3). De esta forma, se puede definir de manera general la composición de la recaudación a nivel nacional.

Las distintas provincias que componen al país cuentan con potestad tributaria, esto como consecuencia del sistema federal bajo el cual el mismo se rige. A través de los recursos propios se logra recaudar un total de 7% del PIB, además, representan un 44,8% de los recursos recolectados por cada provincia. El Ingreso Bruto es el impuesto provincial más importante, esto como consecuencia de su composición, este se ha convertido en un factor sumamente relevante en los últimos años y tiene la capacidad de aportar un 76% del total recaudado. Existe un segundo impuesto relevante, representado por el de Sellos, el cual genera un 8,6% de los recursos; otros impuestos aplicados de manera directa, tales como el Inmobiliario y Automotor, representan un total de 6,9% y 5,4% del recaudo, respectivamente.

Actualmente existen 28 tributos nacionales en Argentina, estos podrían ser agrupados en un total de seis categorías: en base a los ingresos, beneficios y ganancias de capital, aportes y contribuciones a la seguridad social, sobre la propiedad; internos sobre bienes y servicios y sobre el comercio y aquellas transacciones de carácter internacional (Agosto, 2017). De manera que, se garantice el cubrimiento de todos los aspectos de la sociedad, garantizando una adecuada recaudación e inversión social, con miras al mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos.

### **Los principios de la tributación.**

Los principios tributarios son la base de los procesos de recaudación, es así que resulta necesario tener en “cuenta que el poder tributario es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, en el caso argentino en sus tres niveles, de exigir tributos con respecto a personas o bienes que se encuentren dentro de su jurisdicción” (Queira, 2013. p. 1). Sin embargo, los poderes tributarios poseen algunos límites, los cuales son del tipo jurídico y se encuentran plasmados en la Constitución Nacional, en los factores provinciales y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Es posible notar que “la Constitución Nacional dispone en el artículo 52 que la iniciativa sobre contribuciones corresponde a la Cámara

de Diputados, que son los representantes del pueblo” (Queira, 2013. p. 1). De forma tal que, todo lo relacionado con los tributos es analizado por el Poder Legislativo de la Nación.

#### Principios básicos de la tributación.

Los principios de la tributación están constituidos por aquellos postulados que conforman los lineamientos y ordenanzas bajo las cuales el estado tiene la capacidad de configurar y diseñar los impuestos. Entre estos principios se tienen los siguientes:

Principio de legalidad: este principio tiene su génesis en la oposición contra un Estado absoluto, confirmando que asuntos como los tributos deben ser tramitados y aprobados por el poder parlamentario del país, con la finalidad de que tengan la validez correspondiente con cada caso. De esta forma, existe un factor de indelegabilidad hacia el Poder Ejecutivo de las facultades asignadas al parlamento para crear impuestos y excepciones (Romero et al, 2013).

Principio de igualdad: este principio ha registrado un gran desarrollo en relación con sus bases legales y tributarias, es así que la igualdad basa su funcionamiento en el marco de una economía donde se garantice el bienestar, sin establecer ningún tipo de comparación con un término subjetivo. La doctrina de la igualdad también ha evolucionado de manera jurídica, jurisprudencial y legislativa, sobre todo en la Constitución de la Nación.

La cúspide de este proceso evolutivo se alcanza cuando se logra generar un proceso de identificación entre la igualdad y los procesos de contribución tributaria, la cual está representada por la valoración política de una determinada realidad económica. Sin embargo, existen dos vertientes que estudian el principio de la igualdad en el ámbito tributario, la jurídica y la financiera, ambas coinciden en muchos aspectos, no obstante, la corriente científica tiene la capacidad de analizar de manera más amplia los distintos factores que componen lo antes mencionado (Romero et al, 2013).

Principio de economía: el presente principio consiste en que los contribuyentes se vean afectados con la menor carga posible debido a los impuestos. Este principio puede verse afectado por dos factores negativos, los cuales son la complicación de la liquidación de impuestos y la carga excedente.

Es importante resaltar que puede existir la posibilidad de que se genere una incompatibilidad entre el principio de igualdad y el de economía. En este caso, la Nación

tiene la responsabilidad de decidir entre los dos principios, es decir, si disminuir los impuestos mediante las cargas excedentes y resguardar de manera intacta la equidad de los impuestos, lo cual traería como consecuencia la disminución de la eficiencia en las distintas actividades financieras relacionadas con la producción de bienes y servicios; el otro escenario sería mantener dicha eficiencia ocasionando una disminución en la equidad del impuesto.

Principio de neutralidad: por principio de neutralidad se entiende que los impuestos no deben alterar de ninguna manera las condiciones actuales del mercado, es decir, no pueden afectar o distorsionar la oferta, la demanda o los precios registrados, esto aplica para aquellas transacciones de bienes gravados y para todos aquellos bienes y servicios que se lleven a cabo.

Históricamente el principio de la neutralidad ha sido un factor vital para el sector de las finanzas liberales. Sin embargo, en contra del mismo y según la experiencia, se ha podido constatar que los impuestos tienen la capacidad de generar ciertas consecuencias en la situación económica del mercado en general. Todo esto, ha ocasionado que los tributos tengan mayor participación, y no únicamente la de cubrir gastos públicos, sino que, también tienen la capacidad de redistribuir ingresos, estabilizar y/o apoyar el desarrollo del mercado económico en general.

Principio de la comodidad en el pago del impuesto: el principio relacionado con la comodidad en el pago de los tributos señala que los mismos tienen que ser recaudados en un lapso de tiempo y en la manera que sea más conveniente para los contribuyentes. Es decir, los legisladores tienen la responsabilidad de estudiar y planificar la manera más óptima para que los contribuyentes cumplan con su deber, de forma tal, los ciudadanos tienen el derecho de contar con un sistema los más eficiente posible.

Estas acciones generan cierto costo para el ciudadano responsable de contribuir, el cual debe ser reducido lo máximo posible, con la finalidad de evitar una carga excedente, pudiendo ocasionar un deterioro en la eficiencia de los procesos de asignación de recursos y del mismo principio de economía.

Principio de evitar la aplicación de impuestos sobre actividades que se inician: la fundamentación de este principio se basa en que los impuestos deben ser asignados a todas aquellas empresas que ya se encuentren consolidadas, de esta manera, se evita que las organizaciones que estén iniciando sus operaciones se vean debilitadas por las

responsabilidades fiscales correspondientes. De igual forma, este principio permite que se motive la creación de nuevas empresas que contribuyan con el desarrollo de la Nación.

Principio de productividad: el presente principio tiene su fundamento en que el encargado o legislador, ofrecerá cierta preferencia a aquellos sectores que motiven e incentiven la producción en el país, específicamente en el sector privado. La principal complicación para la aplicación de este principio sin que interfiera con los demás, radica en los criterios para evaluación y selección de los participantes, entre los principios con que puede interferir se tiene el de igualdad y el de eficiencia (Romero et al, 2013).

Principio de discriminación entre rentas ganadas y no ganadas: la equidad es la base del presente principio y el mismo indica que, la imposición de impuestos debe ser más atenuada en aquellos ingresos totales o preponderados derivados del trabajo individual, en relación con los que se originan de forma total o prevalentemente del capital, esto incluye la tenencia de tierras.

A través del análisis de los distintos principios es posible determinar una serie de características o funciones que los mismos plantean, entre los que se tienen aspectos como los de normar las operaciones, garantizar que sean lo más justas y eficientes posibles, motivar y desarrollar el aparato productivo del país, entre otros. Algunos de estos principios obedecen a un carácter obligatorio, mientras que otros tienden a ser un poco más flexibles en su aplicación, razones por las cuales, los legisladores tienen la responsabilidad de asegurar que sean aplicados de la manera más correcta posible (Queira, 2013).

#### Principios de la tributación en el derecho constitucional argentino.

Naturaleza de los principios de la imposición: las bases de los procesos tributarios no se encuentran constituidos únicamente por el producto generado a partir de la filosofía y la economía, como un esfuerzo conjunto para alcanzar un mayor nivel de justicia relacionada con los impuestos, sino que, son el resultado de los esfuerzos llevados a cabo sobre la proclamación de los principios supremos establecidos en la constitución, específicamente en el ámbito de los tributos.

De esta manera, es posible notar que estos principios representan ciertas limitaciones para el ejercicio del poder fiscal, de forma que, es necesario que todos los poderes involucrados trabajen de manera mancomunada, esto con el objetivo de mejorar los procesos y optimizar las actividades de tributación.

Principio de legalidad: el principio de la legalidad se basa en que todos los fundamentos de los procesos y actividades impositivas deben manejarse de manera legal y respetando las normas establecidas en la constitución.

De esta forma, es posible conocer que las actividades relacionadas con el poder fiscal se corresponden con el Congreso Nacional o dependiendo de cada caso a las Legislaturas de cada Provincia, es decir, constitucionalmente, las Legislaturas tienen rango de acción en los procesos tributarios.

Principio de igualdad: en la Constitución argentina, este principio se encuentra consagrado en el artículo 16, en el cual indica que la igualdad es un factor esencial para el establecimiento de impuestos y de las cargas públicas (Queira, 2013).

Es así que, se puede entender la importancia que posee el principio de igualdad para la Nación Argentina, en la cual, el mismo es respetado en todos los niveles de los Poderes estatales, asegurando que se cumplan de forma expedita, en caso contrario, existe la posibilidad de anular cualquier ley que no permita su adecuada interpretación.

Principio de equidad: mediante el análisis de las leyes correspondientes, es posible notar que la equidad comprendida en la Constitución Argentina se encuentra expresada en el artículo 4°, en forma de posición de uso del Poder Fiscal por el Congreso Nacional. No obstante, en la jurisprudencia correspondiente a la Corte Suprema, distintos fallos indican que el Poder Judicial no es responsable de inspeccionar la equidad en los distintos impuestos, específicamente relacionados con el monto o la base de imposición asignada por el legislador correspondiente (Sáenz, 2012).

En algunos fallos más actuales, la Corte tiende a identificar al principio de equidad con el de no confiscatoriedad (Queira, 2013).

Principio de proporcionalidad: este es un principio tomado en cuenta por la mayoría de los países. En el caso de Argentina, el mismo se encuentra en el artículo 4 de la Constitución Nacional, junto con el principio de la equidad, también aparece reseñado en el artículo 67. En Argentina este principio se interpretó de manera que la proporcionalidad demandada por la Constitución no represente algún tipo de prohibición para aquellos impuestos del tipo progresivo y de no exigir proporcionalidad respecto del número, sino del patrimonio de los ciudadanos.

Principio de no confiscatoriedad: en el artículo 17 de la Constitución Argentina se indican los aspectos relacionados con la garantía inviolable a la propiedad. Mediante el



estudio del tema relacionado con los impuestos, se puede notar que no se indica que los mismos no puedan ser confiscatorios, sin embargo, toda propiedad será resguardada de manera formal por las leyes indicadas por los legisladores, salvaguardando los bienes de los ciudadanos (Sáenz, 2012).

La aplicación de la doctrina anteriormente explicada se ha utilizado en distintos tributos, tales como contribuciones para mejoras, además, en algunos impuestos, entre los que se encuentran la transmisión gratuita de bienes y los inmobiliarios.

De esta forma, es posible entender los principios más importantes de la tributación en Argentina, los mismos regirán la aplicación de las leyes relacionados con los impuestos y serán aplicados de la manera más óptima, como lo indique la Constitución y rigiéndose por los lineamientos emanados de los legisladores, quienes deben garantizar el mayor nivel de justicia para crear un sistema tributario más justo y adecuado para todos los ciudadanos.

#### **Los derechos de los contribuyentes frente a las facultades del fisco.**

El Estado tiene la facultad y el deber de establecer y recolectar los impuestos que considere necesarios, siempre y cuando estos hayan sido aprobados por el Poder Legislativo y, no vayan en contra de los derechos de los ciudadanos, es decir, existen ciertos límites que los convierten en un factor tolerable a nivel social.

De esta forma, resulta muy relevante que el Estado se dedique a crear una conciencia tributaria real en el seno de la sociedad, para alcanzar este objetivo se requiere que se eliminen ciertas actividades relacionadas con decisiones discrecionales y que tiendan a violar el principio establecido de igualdad, esto ocurre cuando se otorgan distintos tipos de privilegios o rebajas a distintos sujetos en menoscabo de otros.

Es necesario garantizar que en el factor social se asegure un adecuado sentido de justicia y comprensibilidad de los aspectos relacionados con los tributos, esto con la finalidad de que el mismo se constituya como un aspecto sólido y confiable, de carácter obligatorio para todos aquellos ciudadanos contribuyentes, esto sin tomar en cuenta las posibles sanciones que pueda acarrear su ocasional incumplimiento.

#### El poder tributario y los principios constitucionales de la Nación.

Como se ha explicado con anterioridad, el Poder Legislativo es el encargado de normar lo referente a la aplicación de tributos, es decir que, este Poder es el encargado por parte del Estado de recaudar o exigir los tributos, tomando en cuenta los parámetros

establecidos por la Constitución Nacional, los cuales se deben cumplir mediante la aplicación de mandatos legales. Así es posible entender el alcance y limitaciones que posee el Poder Tributario, el cual tiene como principal objetivo regir lo relacionado con la aplicación y recaudación de tributos.

A través del análisis de la Constitución Nacional es posible notar que existe una doble limitación al Poder Tributario. La primera de estas se encuentra asociada con la disposición del tipo de riqueza, las cuales pueden ser pasible de ser afectadas por el Poder Tributario. En segundo lugar, se encuentran aquellas limitaciones que surgen de la aceptación de las garantías y derechos que son básicos de todos ciudadanos. Es posible notar que, este tipo de restricciones deben ser conservados, con la finalidad de evitar la ocurrencia de hechos que atenten contra la igualdad y justicia en materia de tributos.

#### Acceso a la información del Estado y sus aspectos básicos

Existe un factor de suma importancia para el ámbito de los tributos, relacionado con los derechos que poseen todos los contribuyentes y las facultades que legalmente tiene atribuidas el fisco. Con respecto a esto, Basterra (2011) explica que:

El concepto de acceso a la información estatal puede ser definido como el derecho que tiene toda persona —física o jurídica— a tomar conocimiento de los expedientes, archivos, base de datos, documentos escritos, fotografías y grabaciones, en soporte magnético o digital o en cualquier otro formato, que se encuentren en poder de; personas jurídicas estatales o instituciones públicas, personas jurídicas privadas con participación estatal o subvención del Estado, y personas jurídicas privadas que tengan a su cargo la prestación de un servicio público esencial (p. 1).

De esta manera, los contribuyentes tienen la posibilidad de estudiar y analizar los expedientes pertenecientes al Estado, con la finalidad de conocer su contenido, características y aspectos más importas, esto tiene la capacidad de generar y aumentar el nivel de confianza que tienen los ciudadanos en las actividades fiscales de la Nación.

Es necesario resaltar que el derecho al acceso a los datos e información pública es un derecho del tipo fundamental que tiene la capacidad de ser abordado desde cinco puntos de vista distintos, entre los que se tienen los siguientes: A) derechos humanos fundamentales, B) herramienta que permite la participación de los ciudadanos en general, C) factor que tiene la capacidad de asegurar otros derechos fundamentales, D) ofrece la posibilidad de aumentar el nivel de eficiencia de los procesos de gestión pública, y por último E) puede fungir como método de control para la red pública del País. Para explicar de manera más detallada es posible citar a Basterra (2011), quien señala:

En el caso particular del derecho de acceso a la información tributaria, el Estado está doblemente obligado a garantizar a la ciudadanía el acceso a la información. Esta circunstancia se fundamenta en que siendo los habitantes los sujetos pasivos en cuya cabeza reside la obligación de contribuir económicamente al sostenimiento del Estado, es lógico pensar, como contrapartida, que éste deba poner a disposición de los contribuyentes toda información que tenga en su poder, para que las personas — físicas o jurídicas— puedan ejercer el "doble" control que, en su carácter de ciudadanos y de contribuyentes les compete (p. 2).

Analizando lo anteriormente expuesto, resulta evidente la importancia que poseen los procesos de revisión y evaluación de los datos generados por el Estado, esto con el principal objetivo de garantizar que las gestiones públicas —especialmente las relacionadas con los tributos-, sean lo más justas y adecuadas posibles, garantizando los derechos de los ciudadanos contribuyentes.

#### Principales aspectos de la ley de derechos y garantías del contribuyente y el “Estatuto del Contribuyente”.

La Universidad de Buenos Aires (UBA), define al estatuto del contribuyente como "La codificación del Derecho Tributario en el orden nacional se exhibe como una asignatura pendiente y prioritaria de urgente concreción en vistas a sistematizar los principios y reglas generales que rigen esta disciplina del derecho" (p. 3). De esta manera, y con la finalidad de lograr el objetivo previamente planteado, es necesario garantizar un equilibrio entre las ventajas del fisco para llevar a cabo la aplicación, discernimiento y fiscalización de los distintos recursos con que realmente cuenta el Tesoro Público, además de los derechos y garantías de orden constitucional que componen un actual “Estatuto del Contribuyente”.

Continuando con el análisis de los factores relacionados con la ley de derechos y garantías del contribuyente y el “Estatuto del Contribuyente” es de resaltar que existe una notable diferencia entre ambos conceptos. Entendiendo que, un Estatuto se encuentra bajo un ámbito “cerrado”, y en ocasiones, con cierto factor de exclusión hacia algunos derechos y garantías básicas, por lo que resulta imperante que cada uno de los factores que la componen sea analizado y estudiado de manera detallada, con la finalidad de revertir posibles situaciones contraproducentes.

#### Relación entre el Derecho Constitucional y el Derecho Constitucional Tributario.

Con la finalidad de estudiar la relación que existe entre el Derecho Constitucional y el Derecho Constitucional Tributario, es imperante iniciar con el análisis de la Constitución Nacional, y de la forma en que en la misma se han plasmado las prácticas

tributarias, de manera tal que, estas se encuentren en concordancia con las normas y derechos humanos existentes.

Los derechos humanos contemplados en la Constitución Nacional representan un factor ineludible, el cual debe ser cumplido de manera cabal por todos los órganos y poderes que constituyen al País. Es así que, el poder tributario representa un factor relevante dentro del ámbito estatal, el mismo se caracteriza por ofrecerle al Estado la potestad para crear reglamentos y normas que tengan como principal finalidad la de generar tributos, eximir y /o conferir algún tipo de beneficio de forma unilateral, además de, regular la materia relacionada con las sanciones y los ilícitos tributarios.

Una de las principales características que presenta un Estado de Derecho es que garantiza la inalienabilidad de los derechos de todos los seres humanos, no se limita únicamente a reconocerlos. En relación con lo anteriormente descrito, el Estado argentino tiene el deber y la obligación de fiscalizar los procedimientos necesarios para la protección y fiel cumplimiento de los derechos humanos, factor básico en el desarrollo de los ciudadanos de cada país.

Una de las principales ventajas del manejo y conocimiento del Derecho Constitucional Tributario es que ofrece la oportunidad de poseer las herramientas necesarias para contrarrestar los posibles abusos que pueda cometer el Fisco durante las actividades propias correspondientes a sus responsabilidades. De esta forma, se puede garantizar la justicia mediante la protección de los derechos adquiridos.

### **La capacidad contributiva.**

Mediante el estudio de las ciencias jurídicas, los derechos y las obligaciones relacionadas con el derecho financiero, es posible establecer el punto de partida básico constitucional que otorga al Estado el poder para gastar e imponer. Es posible notar que, la ordenanzas emitidas por la Hacienda Pública se generan a partir de la Constitución, comprobando que sus diversas vertientes coinciden en el Presupuesto, la principal función del mismo es la de conjugar –tomando en cuenta la estructura institucional y jerárquica de la organización de los distintos poderes- la aprobación de los procesos de gastos y la previsión de cada partida, acorde con el plan de la Nación, permitiendo el desarrollo de los distintos sectores que componen al País, gracias a los aportes realizados por cada uno de los contribuyentes (Tarsitano, 2014).

### Concepto de Capacidad Contributiva.

El análisis del concepto relacionado con la Capacidad Contributiva, el cual representa un factor de suma importancia para el ámbito relacionado con los tributos, puede ser sintetizado por lo expuesto por Tarsitano (2014), quien expone que:

La capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible (p. 2).

La capacidad contributiva tiene la capacidad de generar armonía entre los fines fiscales y los extrafiscales. Este desarrollo acompaña a los procesos de valoración de los aspectos relacionados con la riqueza, desde un punto de vista muy amplio –comprendiendo el punto utilitarista hasta la visión social contemporánea- característica de los Estados democráticos actuales.

Con frecuencia es posible encontrar un doble concepto relacionado con la capacidad contributiva, estos son la “abstracta” y “concreta”, la primera se asocia con “la capacidad potencial de un sujeto para ser declarado obligado a pagar un impuesto bajo el poder genérico de la ley, y a la segunda, como la captación efectiva de dicha posibilidad” (Tarsitano, 2014. p.2). Los conceptos previamente explicados conforman un punto de vista jurídico y político del tipo constitucional, asociado con el poder impositivo –el cual es considerado de alguna manera abstracto-, debido a que asume que la norma no puede relegar del poder económico, la misma se conforma en las bases de legitimación de los impuestos.

De esta forma, el poder contributivo se trata del deber que poseen los ciudadanos en contribuir con el sostenimiento del gasto público, tiene como objetivo establecer los montos mínimos y máximos que, en realidad, pueden cubrir los distintos contribuyentes, al momento de solicitarle algún tipo de impuesto. Este es un proceso que debe ser llevado a cabo de manera proporcional y razonable entre cada carga y la capacidad contributiva, manteniendo el equilibrio y nivel de justicia que cada ciudadano tiene derecho a gozar dentro del marco jurídico relacionado con los procesos de tributarios (Tarsitano, 2014).

### Capacidad Contributiva y su aplicación.

El estudio de las distintas características que componen a la capacidad contributiva ofrece la oportunidad de entender de manera más clara sus distintos campos de aplicación. De esta forma, Tarsitano (2014) expresa que:

En línea con la función metodológica del principio de capacidad contributiva, se concluye que ella es inherente a todos los tributos (impuestos, tasas, contribuciones especiales y empréstitos forzosos) y no solamente a los impuestos, a los cuales se la asocia con mayor frecuencia y naturalidad (p. 2).

Generalmente existe un punto de vista que tiende a negar su aplicación en las tasas y contribuciones del tipo especial, este se encuentra influenciado por la subsistencia de elementos conmutativos, como por ejemplo, el ofrecimiento de un servicio público que pueda ser dividido y que reporte una clara ventaja diferencial –tasa-, o el ejercicio de actividades estatales que generen algún tipo de beneficio –contribuciones-.

Continuando con lo anteriormente explicado, es posible notar la necesidad de diseñar y aplicar los procesos de impuestos, Tarsitano (2014) indica que:

Todos los tributos satisfacen una necesidad pública que a la vez los vuelve coactivos. Y es obvio que se vuelvan obligatorios porque los servicios públicos, divisibles e indivisibles, que financian resultan esenciales para la comunidad; y esta función es trascendente al beneficio que recibe individualmente cada contribuyente (p. 2).

Es así que, al asumir que aquellas necesidades del orden público se encuentran ubicadas en el ámbito de la tributación, es imperante reconocer que el cobro del presupuesto está constituido por la capacidad contributiva.

### **Facultades de fiscalización y verificación**

El Estado, ha tomado la decisión de crear la Administración Federal de Ingresos Públicos principalmente para centralizar en un solo ente las facultades de recaudación en todas las áreas que corresponda. Esto se debe principalmente a que las actividades de la recaudación tributaria, se encuentran sometidas a una serie de características propias las cuales hay que tener presentes en todo momento, y que debido a la dinámica propia de tiempos complejos, donde la actividad económica se ha diversificado y ha tenido numerosas formas de expansión, ha debido realizar cambios con miras a solventar las dos mayores preocupaciones de los legisladores y recaudadores fiscales. Estas preocupaciones son, en primer lugar evitar la evasión fiscal, y en segundo lugar optimizar la recaudación tributaria.

Como existe una simbiosis entre la actuación de los contribuyentes y la del Estado, es necesario regular las actividades de ambos, de tal forma que los contribuyentes cuenten con reglas de juego claras para saber a cuáles circunstancias debe atenerse en su relación fiscal con el Estado, y por su parte éste debe estar en capacidad de contar con una serie de facultades que le permitan verificar y fiscalizar la actuación de los contribuyentes. La necesidad de verificar y fiscalizar permanentemente a los contribuyentes no se sustenta

únicamente en el poder de coerción del Estado, sino en el hecho de que los intereses de ambas partes se encuentran contrapuestos.

Como los intereses de los contribuyentes y los del Estado se encuentran en puntos opuestos, es necesario que el Estado dote a sus instituciones con una serie de facultades que les permitan llevar a cabo la función de recaudación. En este sentido, la AFIP cuenta con una serie de facultades que le permiten fiscalizar y verificar las actuaciones de los contribuyentes. Estas facultades no son puramente coercitivas, puesto que la legislación en materia tributaria hace que existan mecanismos de mediación entre el Estado y los contribuyentes, haciendo que la relación fluya de manera armónica y en mutuo respeto.

En este sentido, Díaz (2009), expone que la relación entre contribuyentes y Estado se encuentra normada desde el ámbito constitucional, de tal forma que se puede establecer la existencia de un mandato constitucional para realizar la función inspectora por parte del Estado. El principio que rige la función inspectora está dado por la necesidad de obtención de información. Inspeccionar no significa, como podría verse, una acción meramente coercitiva, por el contrario, es un proceso que debe fluir de manera natural, en el cual el Estado pone en marcha acciones tendientes a recabar información de los contribuyentes para llevar un control efectivo de sus actividades, determinando de esta manera la forma en que éstos deben tributar al Fisco.

La función inspectora debe estar regida en todo momento por los principios constitucionales que regulan la interacción entre los ciudadanos y el Estado, de tal forma que la obtención de información financiera con fines tributarios, sea una acción que se lleve a cabo de manera consensuada entre las partes, y que surja de manera natural, de tal forma que el Estado pueda obtener la información necesaria de manera oportuna, y que esta acción sea tanto para él como para el contribuyente, parte de las actividades normales que desempeñan cada uno desde su ámbito. El estado no debe tener la necesidad de imponerse a través de la coerción, y los contribuyentes deben estar contestes acerca de su deber de presentar la información de manera oportuna (Díaz, 2009).

Esta situación se desprende del hecho que la fiscalización es un hecho normado y no discrecional por parte de la Administración Tributaria. En el país, existe un organismo centralizado (La AFIP), que cuenta con una serie de atribuciones en materia de fiscalización, lo que permite un desenvolvimiento sin ningún tipo de sobresaltos, y con el pleno conocimiento de todos los procesos que ésta involucra, de manera tal que los involucrados no tienen problemas en adaptarse a las regulaciones legales, incluyendo éstas dentro de sus actividades normales (Díaz, 2009).

Por otra parte, la AFIP cuenta con amplias facultades de verificación. Esto se refiere a la potestad que tiene la Administración Tributaria para escrutar la información que le es presentada. Cuando el Fisco obtiene la información necesaria para llevar a cabo los procesos tributarios, éste se reserva todas las acciones tendientes a realizar la verificación de la información. Si bien siempre se presume la buen fe por parte de los contribuyentes, es deber del Estado a través de sus instituciones, realizar la verificación de la información que le es presentada.

Por la razón anteriormente expuesta, dentro de las facultades de la AFIP, se cuentan la de realizar la verificación de toda la información recibida. Esto se realiza a través del contraste entre la información recibida y la revisión de la actuación financiera de los contribuyentes. De ninguna manera esta acción del fisco debe ser vista como una imposición o como un atropello producto del exceso en el ejercicio de sus funciones. Cuando se realiza la verificación de los datos obtenidos, la Administración Tributaria simplemente se encuentra resguardando los intereses de la Nación, a través de la ejecución de sus facultades legales.

En este momento se tiene claro en qué consisten las facultades de fiscalización y verificación de la información financiera aportada por los contribuyentes. Sobre este punto, Giuliani y Navarrine (2009) hacen un breve análisis acerca de las principales facultades de la AFIP, específicamente en lo que respecta al ámbito tributario y al correspondiente a la seguridad social. Cabe destacar que ambas áreas entran dentro del ámbito de acción de la AFIP, y se encuentran normadas por las disposiciones contenidas en la Ley 11.683. En este cuerpo legal se encuentran establecidas todas las facultades en materia tributaria y en materia de recaudación de seguridad social.

En primer lugar, se encuentran las facultades vinculadas con el ámbito tributario. Respecto a esto, Giuliani y Navarrine (2009), ponen en contexto el por qué la AFIP posee las mencionadas facultades, señalando en primer lugar que esta organización puede exigir a los contribuyentes (o no), quienes no son comerciantes matriculados, la tenencia de libros o registros especiales, de tal forma que se pueda verificar el desempeño financiero de los mismos. Es necesario que la Administración Tributaria pueda tener acceso a los registros de todas las personas que ejercen el comercio dentro de la Nación, de tal forma que puedan rendir cuentas ante el Fisco, y éste pueda determinar la posible existencia de hechos imposables, minimizando de esa manera la evasión de impuestos.

Por otra parte, los comerciantes formales tienen como una de sus obligaciones, la tenencia de libros de contabilidad, los cuales deben estar en todo momento disponibles



para su verificación por parte de la autoridad fiscal. Esto de acuerdo a lo establecido en el artículo 63 del Código de Comercio. Las relaciones de los comerciantes con personas no comerciantes también son del interés de la AFIP, puesto que según el artículo 64 de la misma ley, la Administración Tributaria se encuentra facultada para realizar fiscalización de actividades de terceros que puedan ser fuente de actividades imponibles (Giuliani y Navarrine, 2009).

La AFIP, tiene entre sus facultades exigir a los comerciantes, no solamente llevar registros en libros de contabilidad, esto va más allá de esa situación, puesto que las empresas formales deben llevar a cabo prácticas contables ajustadas a las leyes, que permitan un registro estandarizado de acuerdo a las normas contables vigentes. En líneas generales, las normas contables exigen que los comerciantes están obligados a registrar todas sus operaciones de acuerdo a la Ley, solo existen algunas excepciones entre las cuales se cuentan algunos entes gubernamentales, como por ejemplo el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, los taxistas, la casa la silvicultura, entre otros (Giuliani y Navarrine, 2009).

Por otra parte, exponen Giuliani y Navarrine (2009), que la emisión de facturas debe estar de acuerdo con lo establecido en las normas legales, pues es la única forma en que la Administración Fiscal puede realizar su función fiscalizadora de las actividades comerciales de las empresas. Si bien no todas las actividades comerciales son susceptibles de emisión de facturas, en aquellos casos donde esto suceda es necesario llevar un registro de la transacción, permitiendo a la AFIP, realizar la respectiva fiscalización. En este sentido, los autores señalan que el Título III de la resolución general 1415, expone todas las particularidades para llevar el registro de las actividades comerciales donde no se emite factura.

En cuanto al traslado y entrega de productos, son facultades la AFIP, la fiscalización de las guías de traslado de los productos que han sido vendidos. De igual forma, la Ley establece las sanciones correspondientes para los comerciantes que no observen los parámetros de la obligatoriedad de llevar contabilidad. Es facultad de la AFIP imponer las sanciones correspondientes, las cuales podrán ser apeladas ante el Tribunal Fiscal Nacional (en adelante TFN) (Giuliani y Navarrine, 2009).

Otro punto importante dentro de las facultades de la AFIP en materia de verificación impositiva de los contribuyentes, es la potestad de exigir la certificación de los balances, es decir que un contador público debe certificar de manera pública los montos de dinero reflejados en los balances presentados por los contribuyentes. De esta

forma, la AFIP puede contar con la veracidad de la información. Por otra parte, es necesario conservar los documentos y la exhibición de comprobantes. Todos los documentos que se generan a partir de las transacciones mercantiles deben conservarse y los comprobantes de las mismas deben ser presentados en el momento en que la autoridad tributaria lo exija (Giuliani y Navarrine, 2009).

Por otra parte, señalan Giuliani y Navarrine (2009), que la AFIP tiene la facultad para determinar los montos de las deducciones, créditos fiscales, y todos los efectos tributarios a que haya lugar con ocasión de la relación entre los contribuyentes y el Fisco. En este sentido, son facultades de la AFIP, la determinación de los montos y la exigencia del pago en los casos en que ésta procediera. La administración tributaria indicará igualmente cuál será el método de pago en los casos que éste procediera, convirtiéndose de esta manera en intermediaria entre los contribuyentes y las arcas del Fisco Nacional. Otra de las facultades de la AFIP, es la referida a la posibilidad de verificar el cumplimiento de las leyes fiscales de la nación, esto en períodos que ya han fenecido, o en el período fiscal en desarrollo. Para cumplir con esta facultad, la AFIP tiene amplitud de facultades para realizar fiscalización de cumplimiento de la legislación vigente. Igualmente, tiene la facultad de solicitar y evaluar informes sobre el desempeño de los contribuyentes, de tal forma que éstos reflejen la actuación del mismo en cuanto a la obligatoriedad del cumplimiento de obligaciones y plazos legales (Giuliani y Navarrine, 2009).

## Metodología

**Tabla 1**

*Ficha Técnica.*

Ficha Técnica	
Tipo de estudio	Exploratorio y descriptivo, permitirá evaluar los principios constitucionales y administrativos de las facultades generales y discrecionales de la AFIP.
Metodología	Cualitativa, debido a que el análisis se limitará a los procedimientos y su apego a las leyes constitucionales.
Técnica	Análisis de Contenido legislativo y jurisprudencial. Entrevista (Anexo I). Ofrecerán la oportunidad de generar un análisis desde el punto de vista del Derecho Tributario de la relación entre la administración y el contribuyente.
Instrumento	Grilla de Análisis (Anexo II) Guía de pautas
Población	-Personas que desempeñen sus funciones en la AFIP sede ciudad de Resistencia, provincia de Chaco. -Leyes y jurisprudencia referidas a Procedimientos Tributarios. Aspectos que permitirán la selección de personas estratégicas, contrastando sus opiniones con las leyes actuales, con la finalidad de conocer las distintas características del Sistema Tributario Argentino.
Criterio Muestral	No probabilístico Intencional
Muestra	- 3 personas que desempeñen sus funciones en la AFIP sede ciudad de Resistencia, provincia de Chaco. - Ley de Procedimiento Tributario y el decreto 618 (1997) - Ley N ° 11683 - Ley N °25164 - Jurisprudencia entre el período 2010 y 2018: propuestas normativas y restricciones a las facultades discrecionales.

Fuente: elaboración propia.

A continuación se realiza una explicación detallada de cada uno de los elementos que figuran en la ficha técnica, mediante una argumentación teórica y empírica de por qué se realizaron tales elecciones, utilizando para ello, una argumentación en base a referencias de teóricos metodológicos aportadas por Hernández (2014).

### *Tipo de estudio*

El tipo de investigación a abordar será descriptiva y exploratoria, teniendo en cuenta el estado del conocimiento, es decir los antecedentes y el marco teórico desarrollado y el enfoque que se le dará al trabajo.

La investigación exploratoria, se caracteriza por ser un estudio que busca conocer las variables que intervienen o las características de un fenómeno que es nuevo o poco conocido hasta el momento ya que se dispone de poca información. En otras palabras, este tipo de estudios se caracteriza por buscar conocer en profundidad aspectos de la realidad que han sido poco abordados hasta el momento. Se espera que provea datos que puedan ser clasificados y organizados, para posteriormente ser analizados y así, generar información de interés mediante el establecimiento de relaciones. Los diseños exploratorios se caracterizan por ser flexibles, es decir que son susceptibles de cambiar en función de cómo avance la investigación (Hernández, 2014).

La investigación descriptiva se da cuando el objeto de estudio ya es conocido, está definido y se busca describirlo de forma exhaustiva, lo que en investigación equivale a medir. Los procesos de medición brindan al investigador la posibilidad de obtener un conocimiento detallado de la situación de interés. A tal efecto se buscará describir las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para controlar la información suministrada por los contribuyentes o responsables del pago y los límites expresos de las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para impedir el avasallamiento de los derechos del consumidor.

### *Metodología*

Para realizar la investigación, se optará por una metodología cualitativa, la cual estudia las variables en contextos estructurales y situacionales pero además “se enfoca en comprender los fenómenos, explorándolos desde la perspectiva de los participantes en un ambiente natural y en relación con su contexto” (Hernández, 2014, p. 358). Pretende comprender el comportamiento humano y descubrir el sentido de las acciones humanas.

La investigación cualitativa, por otro lado trata de identificar la naturaleza profunda de las realidades, su sistema de relaciones, su estructura dinámica (López y Salas, 2009).

### *Técnicas*

Las técnicas de relevamiento de datos, serán el análisis de contenido y la entrevista.

### *Análisis de contenido*

Es una técnica que permitirá analizar leyes o cualquier tipo de escrito. Es decir, todo tipo de producción textual. El investigador debe definir cuáles serán las categorías de análisis según los objetivos y teoría del trabajo, es decir, debe configurar una grilla de análisis (instrumento) con aquellos aspectos o categorías que va a analizar en los contenidos. Así las categorías de análisis, no están fijas de ante mano sino que las construye y detalla el investigador (Hernández, 2014).

El análisis de contenido legislativo y jurisprudencial permitirá analizar las siguientes leyes y jurisprudencia respecto de los datos mencionados a continuación:

- Ley de Procedimiento Tributario y el decreto 618 (1997): facultades de verificación y de fiscalización, correspondiente a la AFIP, función que le compete en el cumplimiento de obligaciones formales y materiales.
- Ley N ° 11683: propuestas normativas y restricciones a las facultades discrecionales.
- Ley N ° 25164: Facultades de los inspectores.
- Jurisprudencia entre el período 2010 y 2018: propuestas normativas y restricciones a las facultades discrecionales.

### *Entrevistas*

Las entrevistas constituyen un recurso privilegiado para acceder a la información, desde la perspectiva del actor. El objetivo central es captar lo que es importante en la mente de los informantes: sus significados, perspectivas y definiciones; en suma, el modo en que ellos ven, clasifican y experimentan el mundo. Esta técnica “Se define como una reunión para conversar e intercambiar información entre una persona (el entrevistador) y otra (el entrevistado) u otras (entrevistados)” (Hernández, 2014, p. 403).

Se entrevistará a tres personas que desempeñen sus funciones en la AFIP sede ciudad de Resistencia, provincia de Chaco, a los fines de recolectar datos sobre las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para controlar la información suministrada por los contribuyentes o responsables del pago y los límites expresos de las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para impedir el avasallamiento de los derechos del consumidor.

Una vez recopilada toda la información, se procederá a su respectivo análisis e interpretación, pudiendo de esta manera realizar las sugerencias que se consideren necesarias sobre las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador

para controlar la información suministrada por los contribuyentes o responsables del pago. Finalmente se podrán abordar las conclusiones del trabajo de investigación.

### *Población*

Una población puede definirse como “el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones” (Hernández, 2014, p. 174). La misma representa un factor de suma importancia para llevar a cabo una determinada investigación, debido a que tiene la capacidad de permitir extrapolar la información obtenida a todo el conjunto en general. Si existen deficiencias en la definición de la muestra, los resultados pueden no ajustarse al contexto estudiado.

La población de la investigación a realizar, estará conformada por personas que desempeñen sus funciones en la AFIP sede ciudad de Resistencia, provincia de Chaco, legislación y jurisprudencia.

### *Criterio muestral*

La muestra será de tipo no probabilístico e intencional.

- No probabilístico: cuando todos los elementos de la población no tienen la misma probabilidad de ser seleccionados para formar parte de la muestra. La selección de la muestra no es aleatoria, de modo que no se conoce la probabilidad de selección de un elemento en la muestra (Hernández, 2014).
- Intencional: el investigador selecciona intencionadamente los sujetos/objetos/documentos porque considera que son las más características o que pueden brindar mayor información para cumplir con sus objetivos de la investigación (Hernández, 2014).

### *Muestra*

- 3 (tres) personas que desempeñen sus funciones en la AFIP sede ciudad de Resistencia, provincia de Chaco.
- Ley de Procedimiento Tributario y el decreto 618 (1997)
- Ley N ° 11683
- Ley N ° 25164
- Jurisprudencia entre el período 2010 y 2018: propuestas normativas y restricciones a las facultades discrecionales.

## **Propuesta Final**

En un primer momento se recopilará información sobre las características del Sistema Tributario Argentino, teniendo en cuenta que dicho Sistema es el conjunto de tributos establecidos en el país que responde a principios económicos y políticos en un contexto económico-social determinado y que contribuye a conseguir el óptimo bienestar social de la población.

Luego de recopilar la información mencionada, será necesario indicar los principios económicos y políticos en un contexto económico-social determinado, a los fines de reconocer en los principios económicos, la equidad, el principio del beneficio según el cual el contribuyente tributa directamente en función del beneficio recibido por el accionar del Estado y el principio de la capacidad contributiva, según el cual el contribuyente tributa en función de su capacidad, bienestar económico, nivel general de vida, etc. Para ello, desde el contexto económico y social, será necesario describir de qué manera el Estado contribuye al óptimo bienestar social de la población, para establecer si en este contexto se hallan los principios anteriormente mencionados, señalando a su vez, si en su accionar, el Sistema tributario Argentino, se basa en tales principios.

Posteriormente, se mencionarán las distintas formas de medir la capacidad contributiva, conceptualizando y caracterizando el rédito o la ganancia, el patrimonio, el consumo, como así también distintos tipos de impuestos tales como el impuesto a la renta, patrimoniales, el gasto, etc.

A su vez, dicha capacidad contributiva deberá ser analizada desde la Constitución Nacional, con el objetivo de determinar cuáles son los fines de la misma, ya que según los artículos 4, 9 y 75 de la Constitución Nacional, esta actividad financiera está destinada a procurar recursos y a la vez posibilitar condiciones de sufragar los gastos públicos, satisfacer los derechos fundamentales de los ciudadanos y mantener las instituciones democráticas. Ello implica que a partir de esta actividad, surge una relación entre la administración y el contribuyente. Por lo tanto, la misma será analizada desde el Derecho Tributario a los fines de establecer las normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria y a la vez caracterizar dicha relación que, como ya se expresó nace entre la administración y el contribuyente, al producirse el hecho generador del tributo.

A continuación se analizarán y reconocerán las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador ya que a los fines de cumplir con su función, se le otorga a la AFIP facultades en el ámbito tributario, en relación a la verificación y fiscalización; dichas facultades le son otorgadas por la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario y el Decreto 618 (1997). Pero como paso previo, para definir el alcance y las limitaciones en el ejercicio de las mismas será necesario comenzar por marcar la diferencia entre ambos conceptos.

Una vez establecidas las facultades de verificación y considerando que las actuaciones realizadas por el organismo fiscal en el ejercicio de sus funciones de verificación y fiscalización pueden concluir en un ajuste de la materia imponible y en la calificación de la conducta infraccional y determinando que la comunicación de tal situación por parte de la dependencia que ejerce dicha función, se constituye en un requisito formal y necesario para garantizar el ejercicio del derecho de defensa por parte del inspeccionado, será necesario describir el conocimiento que debe poseer el contribuyente respecto de la verificación y fiscalización por parte de la AFIP, para que sus derechos no sean avasallados durante esta actuación.

Es por ello, que a continuación se establecerán los límites expresos de las facultades de verificación y fiscalización, puesto que la AFIP posee límites en su accionar fiscal a la luz de principios constitucionales y recursos. Es por ello, que se deberán analizar los derechos y garantías que asisten a los administrados; el Estatuto del Contribuyente en la legislación comparada; el Ombudsman del Contribuyente; los problemas actuales en la relación fisco-contribuyente y los recursos procesales que amparan a los administrados.

Por otra parte, a los fines de demostrar casos donde los contribuyentes ven vulnerados sus derechos se analizará la Jurisprudencia, para observar de qué manera en ciertos casos, el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización vulnera derechos adquiridos o afectan el principio de seguridad jurídica.

A tal fin, se deberá posteriormente reconocer en el acto administrativo el goce de pleno efecto jurídico, la necesidad de que cumpla con las condiciones de validez y eficacia. Es por ello que se desarrollarán los principales aspectos en base al acto administrativo ya que para que el mismo goce de pleno efecto jurídico mencionado, es necesario que cumpla con las condiciones de validez y eficacia, siendo requisito indispensable para ello la publicidad - si se tratara de un acto de alcance general -, o la comunicación al sujeto incidido - para el caso de un acto de alcance particular. Sin la



publicidad del acto no sólo se viola el precepto constitucional previsto en el artículo 19 de la Constitución Nacional, sino que además el hecho de su desconocimiento por el administrado le quita validez y eficacia, porque se lo tiene como no existente. Por tal motivo, se establecerán los requisitos indispensables que deben cumplir los actos administrativos de alcance general y de alcance particular.

Una vez desarrollada toda la información antes expuesta, se entrevistará a tres personas que desempeñen sus funciones en la AFIP sede ciudad de Resistencia, provincia de Chaco, a los fines de recolectar datos sobre las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para controlar la información suministrada por los contribuyentes o responsables del pago y los límites expresos de las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para impedir el avasallamiento de los derechos del consumidor.

También se analizará la información recolectada en la grilla de análisis en base a la LEGISLACIÓN: A.F.I.P.: Leyes, Facultades de Verificación, Facultades de Fiscalización las restricciones y la JURISPRUDENCIA, determinado las propuestas normativas y las restricciones a las facultades discrecionales.

Una vez recopilada toda la información, se procederá a su respectivo análisis e interpretación, pudiendo de esta manera realizar las sugerencias que se consideren necesarias sobre las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para controlar la información suministrada por los contribuyentes o responsables del pago.

Finalmente se podrán abordar las conclusiones del trabajo de investigación.

## **Resultados esperados**

El producto final que se espera lograr una vez que el desarrollo esté finalizado, es determinar si el Estado es respetuoso de las leyes y si la AFIP, frente a los principios económicos y políticos en un contexto económico-social determinado a los fines de contribuir al óptimo bienestar social de la población, y en su accionar al verificar y fiscalizar respeta los límites expresados en los derechos constitucionales, las leyes que reglamentan su ejercicio y la Jurisprudencia, porque si bien la Administración Tributaria goza de facultades de control, verificación y fiscalización de las actividades de los administrados, con el fin de poder determinar adecuadamente la existencia o no de obligaciones tributarias, ese accionar muchas veces viola los derechos fundamentales de las personas, de allí la importancia reconocer la equidad entre el beneficio del contribuyente gracias al accionar del Estado y el tributo en función de su capacidad.

Es así que desde la investigación a realizar, se espera encontrar por medio de los resultados esperados una legalidad y juricidad que se corresponda entre los derechos de los particulares y las necesidades del Estado en la recaudación de los tributos, en la plena convicción de un Ente recaudador que respeta a través de su accionar el derecho de los contribuyentes y no los avasalla. Por eso será sumamente importante analizar desde el Derecho Tributario la relación entre la administración y el contribuyente para establecer la regulación jurídico - tributaria que nace de esa relación y analizar las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para controlar la información suministrada por los contribuyentes o responsables del pago, estableciendo los límites expresos de las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para impedir el avasallamiento de los derechos del consumidor.

Finalmente, como futura profesional, los resultados esperados permitirán contar con conocimientos acerca de distintas situaciones que se puedan presentar ante el accionar de la AFIP, en caso de que exceda sus límites y de esa manera poder asesorar adecuadamente a mis clientes, con el pleno conocimiento de las leyes que amparan sus derechos.

## **Análisis de datos**

A continuación se presenta el análisis correspondiente a los datos provenientes de las entrevistas aplicadas a 5 inspectores con la finalidad de lograr el objetivo de la presente investigación, el cual pretende evaluar los principios constitucionales y administrativos de las facultades generales y discrecionales de AFIP en las fiscalizaciones y verificaciones para resguardar los derechos de los contribuyentes.

### **Caracterización del sistema tributario de argentina**

Para caracterizar el sistema tributario de argentina, se consultó a los entrevistados en qué supuestos ha participado en una fiscalización o verificación, la mayoría de ellos coincidió en el procedimiento que ejecutan, ya que respondieron: *“He participado al menos en 30 casos de fiscalización y verificación. El procedimiento normal es llegar al local o comercio, identificarse como inspectores de Afip y solicitar la información necesaria para verificar tratando de que la persona que nos atiende no se ponga nerviosa o se asuste pensando que vamos a cerrarle el local”* (INSP1), *“Hace poco que empecé a realizar fiscalizaciones, hasta ahora hice fiscalizaciones en una textil grande y en una distribuidora de productos electrónicos. En cada procedimiento nos identificamos como inspectores de Afip, nos presentamos amigablemente de modo de lograr cierta empatía con la gente cosa que se hace muy difícil”* (INSP2).

En consonancia con los comentarios anteriores, los siguientes entrevistados especificaron: *“He participado en muchos procedimientos en los cuales la rutina es identificarse, solicitar la información necesaria para luego proceder a su revisión”* (INSP4) y *“En cada acto procedemos a identificarnos y solicitar la información necesaria para hacer los controles pertinentes respecto a formularios, comprobantes legales, presentaciones y pago de impuestos”* (INSP5)

Este procedimiento es descrito por Díaz (2009), quien expresa que esta situación se desprende del hecho que la fiscalización es un hecho normado y no discrecional por parte de la Administración Tributaria. En el país, existe un organismo centralizado (La AFIP), que cuenta con una serie de atribuciones en materia de fiscalización, lo que permite un desenvolvimiento sin ningún tipo de sobresaltos, y con el pleno conocimiento de todos los procesos que ésta involucra, de manera tal que los involucrados no tienen problemas en adaptarse a las regulaciones legales, incluyendo éstas dentro de sus actividades normales.

Asimismo, plantea Díaz (2009) que la AFIP cuenta con amplias facultades de verificación. Esto se refiere a la potestad que tiene la Administración Tributaria para escrutar la información que le es presentada. Cuando el Fisco obtiene la información necesaria para llevar a cabo los procesos tributarios, éste se reserva todas las acciones tendientes a realizar la verificación de la información. Si bien siempre se presume la buena fe por parte de los contribuyentes, es deber del Estado a través de sus instituciones, realizar la verificación de la información que le es presentada.

También se consultó los inspectores cuál ha sido la actitud asumida por el contribuyente ante la fiscalización, la mayoría respondió que estos muestran una actitud positiva, ya que indicaron: *“He notado diferentes comportamientos en principio algunos se ponen nerviosos y otros un tanto hostiles pero la mayoría nos pone en contacto con su contador y siguen su actividad. Como que ya lo tiene asumido que puede pasar y además creo que los mismos asesores contables ya los tienen instruidos”* (INSP1), *“En ambos casos nos dirigimos a los gerentes de las empresas que nos derivaron a los contadores. En uno de los casos luego de entrar a la oficina del contador el gerente siguió con su actividad diaria y en el segundo caso se mantuvo atento y al lado de su contador mientras solicitábamos la documentación”* (INSP2), y *“La mayoría nos delega a su contador que son los que están informados acerca de las inspecciones que realizamos. Solo en casos de negocios muy chicos nos ha atendido el dueño”* (INSP5)

Esto implica que la mayoría de los contribuyentes, independientemente de la actitud que asumen, remiten a los inspectores a ponerse en contacto con sus contadores, lo cual coincide con lo que afirman Giuliani y Navarrine (2009), al expresar que otro punto importante dentro de las facultades de la AFIP en materia de verificación impositiva de los contribuyentes, es la potestad de exigir la certificación de los balances, es decir que un contador público debe certificar de manera pública los montos de dinero reflejados en los balances presentados por los contribuyentes. De esta forma, la AFIP puede contar con la veracidad de la información. Por otra parte, es necesario conservar los documentos y la exhibición de comprobantes. Todos los documentos que se generan a partir de las transacciones mercantiles deben conservarse y los comprobantes de las mismas deben ser presentados en el momento en que la autoridad tributaria lo exija.

Esto se realiza tomando en consideración lo que expresa Agosto (2017), quien expone que el sistema tributario argentino se encuentra compuesto por tres factores básicos, estos son: el IVA, Impuesto a las Ganancias y Contribuciones a la Seguridad Social. Una revisión al esquema actual de tributación indica que existe un mayor nivel de

participación de aquellos impuestos relacionados con el consumo, lo contrario ocurre con los factores fiscales asociados con la producción, los cuales se encuentran más centralizados en las rentas del trabajo y no en los ingresos de capital. Es importante resaltar que, existe un incremento en los impuestos al consumo, esto como consecuencia del Impuesto a los Ingresos Brutos que existe en las distintas provincias. Es así que, el peso del impuesto a la renta recae principalmente en las personas jurídicas, con una menor incidencia relativa de ingresos de la renta personal.

### **Principios del sistema tributario de argentina**

Para comenzar caracterizando el sistema tributario de argentina, es oportuno analizar las respuestas dadas por los consultores entrevistados, acerca de cuáles son los principales aspectos del sistema tributario argentino. Al respecto, la mayoría, equivalente a aproximadamente el 80% indicó que el principio de legalidad es una de estos aspectos, tal como se indica a continuación: *“Entre los principales aspectos del sistema tributario se encuentra el principio de legalidad ya que todos los procesos impositivos se realizan bajo normas establecidas por el Congreso”* (INSP1), *“legalidad del debido proceso establecido por leyes del Congreso de la Nación”* (INSP2), *“principio de Legalidad ya que todo tributo debe estar creado por una ley”* (INSP3) y *“El sistema tributario argentino está regido por principios constitucionales de Legalidad en primer lugar porque no puede haber tributo sin una ley que lo establezca”* (INSP5)

En este sentido, se evidencia que el sistema tributario argentino está regido por el principio de legalidad, el cual según Romero et al (2013), tiene su génesis en la oposición contra un Estado absoluto, confirmando que asuntos como los tributos deben ser tramitados y aprobados por el poder parlamentario del país, con la finalidad de que tengan la validez correspondiente con cada caso. De esta forma, existe un factor de indelegabilidad hacia el Poder Ejecutivo de las facultades asignadas al parlamento para crear impuestos y excepciones.

Otro de los principios que señalaron los entrevistados que presenta el sistema tributario argentino es el de igualdad, el cual fue referido por el 60% de ellos, quienes indicaron: *“Otro aspecto destacable es la igualdad que es un factor esencial para el establecimiento de impuestos y cargas públicas”* (INSP1), *“ Los principios básicos del sistema tributario argentino son la igualdad y equidad en las revisiones, la justicia tributaria al tomar en cuenta lo generado y la riqueza de cada individuo”* (INSP2), y *“Por último el principio de igualdad según el cual los contribuyentes que son esencialmente iguales deben pagar los mismos impuestos”* (INSP4).

Esto implica que entre los principios de los contribuyentes se garantizan sus derechos a través del principio de igualdad, el cual según Romero et al (2013), ha registrado un gran desarrollo en relación con sus bases legales y tributarias, es así que la igualdad basa su funcionamiento en el marco de una economía donde se garantice el bienestar, sin establecer ningún tipo de comparación con un término subjetivo. La doctrina de la igualdad también ha evolucionado de manera jurídica, jurisprudencial y legislativa, sobre todo en la Constitución de la Nación.

Además, es importante tomar en cuenta que según lo expresa Romero et al (2013), la cúspide de este proceso evolutivo se alcanza cuando se logra generar un proceso de identificación entre la igualdad y los procesos de contribución tributaria, la cual está representada por la valoración política de una determinada realidad económica. Sin embargo, existen dos vertientes que estudian el principio de la igualdad en el ámbito tributario, la jurídica y la financiera, ambas coinciden en muchos aspectos, no obstante, la corriente científica tiene la capacidad de analizar de manera más amplia los distintos factores que componen lo antes mencionado.

En correspondencia con dicho principio, el 40% los entrevistados también mencionaron la característica de equidad, ya que refirieron: *“Y muy importante también el principio de equidad donde la imposición de impuestos debe ser más atenuada en aquellos ingresos totales o preponderados derivados del trabajo individual, en relación con los que se originan de forma total o prevalentemente del capital” (INSP1)* y *“El principio de Equidad contemplado en el art. 4° de la Constitución Nacional donde dice que la carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población. Dicha equidad está ligada a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad” (INSP5)*

Este principio tiene relación directa con el de igualdad, y este puede incidir en otros principios, como es el caso del de economía, ya que Romera et al (2013) expresan que puede existir la posibilidad de que se genere una incompatibilidad entre el principio de igualdad y el de economía. En este caso, la Nación tiene la responsabilidad de decidir entre los dos principios, es decir, si disminuir los impuestos mediante las cargas excedentes y resguardar de manera intacta la equidad de los impuestos, lo cual traería como consecuencia la disminución de la eficiencia en las distintas actividades financieras relacionadas con la producción de bienes y servicios; el otro escenario sería mantener dicha eficiencia ocasionando una disminución en la equidad del impuesto.

Pocos entrevistados hicieron referencia al principio de generalidad, puesto que el tercer entrevistado indicó lo siguiente: *“Principio de generalidad porque los tributos deben abarcar las distintas formas de exteriorizar la capacidad contributiva. Deben alcanzar íntegramente a las distintas personas y a los diferentes bienes”* (INSP3).

Este principio se relaciona con el de igualdad y también con el de discriminación entre rentas ganadas y no ganadas, ya que según Romero et al (2013), la equidad es la base del presente principio y el mismo indica que, la imposición de impuestos debe ser más atenuada en aquellos ingresos totales o preponderados derivados del trabajo individual, en relación con los que se originan de forma total o prevalentemente del capital, esto incluye la tenencia de tierras.

Asimismo, solo el cuarto entrevistado señaló los principios de beneficio y capacidad de pago, ya que respondió: *“Uno es el principio del beneficio, según el cual los individuos pagan impuestos proporcionales a los beneficios que reciben de los programas públicos. Esto significa que los impuestos deben estar relacionados con la utilización efectiva de bienes públicos. El otro es el principio de la capacidad de pago, que establece que el monto de impuestos que paga el contribuyente debe estar relacionado con su renta o su riqueza. A mayor riqueza, mayor capacidad contributiva y por tanto, mayores impuestos”* (INSP4).

Este principio se relaciona con el de comodidad en el pago de impuesto, la cual según Romero et al (2013), se refiere a la comodidad en el pago de los tributos señala que los mismos tienen que ser recaudados en un lapso de tiempo y en la manera que sea más conveniente para los contribuyentes. Es decir, los legisladores tienen la responsabilidad de estudiar y planificar la manera más óptima para que los contribuyentes cumplan con su deber, de forma tal, los ciudadanos tienen el derecho de contar con un sistema los más eficiente posible. Estas acciones generan cierto costo para el ciudadano responsable de contribuir, el cual debe ser reducido lo máximo posible, con la finalidad de evitar una carga excedente, pudiendo ocasionar un deterioro en la eficiencia de los procesos de asignación de recursos y del mismo principio de economía.

En estas respuestas se puede observar que el sistema tributario argentino no presenta el principio de neutralidad, el cual según Romero et al (2013), en este se entiende que los impuestos no deben alterar de ninguna manera las condiciones actuales del mercado, es decir, no pueden afectar o distorsionar la oferta, la demanda o los precios registrados, esto aplica para aquellas transacciones de bienes gravados y para todos aquellos bienes y servicios que se lleven a cabo.

Además, resulta importante que se aplique este principio, ya que según Romero et al (2013), históricamente el principio de la neutralidad ha sido un factor vital para el sector de las finanzas liberales. Sin embargo, en contra del mismo y según la experiencia, se ha podido constatar que los impuestos tienen la capacidad de generar ciertas consecuencias en la situación económica del mercado en general. Todo esto, ha ocasionado que los tributos tengan mayor participación, y no únicamente la de cubrir gastos públicos, sino que, también tienen la capacidad de redistribuir ingresos, estabilizar y/o apoyar el desarrollo del mercado económico en general.

Por otra parte, tampoco se evidencia el principio de economía, definido por Romero et al (2013) como aquel que consiste en que los contribuyentes se vean afectados con la menor carga posible debido a los impuestos. Este principio puede verse afectado por dos factores negativos, los cuales son la complicación de la liquidación de impuestos y la carga excedente.

En este mismo orden de ideas, no se aprecia que exista entre los principios del sistema tributario argentino el Principio de evitar la aplicación de impuestos sobre actividades que se inician, que según Romero et al (2013), la fundamentación de este principio se basa en que los impuestos deben ser asignados a todas aquellas empresas que ya se encuentren consolidadas, de esta manera, se evita que las organizaciones que estén iniciando sus operaciones se vean debilitadas por las responsabilidades fiscales correspondientes. De igual forma, este principio permite que se motive la creación de nuevas empresas que contribuyan con el desarrollo de la Nación.

Por otra parte, no se aprecia el principio de productividad, ya que según las respuestas de los inspectores, no se observa que, tal como expresa Romero et al (2013) que el encargado o legislador, ofrecerá cierta preferencia a aquellos sectores que motiven e incentiven la producción en el país, específicamente en el sector privado. La principal complicación para la aplicación de este principio sin que interfiera con los demás, radica en los criterios para evaluación y selección de los participantes, entre los principios con que puede interferir se tiene el de igualdad y el de eficiencia.

También estos principios son ratificados por Agosto (2017), quien expone que uno de los principales objetivos de toda política tributaria se relaciona con el cumplimiento de las distintas metas establecidas a nivel fiscal. Para apoyar este fin, existen cinco requisitos que son necesarios cumplir, entre los que se encuentran: A) Neutralidad: la configuración de los impuestos tiene el deber de evitar o disminuir las interferencias con los datos que se originan desde los distintos mercados, esto con la finalidad de evitar asignaciones no



adecuadas que impacten negativamente al bienestar social. B) Suficiencia: el monto recaudado debe ser suficiente para alcanzar las metas y objetivos planteadas por cada gobierno. C) Equidad: referente con la manera en que se distribuyen las distintas cargas tributarias, de manera que se realice de forma equilibrada entre los distintos sectores de la sociedad, analizando la renta o riqueza de los habitantes. D) Simplicidad: los trámites y funcionalidades deben diseñarse de la manera más simple posible, al alcance de todos los ciudadanos, esto permitirá disminuir los actos de evasión y elusión. E) Crecimiento y estabilidad de precios: consiste en la posibilidad de disminuir el impacto generado a través de los ciclos económicos, evadiendo en cierta manera las consecuencias generadas por la inflación, posibles recesiones, entre otras (Agosto, 2017).

### **Derecho tributario, administración, contribuyentes y su regulación jurídico – tributaria**

Para analizar esta categoría, se consultó a los entrevistados si ha encontrado oposición u hostilidades por parte del contribuyente al momento de la fiscalización. En este particular, la mayoría de los inspectores manifestó que si ha encontrado oposición u hostilidades, puesto que específicamente comentaron: *“Al principio encontré mucha resistencia y también viví muchos actos hostiles por parte de la gente que nos recibe. Yo diría que más en los comercios donde generalmente nos atiende el dueño. Creo que todavía está instalada esa idea de los antiguos inspectores que entraban a controlar y en muchas ocasiones ponían la faja de clausura sin mediar demasiadas palabras ni dar oportunidades”* (INSP3) y *“Un par de veces recibimos maltrato verbal por parte de los dueños de comercios que visitamos, pero en general la gente se mantiene tranquila porque nosotros vamos con una actitud de calma y tranquilidad. Por ende le transmitimos esa sensación, para que no se sientan “amenazados” por decirlo de alguna manera. Sabemos que el concepto de que Afip vaya a fiscalizar el negocio a muchos le da miedo y se ponen a la defensiva”* (INSP5).

Esto implica que a pesar de que la fiscalización es un deber del contribuyente, algunas veces no están totalmente de acuerdo con la misma y contradice lo expuesto por Díaz (2009) quien asegura que la función inspectora debe estar regida en todo momento por los principios constitucionales que regulan la interacción entre los ciudadanos y el Estado, de tal forma que la obtención de información financiera con fines tributarios, sea una acción que se lleve a cabo de manera consensuada entre las partes, y que surja de manera natural, de tal forma que el Estado pueda obtener la información necesaria de manera oportuna, y que esta acción sea tanto para él como para el contribuyente, parte de

las actividades normales que desempeñan cada uno desde su ámbito. El estado no debe tener la necesidad de imponerse a través de la coerción, y los contribuyentes deben estar contestes acerca de su deber de presentar la información de manera oportuna.

Es preciso destacar que cuando los contribuyentes presentan tal resistencia, Litvin, (2009) explica que existe la posibilidad de que aun cuando el procedimiento de fiscalización se encuentre plenamente apegado a derecho, el contribuyente se retraiga en una actitud contumaz al momento de ejercer resistencia pasiva a una inspección de la AFIP. La resistencia pasiva significa la negativa a colaborar con los funcionarios del Fisco mediante actitudes inactivas, es decir, sin participar en el procedimiento, manteniendo silencio, no ubicando los documentos solicitados o no respondiendo las preguntas que les hacen los funcionarios. Si los procedimientos están estrictamente apegados a la normativa legal, la resistencia pasiva del contribuyente puede ser penada con multa de entre \$150 y \$45.000. Si el contribuyente acepta que cometió resistencia pasiva en la primera instancia de defensa, la sanción será la mínima (\$150).

Sin embargo, algunos de ellos respondió que no se han enfrentado a este tipo de situaciones, ya que expusieron: *“No, para nada. Como le acabo de contar en las dos experiencias que tuve fuimos bien atendidos por los gerentes de las empresas y por sus contadores”* (INSP2), *“No, por suerte nunca pase por la experiencia de ser echado a empujones de ningún lado, cosa que si le ha pasado a otros compañeros”* (INSP4).

Esto sería lo ideal, ya que Díaz (2009), expone que la relación entre contribuyentes y Estado se encuentra normada desde el ámbito constitucional, de tal forma que se puede establecer la existencia de un mandato constitucional para realizar la función inspectora por parte del Estado. El principio que rige la función inspectora está dado por la necesidad de obtención de información. Inspeccionar no significa, como podría verse, una acción meramente coercitiva, por el contrario, es un proceso que debe fluir de manera natural, en el cual el Estado pone en marcha acciones tendientes a recabar información de los contribuyentes para llevar un control efectivo de sus actividades, determinando de esta manera la forma en que éstos deben tributar al Fisco.

Es interesante tomar en consideración el tipo de procedimiento que siguen los inspectores al suceder este tipo de situaciones, la cual se puede observar en la respuesta del inspector 1, quien manifestó: *“Nos pasó un caso en donde el dueño del local se puso muy violento, nos hizo sacar del local a empujones y tuvimos que volver con la policía. Luego de eso el señor se disculpó porque había sido víctima de robo unos días antes y*

*bueno, su ánimo no estaba para inspecciones. Decidimos volver más adelante comprendiendo la situación de este Señor” (INSP1).*

Este es uno de los procedimientos que pueden seguir los fiscales cuando se presentan tales situaciones, ya que Giuliani y Navarrine (2009), afirman que cuando los procedimientos fiscales se hacen engorrosos, debido a que se sospecha la falta de presentación de información por parte de los contribuyentes, la AFIP podrá solicitar a los contribuyentes la presentación de documentos que avalen las transacciones financieras y la inspección de libros y comprobantes, de tal forma que se pueda hacer un cotejo entre los montos reflejados por las facturas y la suma de dinero reflejada en los libros contables. Cuando esta situación se encuentre con la reticencia por parte de los contribuyentes, la AFIP podrá solicitar la intervención de la fuerza pública para dar cumplimiento a sus facultades.

Además, los autores mencionados Giuliani y Navarrine (2009) afirman que si la situación se torna más complicada y la AFIP necesita forzosamente iniciar un proceso judicial de allanamiento del local perteneciente al contribuyente que debe ser escrutado por la administración financiera, es posible solicitar ayuda a la fuerza pública para ejercer esta acción judicial. Igualmente, todos los funcionarios públicos que se requieran en los procedimientos de la AFIP, deben estar en disposición para realizar esta tarea. Si de las acciones de la AFIP, surge la necesidad de clausurar algún establecimiento comercial, existen funcionarios autorizados para realizar este procedimiento, los cuales son los supervisores de la administración tributaria.

Continuando con el estudio, es muy importante destacar el derecho a la defensa que poseen los contribuyentes, factor que es esencial para el normal y justo funcionamiento del sistema tributario de cualquier país.

A través del desarrollo de la presente investigación se han presentado las facultades y los procedimientos propios de la AFIP para realizar la recaudación de los tributos. Dentro de los procedimientos que se realizan, siempre es necesario tener en cuenta que el contribuyente como ciudadano tiene derecho a la legítima defensa establecida en la normativa legal vigente, comenzando por la Constitución de la República. Como consecuencia de la relación entre el Estado y los contribuyentes, la cual está mediada por las actuaciones de la AFIP, existe un vínculo que los une. El Fisco debe realizar una recaudación eficiente y el contribuyente debe colaborar con esta función.

Mientras el Fisco realiza sus actividades de determinación tributaria, es posible que ocurran ciertas circunstancias que posiblemente vulneren los derechos ciudadanos de

los contribuyentes, especialmente el derecho a no declarar contra sí mismo en una causa. Este derecho constitucional es un principio del debido proceso, el cual establece que toda declaración obtenida de manera tal que el ciudadano no se encuentre de acuerdo, es inválida. Este derecho cobra mayor importancia en el ámbito tributario, tomando en cuenta que en la Argentina, la recaudación tributaria se basa en la autodeclaración, es decir, el contribuyente es quien aporta los datos tributarios al Fisco (Queira, 2013).

Como las responsabilidades tributarias de todos los contribuyentes son un deber impuesto por el Estado, la declaración de la información financiera necesaria para el cálculo de los impuestos no puede ser algo optativo, es decir existe la obligación de presentar la información, para ello existen las formas necesarias, a través de las cuales el contribuyente proporciona los datos y calcula sus impuestos, de tal forma que siempre está aportando información sobre su desempeño financiero. Sin embargo, existen situaciones donde puede haber la presunción de que los datos presentados no son fidedignos o se encuentran alejados de la verdadera actuación financiera.

En los casos en que se sospecha que el contribuyente podría tener una actuación financiera distinta, es necesario que la AFIP determine si en realidad los datos aportados coinciden con los registros financieros. La única forma de realizar esta actividad es a través de la fiscalización y verificación, es decir mediante acciones donde la AFIP hace una revisión de los registros contables de los contribuyentes. En estos procedimientos es necesario salvaguardar el derecho a la legítima defensa, el cual se ejecuta cuando los contribuyentes consideran que las actuaciones del Fisco han excedido sus funciones o que han utilizado métodos no acordes con el estado de derecho.

Cuando los contribuyentes utilizan su derecho a la defensa para intentar reprochar las actuaciones de la AFIP en el marco de la ley 11.683, éstos no pueden esgrimir que las facultades de fiscalización y verificación son en esencia contrarias a su derecho a no declarar contra sí mismo, pues esto haría nula a la ley, sin embargo, es necesario que tenga claro el hecho de que la forma en que los inspectores de la AFIP obtengan información relacionada con la actuación financiera de los contribuyentes, cuestión que en el futuro podría ser usada en su contra, entonces allí si opera el mencionado derecho constitucional.

En este orden de ideas, es posible notar que existen dos posturas acerca de la garantía de la no autoincriminación. La primera de ellas establece que no existe violación al debido proceso en el sentido de la autoincriminación. Esta postura se basa en el hecho de que la AFIP tiene la amplia facultad para solicitar a los contribuyentes toda la

información financiera necesaria. Los contribuyentes están en la obligación de presentar toda la información de manera oportuna, además, es necesario que todas las diligencias de presentación de información se hagan a tiempo y sin demoras. Por esta razón, no existe una obligación ilegal, sino ampliamente facultada.

Otra razón para sustentar este punto de vista se basa en que la información solicitada, ya sea a través de la revisión de libros contables, o mediante declaraciones acerca del desempeño financiero, es información que se originó en un momento donde no existía ninguna sospecha acerca de alguna actividad reñida con las obligaciones tributarias. Si las indagaciones se hiciesen acerca de información originada en el momento en que estuviese abierta una causa administrativa (o penal si fuese el caso), entonces sí habría necesidad de invocar el derecho constitucional para amparar al contribuyente garantizándole el debido proceso.

En líneas generales, y tomando en cuenta la legislación de la mayoría de los países, habida cuenta que en casi todos ellos el Fisco tiene facultad de solicitar de manera obligatoria la presentación de información financiera, no puede ser invocado el derecho a la no autoincriminación, puesto que todas las leyes fiscales serían inconstitucionales, impidiendo a las administraciones tributarias de todo el mundo la posibilidad de ejercer sus funciones fiscalizadoras.

La segunda postura sugiere que si existe violación al derecho de no autoincriminación, esto porque la doctrina sugiere que cuando el Fisco actúa de manera coercitiva, haciendo que los contribuyentes deban aportar información, aun teniendo conocimiento de que la misma puede tornarse en su contra en un proceso administrativo, y que incluso podría llegar a constituirse una causa penal, si fuere el caso, entonces el hecho de exigir la información so pena de castigo pecuniario o incluso corporal es violatorio del derecho a la no inculpación.

El contribuyente, como sujeto pasivo de la relación tributaria con el Estado, no puede ser sometido por el mismo ejerciendo su *ius puniendi*, es decir su derecho a imponer castigos si no se cumple con sus requerimientos. Se tiene entonces una semejanza a la situación donde a un imputado en una causa se le obliga a prestar declaración so pena de castigo si se niega a hacerlo. Esto es desde todo punto de vista violatorio del derecho al debido proceso y generaría vicio de nulidad sobre toda la información obtenida de esta forma.

En todo caso, la contraposición de estas dos posturas se resuelve cuando se tiene en cuenta que el Fisco tiene amplias facultades para exigir información financiera en

materia de determinación de impuestos, lo cual constituye una causa administrativa. Si fuese el caso de que fuese necesario constituir una causa penal por algún motivo contra el contribuyente, la información obtenida de manera coaccionada para el proceso administrativo no podrá de ninguna manera ser presentada como evidencia. En este caso, la información deberá ser obtenida por otras vías que no violen el debido proceso.

Por otra parte, es necesario señalar que todos los procedimientos para la obtención de información financiera de los contribuyentes por parte de la AFIP, están diseñados para que el contribuyente no se sienta intimidado ni coaccionado, sino que por voluntad propia, presente la información requerida. Si el contribuyente se negase a hacerlo, esto puede causar que la Administración Tributaria utilice otras vías tales como el allanamiento para obtener la información, procedimiento que es análogo a las causas penales, con lo que se evita la violación del derecho a no declarar en contra de sí mismo.

Es necesario acotar que los contribuyentes tienen una obligación de presentar información al Fisco, y éste tiene el deber para con el sujeto pasivo, de salvaguardar en todo momento, los derechos del contribuyente, evitando que los funcionarios que realicen fiscalizaciones se excedan en sus funciones, y utilizando métodos coercitivos solo como último recurso ante la necesidad de formar su causa administrativa en materia tributaria. Ningún procedimiento para la obtención de información puede estar reñido con los derechos civiles del contribuyente, pues sería considerada inconstitucional.

### **Facultades de verificación y fiscalización**

En esta categoría, se consultó a los inspectores si alguna vez han participado en una inspección como “agente encubierto” y qué tipo de conductas persigue a través de dicha situación. Al respecto, la mayoría respondió que sí ha participado con la finalidad de verificar que se emite factura y se consigne al cliente, tal como se evidencia en los siguientes comentarios: *“Si, efectivamente actué como agente encubierto en 2 ocasiones. En ambos casos la idea era verificar que en el lugar se emitieran facturas con cada venta, cosa que así sucedió por lo que al final de la emisión de la factura informamos al vendedor que se trataba de una inspección y que no se concretaría la compra, de modo que procediera a anular ese comprobante. En un caso lo tomaron de buenas maneras y en el otro caso se enojó mucho el dueño del local”* (INSP1), *“En realidad he actuado como testigo de un agente encubierto, o sea, como acompañante de la persona que actúa como un cliente común y corriente para verificar que se emita la factura legal que corresponda a la operación de venta que se realiza. En esos casos uno espera siempre recibir la factura para no tener que hacer el procedimiento que corresponde cuando el*

*comercio no emite factura legal y también esperamos no tener que escuchar la famosa frase “necesita factura” porque también corresponde proceder como si no la hubiera dado” (INSP4).*

En concordancia con los anteriores, el inspector 5 respondió: *“Si, varias veces lo hice y la mayoría de las veces fueron exitosas, cuando digo exitosa me refiero a que recibimos la factura por la compra que hacemos, lo que para nosotros es un alivio porque si no la recibimos debemos proceder a la fiscalización inmediata y en esos casos generalmente deriva en multas o sanciones, dependiendo del grado de falta en la que esté el negocio” (INSP5)*

Esto quiere decir que los inspectores han actuado según lo descrito por Litvin (2009), quien establece que los inspectores de la AFIP, deben en todo momento estar correctamente identificados y deben anunciar el tipo de procedimiento que realizarán, sin embargo, existe un procedimiento que tiene reciente data, y es cuando entra en juego una especie de agente encubierto que ha sido creado por la AFIP, el cual aún no tiene nombre. Este funcionario fiscalizador se encarga de actuar sin ser detectado por los encargados de los comercios que visita. Lo hace en compañía de otro funcionario que sirve como testigo y solicita la compra de un bien, la prestación de un servicio o la realización de una obra.

Además, como puede apreciarse, uno de los aspectos que toman en cuenta los fiscales es la emisión de factura por parte del contribuyente, lo cual coincide con lo que exponen Giuliani y Navarrine (2009), que la emisión de facturas debe estar de acuerdo con lo establecido en las normas legales, pues es la única forma en que la Administración Fiscal puede realizar su función fiscalizadora de las actividades comerciales de las empresas. Si bien no todas las actividades comerciales son susceptibles de emisión de facturas, en aquellos casos donde esto suceda es necesario llevar un registro de la transacción, permitiendo a la AFIP, realizar la respectiva fiscalización. En este sentido, los autores señalan que el Título III de la resolución general 1415, expone todas las particularidades para llevar el registro de las actividades comerciales donde no se emite factura.

La razón de ser de este funcionario es para detectar si los contribuyentes expiden las facturas de ley. El sustento legal para la existencia de estos funcionarios ha llegado al agregar un último inciso al artículo 35 de la ley 11.683, el cual otorga, dentro de las ya amplias facultades que poseen estos funcionarios, la posibilidad de presentarse de incógnito en las empresas para realizar este tipo de verificaciones sobre la emisión de facturas.

Esta además es una de las funciones de la AFIP, ya que Litvin, (2009) asegura que desde su creación está orientada hacia regularizar la recaudación de todos los recursos tributarios y de la seguridad social. Para esto, se requiere de un cuerpo de personas que se encuentren dedicadas exclusivamente a la fiscalización y verificación de la información financiera de los contribuyentes. En principio, el cálculo de los impuestos no está mediado por los funcionarios de la AFIP, puesto que todas las declaraciones que se realizan en el país se realizan bajo la forma de autodeclaración, es decir, los contribuyentes son quienes presentan la información al Fisco. Sin embargo, cuando los contribuyentes incumplen con las normas tributarias, es necesario que la AFIP se haga cargo de la revisión de la información financiera del contribuyente

A pesar de ello, es importante tomar en consideración lo que Litvin (2009) expone sobre el papel del funcionario encubierto, ya que se expresa acerca de las actuaciones y la existencia de estos funcionarios, se han generado muchos cuestionamientos de manera abierta sobre la existencia de estos procedimientos. Esgrimen como principales causas de objeción, que este tipo de funcionarios deliberadamente realizan acciones para inducir, no de manera directa, sino indirectamente al encargado del establecimiento comercial a que no emita el comprobante de compra, con el solo hecho de no solicitarlo, puesto que esto podría hacer que olvidara emitirlo. Esto podría ser inconstitucional porque sería una forma de obtener información reñida con los principios del debido proceso. Sin embargo, la amplitud de poderes de la AFIP, le permite a esta institución realizar las fiscalizaciones encubiertas.

Además de dicha interrogante, se consultó a los inspectores si considera que las facultades y mecanismos para la verificación y fiscalización del Organismo Recaudador son las más adecuadas y por qué. En este sentido, el 80% de las respuestas evidencian que si se realiza un procedimiento adecuado, ya que exponen: *“Creo que sí, me parece que los mecanismos que utilizamos son un justo medio de control y fiscalización y a la vez están regidas por principios importantes como el de igualdad, equidad y revisión justa de riqueza individual. Considero además que las formas no son agresivas ni invasivas de modo que los procedimientos deberían ser bastante tranquilos”* (INSP1) y *“Creo que la mayoría de los mecanismos son adecuados, aunque para mi debería haber ciertas contemplaciones en el caso de comercios chicos y pymes nuevas, en definitiva contemplar casos donde recién empiezan porque hay que apoyar a los emprendedores, a los que se animan a apostar y a tomar empleados. Si bien nos basamos en el principio de*



*igualdad creo que con los pequeños contribuyentes no se debería ser tan severo en algunos controles” (INSP2).*

En el mismo contexto, en correspondencia con la respuesta anterior, los inspectores 4 y 5 alegaron: *“Yo creo que los mecanismos son correctos porque en todo momento estamos basados en la ley y se respeta de forma absoluta los derechos del contribuyente. Aún en procedimientos grandes donde el contribuyente está en falta se actúa con el mayor respeto y si por algo consideran que estamos actuando mal tienen como denunciar o quejarse acerca de nuestro accionar” (INSP4)* y *“Para mí son correctas y bien legisladas respetando los derechos y el espacio del contribuyente. Se tiene mucho cuidado al momento de ir a fiscalizar a un comercio o empresa porque la idea es que nos reciban lo más amablemente posible para poder conectar de forma positiva con las personas que nos atienden que en general son los asesores contables de cada lugar al que vamos” (INSP5).*

Esto quiere decir que se siguen los procedimientos mencionados por Litvin (2009), quien establece que durante la ejecución de la inspección, el contribuyente o su apoderado tendrán el derecho de observar las actuaciones de los funcionarios de la AFIP, siempre y cuando la información que se esté revisando haya sido previamente declarada de interés para el Fisco. Por otra parte, los fiscales para poder ingresar al domicilio fiscal del contribuyente deben presentarse algunas condiciones para que la inspección pueda ser llevada a cabo. Las primeras limitaciones a la actuación de los funcionarios provienen de lo establecido en la Constitución, referido a derecho de intimidad y privacidad, inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados y derecho a no declarar en contra de sí mismo, todos ellos contenidos en los artículos 18 y 19 de la Carta Magna.

Asimismo, estas actuaciones se deben desprender de las facultades de la AFIP deben llevarse a cabo de acuerdo a lo establecido en el Código Civil, específicamente en el artículo 1112, el cual establece las formas en que los funcionarios públicos deben conducirse en la realización de sus funciones, específicamente los hechos que se den con ocasión del cumplimiento de sus funciones. De este modo, puede afirmarse que la AFIP debe circunscribir sus procedimientos a todos los instrumentos legales que rigen la actuación de los funcionarios públicos, y utilizarla únicamente para los fines administrativos establecidos en la ley.

Además de las respuestas anteriores, es importante considerar que solo uno de los inspectores expuso que estos procedimientos no son muy adecuados, ya que justificó: *“Considero que en ciertos casos las facultades que tenemos son demasiados invasivas,*

*especialmente para aquellos contribuyentes chicos donde no tienen el contador en la empresa o donde no tienen un asesor contable permanente. Hablo de caso de monotributistas que generalmente son pequeños contribuyentes. Una empresa grande simplemente te deriva al estudio contable o a su propio contador y ahí se termina la historia. En otros los dueños de comercios se ponen muy nerviosos y hasta a veces ni encuentran las cosas del apuro que tienen para que nos vayamos rápido. (INSP3).*

Al tomar en cuenta tal aseveración, es importante considerar lo expuesto por Litvin (2009), quien expone que en el caso de ser necesaria la intervención de personal que realice la fiscalización de la información financiera de los contribuyentes, la AFIP ha establecido una serie de normas y procedimientos para ejercer las facultades de fiscalización y verificación. La forma de realizar la fiscalización y la verificación están asociadas al correcto comportamiento de los funcionarios públicos, tomando como base para ello la Constitución, el Código Civil y las disposiciones emanadas directamente de la AFIP como ente rector. La forma de iniciar los procesos de inspección se encuentra en la normativa interna de la AFIP, sin embargo, existe la llamada Orden de Intervención, que es el documento mediante el cual se legitima el proceso que está a punto de iniciar

El contribuyente que será objeto del proceso de inspección debe tener la oportunidad de escrutar la Orden de Intervención, prestando mucha atención a su contenido, ya que en ella se establecen los parámetros básicos de la inspección. Cualquier actuación fuera de lo indicado en la Orden de Intervención generará la nulidad de todos los actos posteriores. La Orden de Intervención debe ser solicitada a la Dirección Regional de la AFIP que corresponda, y el número del formulario es 8000 (Litvin, 2009).

### **La actuación de los inspectores de AFIP**

La AFIP, desde su creación está orientada hacia regularizar la recaudación de todos los recursos tributarios y de la seguridad social. Para esto, se requiere de un cuerpo de personas que se encuentren dedicadas exclusivamente a la fiscalización y verificación de la información financiera de los contribuyentes. En principio, el cálculo de los impuestos no está mediado por los funcionarios de la AFIP, puesto que todas las declaraciones que se realizan en el país se realizan bajo la forma de autodeclaración, es decir, los contribuyentes son quienes presentan la información al Fisco. Sin embargo, cuando los contribuyentes incumplen con las normas tributarias, es necesario que la AFIP se haga cargo de la revisión de la información financiera del contribuyente (Litvin, 2009).

En el caso de ser necesaria la intervención de personal que realice la fiscalización de la información financiera de los contribuyentes, la AFIP ha establecido una serie de normas y procedimientos para ejercer las facultades de fiscalización y verificación. La forma de realizar la fiscalización y la verificación están asociadas al correcto comportamiento de los funcionarios públicos, tomando como base para ello la Constitución, el Código Civil y las disposiciones emanadas directamente de la AFIP como ente rector. La forma de iniciar los procesos de inspección se encuentra en la normativa interna de la AFIP, sin embargo, existe la llamada Orden de Intervención, que es el documento mediante el cual se legitima el proceso que está a punto de iniciar (Litvin, 2009).

El contribuyente que será objeto del proceso de inspección debe tener la oportunidad de escrutar la Orden de Intervención, prestando mucha atención a su contenido, ya que en ella se establecen los parámetros básicos de la inspección. Cualquier actuación fuera de lo indicado en la Orden de Intervención generará la nulidad de todos los actos posteriores. La Orden de Intervención debe ser solicitada a la Dirección Regional de la AFIP que corresponda, y el número del formulario es 8000 (Litvin, 2009).

Durante la ejecución de la inspección, el contribuyente o su apoderado tendrán el derecho de observar las actuaciones de los funcionarios de la AFIP, siempre y cuando la información que se esté revisando haya sido previamente declarada de interés para el Fisco. Por otra parte, los fiscales para poder ingresar al domicilio fiscal del contribuyente deben presentarse algunas condiciones para que la inspección pueda ser llevada a cabo. Las primeras limitaciones a la actuación de los funcionarios provienen de lo establecido en la Constitución, referido a derecho de intimidad y privacidad, inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados y derecho a no declarar en contra de sí mismo, todos ellos contenidos en los artículos 18 y 19 de la Carta Magna (Litvin, 2009).

Una vez que se establecen los derechos del contribuyente, es necesario que éste autorice de manera expresa y sin ningún tipo de dudas la presencia de los funcionarios dentro de su domicilio. Si no existe esta autorización expresa y previa al inicio del acto de fiscalización, no se podrá llevar a cabo el procedimiento so pena de vulnerar los derechos del contribuyente. De igual modo, existe la posibilidad, si así lo dispone la Orden de Intervención de realizar el secuestro de documentos. Si los funcionarios consideran que deben trasladar consigo algún documento con valor probatorio, podrán hacerlo, siguiendo el protocolo señalado por la AFIP.

Otro punto importante son las actas, éstas tienen valor probatorio siempre y cuando los procedimientos en ellas registrados se encuentren apegados a la Ley y a lo establecido en la Orden de Intervención. Las actas pueden ser de tres tipos, las que son redactadas en el curso de una fiscalización, las actas de comprobación de infracciones y las actas de notificación. Todas ellas, si se encuentran redactadas dentro de los parámetros correctos tienen valor probatorio, puesto que se determina que el contribuyente asiente su contenido, por lo tanto se verifica lo que ellas expresan (Litvin, 2009).

También es importante destacar que los funcionarios fiscalizadores podrán solicitar información a terceras personas relacionadas con la inspección que se está realizando. Siempre y cuando la información sea útil y ayude a lograr los objetivos de la fiscalización, esta acción será posible. También debe estar contemplada en la Orden de Intervención, ya que el contribuyente debe estar al tanto y de acuerdo en que existe la posibilidad de solicitar información a terceros. Los funcionarios fiscalizadores establecerán plazos perentorios para la obtención de la información requerida (Litvin, 2009).

Para el cierre de procedimiento, la AFIP, a través de sus funcionarios debe establecer a través de un informe acerca de los resultados del proceso de inspección. Este informe puede mostrar que la conclusión del proceso muestra que la información de los inspeccionados no merece objeción, dando por concluida la actuación. En el caso de que se consiga alguna irregularidad o situación que merezca iniciar algún procedimiento establecido por el Fisco, el contribuyente debe recibir información acerca de los resultados del procedimiento de manera oportuna (Litvin, 2009).

No se ha establecido un plazo para la duración de la inspección, sin embargo, se establece que si el contribuyente piensa que el procedimiento se está alargando mucho más de lo que debería, puede solicitar ante la AFIP un pronunciamiento sobre los motivos de la duración de la inspección. Si no recibe respuesta en 60 días, puede promover solicitud de pronto despacho. Si transcurren otros 30 días, es posible acudir ante el Tribunal Fiscal Nacional para solicitar un recurso de amparo por mora de la Administración, sobre la base del silencio administrativo (Litvin, 2009).

Los inspectores de la AFIP, deben en todo momento estar correctamente identificados y deben anunciar el tipo de procedimiento que realizarán, sin embargo, existe un procedimiento que tiene reciente data, y es cuando entra en juego una especie de agente encubierto que ha sido creado por la AFIP, el cual aún no tiene nombre. Este funcionario fiscalizador se encarga de actuar sin ser detectado por los encargados de los

comercios que visita. Lo hace en compañía de otro funcionario que sirve como testigo y solicita la compra de un bien, la prestación de un servicio o la realización de una obra.

La razón de ser de este funcionario es para detectar si los contribuyentes expiden las facturas de ley. El sustento legal para la existencia de estos funcionarios ha llegado al agregar un último inciso al artículo 35 de la ley 11.683, el cual otorga, dentro de las ya amplias facultades que poseen estos funcionarios, la posibilidad de presentarse de incógnito en las empresas para realizar este tipo de verificaciones sobre la emisión de facturas.

Estos funcionarios cuentan con la autoridad para imponer sanciones acerca de la emisión de comprobantes de acuerdo a la Ley, y están en capacidad de realizar procedimientos sin una notificación previa. En el caso de su actuación, éstos dan por iniciado el procedimiento en el momento en que se identifican, puesto que anteriormente no estaban identificados con sus credenciales. Es muy importante que al momento de iniciar sus actividades, los funcionarios se identifiquen y hagan saber a los encargados del establecimiento visitado, que se trata de un procedimiento de fiscalización de rutina.

Una vez que haya terminado, el funcionario procederá a levantar un informe, el cual puede establecer que en el establecimiento comercial se cumple con toda la normativa legal vigente, o en caso contrario, se impondrán de manera inmediata las sanciones a que haya lugar. Una vez terminado el procedimiento, el funcionario de la AFIP debe proceder a informar al encargado del establecimiento comercial que el comprobante emitido debe ser anulado pues la compra o solicitud de servicio no se llevará a cabo de manera efectiva, haciendo la correspondiente nota de que el documento se anuló por tratarse de una fiscalización aleatoria.

Acerca de las actuaciones y la existencia de estos funcionarios, se han generado muchos cuestionamientos de manera abierta sobre la existencia de estos procedimientos. Esgrimen como principales causas de objeción, que este tipo de funcionarios deliberadamente realizan acciones para inducir, no de manera directa, sino indirectamente al encargado del establecimiento comercial a que no emita el comprobante de compra, con el solo hecho de no solicitarlo, puesto que esto podría hacer que olvidara emitirlo. Esto podría ser inconstitucional porque sería una forma de obtener información reñida con los principios del debido proceso. Sin embargo, la amplitud de poderes de la AFIP, le permite a esta institución realizar las fiscalizaciones encubiertas.

En este sentido, es necesario que el acto administrativo sancionatorio que pudiese surgir de las fiscalizaciones encubiertas, debe estar apegado a la normativa legal, es decir,

el acto *per se* no es la conclusión de todo el proceso. Posterior a la notificación, el imputado por presuntas violaciones a la normativa legal, debe comparecer ante la AFIP, donde se abrirán los lapsos del proceso correspondiente, y el imputado contará con todas las garantías que prevé la Ley en cuanto a su defensa.

### **Límites expresos de las facultades de verificación y fiscalización**

En esta categoría es oportuno considerar las respuestas dadas por los inspectores acerca de cómo controlan el respeto de los derechos de los contribuyentes durante la fiscalización. En este sentido, todos ellos respondieron que han sido capacitados para mantener el respeto hacia los contribuyentes, ya que afirman: *“La agencia se encarga de entrenarnos y supervisarnos para asegurarse de que cumplimos con los procedimientos según lo establecido”* (INSP1), *“En realidad los derechos de los contribuyentes están garantizados en principio porque la Agencia nos entrena intensamente para que eso se cumpla”* (INSP3), *“Los derechos de los contribuyentes están garantizados porque en principio tenemos una fuerte capacitación donde sabemos cómo dirigirnos cómo actuar y que decir ante diferentes reacciones de las personas”* (INSP4).

Además, es importante considerar que Queira (2003) expone que es necesario señalar que todos los procedimientos para la obtención de información financiera de los contribuyentes por parte de la AFIP, están diseñados para que el contribuyente no se sienta intimidado ni coaccionado, sino que por voluntad propia, presente la información requerida. Si el contribuyente se negase a hacerlo, esto puede causar que la Administración Tributaria utilice otras vías tales como el allanamiento para obtener la información, procedimiento que es análogo a las causas penales, con lo que se evita la violación del derecho a no declarar en contra de sí mismo.

Sin embargo, también alegaron los inspectores que si tienen alguna queja o comentario negativo sobre el proceso de fiscalización, puede denunciarlo por algunos canales, como aseguran en sus respuestas: *“Además existen mecanismos en defensa del contribuyente para que haga sugerencias o quejas ya sea acerca del procedimiento de fiscalización o de otro tema relacionado con Afip”* (INSP1), *“si el contribuyente no estuviera conforme con algo del procedimiento de fiscalización tiene herramientas para quejarse o hacer sugerencias”* (INSP2), *“además hay canales que el contribuyente puede usar para quejarse, sugerir u observar cosas. Entre esos canales hay una línea telefónica y además formularios de sugerencias o quejas que el contribuyente visitado debe rellenar”* (INSP3), *“por su parte los contribuyentes tienen formas de quejarse a través*

*de un formulario y de una línea de teléfono destinada a denuncias y quejas en caso de que en una inspección el contribuyente se haya sentido maltratado o avasallado” (INSP5)*

Con relación a esta queja o reclamo, es oportuno considerar lo expuesto por Queira (2013), quien alega que cuando los contribuyentes utilizan su derecho a la defensa para intentar reprochar las actuaciones de la AFIP en el marco de la ley 11.683, éstos no pueden esgrimir que las facultades de fiscalización y verificación son en esencia contrarias a su derecho a no declarar contra sí mismo, pues esto haría nula a la ley, sin embargo, es necesario que tenga claro el hecho de que la forma en que los inspectores de la AFIP obtengan información relacionada con la actuación financiera de los contribuyentes, cuestión que en el futuro podría ser usada en su contra, entonces allí si opera el mencionado derecho constitucional.

En el mismo contexto, se consultó a los inspectores qué aspectos podría sugerir para mejorar la relación entre la administración y el contribuyente. En este sentido, hubo respuestas variadas, entre las cuales, la más común es tratar de hacer que los contribuyentes no se sientan atemorizados ni presionados, tal como se puede apreciar en los siguientes comentarios: *“Yo creo que tiene que hacerse una buena campaña donde Afip demuestre que no es un monstruo que sale a destruir a los contribuyentes, donde se informe de que se tratan las inspecciones y que sepan que los inspectores hacemos todo bajo del debido proceso y que no somos enemigos de la gente” (INSP1)* y *“Creo que deberíamos ser y parecer aún más amigables para la gente que nos recibe en los comercios y empresas. Creo que en una primera visita deberíamos asesorar y dejar en claro que pretende Afip con las inspecciones y al tiempo volver para hacer la inspección correspondiente” (INSP3).*

También opinaron que se puede tratar de disminuir la presión hacia el contribuyente, tal como se especificó el inspector 5: *“Creo que la mejor forma de mejorar la relación es que la presión impositiva sea más baja. S que eso es una cuestión de decisión del gobierno pero a medida que hacemos procedimientos vemos que hay mucha gente agobiada por impuestos y que tiene toda la buena voluntad de pagarlos y de no evadir pero la realidad les pega en la cara y para que sobreviva su negocio o empresa hacen lo que pueden” (INSP5).*

Esto implica que al tomar en consideración la disminución de la presión a los contribuyentes, no se pueden descuidar sus obligaciones, ya que Queira (2013) expone que es necesario acotar que los contribuyentes tienen una obligación de presentar

información al Fisco, y éste tiene el deber para con el sujeto pasivo, de salvaguardar en todo momento, los derechos del contribuyente, evitando que los funcionarios que realicen fiscalizaciones se excedan en sus funciones, y utilizando métodos coercitivos solo como último recurso ante la necesidad de formar su causa administrativa en materia tributaria. Ningún procedimiento para la obtención de información puede estar reñido con los derechos civiles del contribuyente, pues sería considerada inconstitucional.

Además, el inspector 2 consideró que uno de los aspectos que deben tomar en cuenta es disminuir los procesos burocráticos, puesto que alegó: *“Yo creo que debería haber menos burocracia en ciertos trámites, especialmente en el tema de los cambios de memoria de controladores fiscales que veo se demoran mucho para habilitarlas y además esos aparatos son muy caros para la tecnología básica que tienen. Creo que hay que fiscalizar, regular pero dar ciertos márgenes para que no sea todo tan trabado para la gente cuyo principal objetivo es vender y crecer”* (INSP2)

Además de esto, es importante que se cumplan los principios expuestos por Agosto (2017), quien señala: A) Legalidad: cada uno de los tributos que sean recaudados deben estar regidos por una ley en específico. B) Igualdad: establece que debe existir un criterio de igualdad entre los ciudadanos que posean una capacidad contributiva similar. C) Generalidad: a través de este principio se garantiza que todas las personas sean abarcadas dentro de una clasificación tributaria. D) No confiscatoriedad: de esta forma se asegura que la propiedad privada sea respetada. E) Proporcionalidad: se relaciona con la capacidad de contribuir. F) Equidad: este principio también es conocido como el principio de la justicia y tiene la capacidad de resumir a todos los anteriormente descritos.

Sin embargo, continuando con el análisis de las distintas limitaciones en las facultades de fiscalización y verificación que poseen los funcionarios y procedimientos de la AFIP, es necesario destacar una serie de casos destacados que serán estudiados a continuación, con la finalidad de asegurar el mejor entendimiento de las distintas situaciones particulares que puedan presentarse.

Es así que, las facultades de fiscalización y verificación que le son propias a la AFIP, se encuentran establecidas en la ley 11.683, y las mismas han sido estudiadas en el desarrollo de la presente investigación. No obstante, la aplicación de esas facultades tiene ciertos límites, debido a que los hechos impositivos deben estar correctamente establecidos y el contribuyente debe estar en conocimiento de todos los actos que se emprendan para fiscalizar y verificar su información financiera. En este sentido, existen varias formas de exceder las facultades establecidas en la Ley.



La principal circunstancia que se constituye en un límite para las facultades de la AFIP, es la desviación de poder. Cuando la Administración Tributaria se conduce de tal forma que sus acciones no se encuentran alineadas estrictamente a las atribuciones que le confiere la Ley, ocurren hechos contrarios a la misma. Cuando esto ocurre, los actos de fiscalización y verificación dejan de atender a la finalidad para la cual fueron creados y los resultados de los mismos se encuentran por definición apartadas de la legalidad.

Pueden existir casos donde deliberadamente se desee beneficiar a la Administración Tributaria, e incluso puede darse el caso de que los funcionarios públicos actúen de tal forma que sus acciones se convierten en actos no acordes al estado de derecho. Los casos más comunes se dan cuando el Fisco deliberadamente refleja en sus informes de fiscalización y verificación, una versión de la información financiera que conducirá al cobro de un crédito fiscal que legalmente no existe.

Todas las actuaciones del Fisco que se encuentren enmarcadas dentro del supuesto de desviación de poder, por definición serán ilegales, y por lo tanto no serán susceptibles de generar ningún tipo de deuda fiscal, hasta tanto el contribuyente ejerza su derecho a la defensa y actúe en contra de las decisiones del Fisco. Todas las decisiones tomadas sobre la base de la desviación de poder, ya sean multas o cálculos excesivos de pago de impuestos basados en fechas erróneas, por ejemplo, pueden ser recurridos en el Tribunal Fiscal Nacional (TFN), el cual se constituye en intermediario entre los contribuyentes y el Fisco.

Para evitar que exista la desviación de poder, es necesario que se tengan en cuenta los requisitos para la fiscalización, los cuales están establecidos en la ley 11.683. En este sentido, cuando la AFIP solicita información, por ejemplo solicitud de documentos, libros de contabilidad, informes financieros, entre otros, se hace para que la Administración Tributaria obtenga la información necesaria para la elaboración de los informes requeridos, cuestión que puede devenir en la determinación de deudas tributarias y en las sanciones que se encuentren previstas en la Ley.

La información que se obtenga de las fiscalizaciones y verificaciones solamente debe ser utilizada para los fines previstos en la legislación vigente, lo cual está expresamente establecido en la ley 11.683, no puede ser desviada de esa finalidad. Del mismo modo, los funcionarios deben obtener la información de forma correcta, esto significa que no se pueden utilizar métodos coercitivos que vayan en contra del derecho del contribuyente al debido proceso. No se puede soslayar o solapar el hecho de que los procedimientos de la AFIP, por estar vinculados al uso de la fuerza, por ejemplo para

allanar el domicilio de los contribuyentes, podrían hacer que la información que éstos presenten pueda estar marcada por la coerción.

Es muy delicado cuando se pretende utilizar información proveniente de las fiscalizaciones para fines distintos a los establecidos, aunque es posible que esto ocurra aunque dentro de las posibilidades que ofrece la Ley, no existe la posibilidad de dar cuerpo a una causa penal a partir de información fiscal recabada por la Administración Tributaria. Si la información fiscal fue obtenida a través de métodos que violen el debido proceso establecido en la Carta Magna de la Nación, lo cual es muy posible, no se puede utilizar para formar causa penal. Por tal motivo, las causas penales deben estar desligadas de la obtención de información que está vinculada específicamente a procesos administrativos.

Las funciones vinculadas al derecho administrativo son únicamente verificadoras, es decir, la fiscalización y verificación deben sustentar procedimientos que se orienten hacia el establecimiento de deuda fiscal o a la imposición de sanciones de carácter administrativo. Cuando esto sucede, el contribuyente no podrá alegar que existe un exceso en las funciones o una violación al debido proceso, porque el procedimiento que se realiza está orientado únicamente a la determinación de responsabilidades administrativas por parte de los contribuyentes y a garantizar la veracidad de la información fiscal que se presenta al Fisco.

Para evitar que existan dudas acerca de la forma en que la información obtenida de los procesos, es necesario que se entienda de manera correcta el espíritu de la ley 11.683, el cual está orientado hacia el establecimiento de los procedimientos para fiscalizar y verificar la información financiera que presentan los contribuyentes, sean una declaración voluntaria, incluso cuando han de usarse procedimientos coercitivos. En todo caso, finalmente la información obtenida es presentada de manera voluntaria, el procedimiento lo que hace es evitar que la información sea ocultada o alterada, y que se pueda acceder a ella de manera oportuna para cumplir con los plazos tributarios.

Si la información obtenida se usara para fines distintos que aquellos relacionados con el derecho administrativo, se estaría afirmando que la ley 11.683 lo permite. De esta forma, se estaría afirmando que la mencionada ley podría dar pie a la formación de causas penales, cuestión que estaría reñida con el espíritu de la ley, ya que si esto fuese así, se estaría violando el debido proceso establecido en la Constitución, de tal forma que la ley resultaría contraria a la carta magna, y bastaría con impugnarla por inconstitucional para eliminar sus efectos.

Para que se puedan llevar a cabo los procedimientos de acuerdo a la Ley, existe una serie de características inherentes a la inspección y el allanamiento. Ambas medidas son coercitivas y deben ser aplicadas estrictamente dentro de lo que establece la ley 11.683, y en el marco de las atribuciones administrativas del Fisco. La fiscalización y el allanamiento, ambos deben estar sustentados en una orden emitida por la AFIP, misma que debe estar justificada por la presunción real de la posibilidad de no obtener información de manera oportuna. Es de vital importancia que el contribuyente que se encuentre a cargo de las instalaciones que serán fiscalizadas o allanadas solicite la orden emitida para el procedimiento (Coronello e Iglesias, 2010).

Todas las actuaciones que se desprendan de las facultades de la AFIP deben llevarse a cabo de acuerdo a lo establecido en el Código Civil, específicamente en el artículo 1112, el cual establece las formas en que los funcionarios públicos deben conducirse en la realización de sus funciones, específicamente los hechos que se den con ocasión del cumplimiento de sus funciones. De este modo, puede afirmarse que la AFIP debe circunscribir sus procedimientos a todos los instrumentos legales que rigen la actuación de los funcionarios públicos, y utilizarla únicamente para los fines administrativos establecidos en la ley.

Se pueden ver algunos ejemplos de esto al realizar una revisión de la jurisprudencia relacionada al tema, uno de estos casos es el que fue conocido por el Tribunal Fiscal de la Nación, sala A. En este caso, el contribuyente recurrió de las medidas de determinación de oficio impuestas por la AFIP en relación a Impuestos a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado. El punto principal para que el tribunal decidiese dejar sin efecto la determinación de oficio, es que los montos del informe presentados por la AFIP correspondían a períodos respecto a los cuales no tenían facultad de fiscalización.

Es muy importante tomar en cuenta que no es posible realizar inspecciones sobre períodos fiscales distintos a los que se encuentran establecidos en la orden de fiscalización emitida por la AFIP. En este caso, se trata de la motivación de los fiscalizadores a generar ganancias para el Fisco, realizando actividades que se encuentran fuera de la Ley, según los supuestos enunciados anteriormente. La AFIP debió concluir el proceso de determinación de oficio, retrasando la posibilidad de haber obtenido ingresos con el procedimiento.

Otro caso que se encuentra en el mismo ámbito, es el conocido por el Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, en este caso el contribuyente también interpuso apelación contra la decisión de la AFIP en materia de impuesto a las ganancias y al valor agregado.

Se solicitó la nulidad del acto administrativo porque dentro de las actuaciones de la AFIP con motivo de la fiscalización realizada en el caso en cuestión, no se hallaba la facultad para determinar los montos para calcular el monto de los impuestos, debido a que los ajustes hechos a las cantidades originales tornan la suma en una cantidad demasiado alta, de tal forma que los impuestos serían impagables.

El Tribunal también se apoya en el hecho de que la AFIP no presentó la orden de fiscalización al momento de realizar el procedimiento, de tal forma que el contribuyente no pudo conocer las circunstancias bajo las cuales se estaban realizando los cálculos para determinar los montos de la deuda tributaria. En este caso, el contribuyente debió exigir, no solamente solicitar la orden de fiscalización, de tal forma que la AFIP hubiese tenido que mostrarla sin objeciones. Sin embargo, al no conocer las circunstancias de la fiscalización, el contribuyente ve menoscabado su derecho a la defensa.

Otro caso donde se ha sentado jurisprudencia sobre la limitación de las facultades de la AFIP, es el caso ventilado en la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, Sala IV. En este caso se estableció en la Cámara de Apelaciones, que la AFIP no posee facultades para la determinación del cumplimiento de las actividades estatutarias de una Asociación Mutua, por esta razón se procedió a revocar la actuación de la Administración Tributaria, ya que ésta debe estar mediada por el INAES, que es en este caso la autoridad de aplicación en primer término. Se evidencia en este caso, que la AFIP actuó excediendo sus facultades.

Por otra parte, el caso ventilado ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala III. En este litigio la Cámara decidió declarar la nulidad de una serie de resoluciones sobre determinaciones de oficio relacionadas con impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias. La principal razón para tomar esta decisión radicó en que la Orden de Intervención, en ninguno de los casos especificaba cuáles períodos fiscales serían objeto de fiscalización. Si esto sucede, los funcionarios podrían cometer desviación de su autoridad, debido a que estarían posiblemente indagando sobre períodos fiscales que no corresponden a los años requeridos.

Los actos que nacen con una Orden de Intervención que no cumple con todos los requisitos exigidos para que se pueda abrir el acto administrativo de fiscalización son en sí mismos completamente nulos. En este caso, la Cámara Nacional de Apelaciones ratifica la declaratoria de nulidad realizada en primera instancia por el Tribunal Fiscal de la Nación, con lo cual estos procedimientos deben ser finalizados. La incertidumbre que

genera en el contribuyente el hecho del desconocimiento acerca de cuáles períodos serán fiscalizados, hace que los procedimientos queden completamente descartados.

Es el mismo caso de la Cámara Nacional de Apelaciones, en sala V. En este caso, se solicitó la nulidad ante el TFN de una determinación de ajuste sobre el impuesto a las ganancias y el impuesto a las altas rentas. En este caso el TFN decidió la nulidad, porque el período a fiscalizar no era conocido por el contribuyente, al no ser notificado oportunamente sobre la Orden de Intervención. Si bien esa orden de intervención no fue presentada a tiempo, y el contribuyente puede alegar falta de conocimiento sobre el período a fiscalizar, es igualmente cierto que el documento se encontraba correctamente redactado, por esa razón no existe ningún impedimento para realizar los ajustes necesarios.

Sin embargo, la Cámara Nacional de Apelaciones, decidió que existe la posibilidad de admitir la solicitud de manera parcial. El hecho de la no presentación oportuna de la Orden de Intervención, no tiene nada que ver con el período a fiscalizar. Por esta razón, se declara nula la apertura del procedimiento, mas no el procedimiento en sí, el cual debe ser restituido a su inicio para que sea ejecutado de nuevo, atendiendo a la necesidad de mantener a salvo los derechos del contribuyente. De esta forma, la Cámara de apelaciones sienta un precedente acerca del alcance de la presentación de la Orden de Intervención como documento necesario para dar inicio a todo procedimiento.

Finalmente, está el caso conocido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala IV. En este caso, el TFN declaró la nulidad acerca de una actuación de la AFIP sobre la sobre acto determinativo del Impuesto al Valor Agregado. Se evidencia que en este caso la AFIP se excedió en sus funciones, debido a que no se estableció el período base para el cálculo de la determinación de oficio. Esto es contrario a lo establecido en el artículo 117 de la ley 11.683, por lo que resulta obvio que el acto haya sido declarado nulo.

La Cámara Nacional de Apelaciones decidió ratificar la nulidad del acto, puesto que la determinación del período base como paso previo a las actuaciones de determinación. Esto sin duda se constituye en una omisión por parte de los funcionarios de la AFIP que emitieron la Orden de Intervención para dar inicio al proceso de determinación. En este caso, se puede observar que el Fisco puede haber dejado de percibir una suma de dinero en sus arcas, debido a que inició un procedimiento con un acto nulo.



## Conclusiones

A continuación, se presentan las conclusiones más importantes que permiten evaluar los principios constitucionales y administrativos de las facultades generales y discrecionales de AFIP en las fiscalizaciones y verificaciones para resguardar los derechos de los contribuyentes. En este sentido, estas se presentan en función de los objetivos específicos de la investigación.

En primer lugar, al **caracterizar el sistema tributario de argentina** para conocer los principios económicos y políticos en un contexto económico-social determinado a los fines de contribuir al óptimo bienestar social de la población, se pudo determinar que los fiscales participan constantemente en procesos de fiscalización o verificación en los cuales ejecutan rutinas que consisten en la identificación del funcionario, solicitud de información y revisión de documentos, posteriormente se toman las decisiones a las que hubiere lugar, dependiendo de cada caso.

Esto implica que los fiscales cumplen con su función normada por parte de la Administración Tributaria, lo cual corrobora que estos actúan con total conocimiento de los procesos que ejecutan, los cuales forman parte de sus actividades cotidianas, ya que tienen amplias facultades de verificación, cumpliendo así uno de los deberes del Estado a través de sus instituciones.

Los contribuyentes por lo general muestran una actitud positiva ante el proceso de fiscalización, algunas veces se muestran nerviosos pero una vez que ponen al fiscal en contacto con el contador comienza el debido proceso de revisión de forma normal, en el cual se exige la certificación de los balances presentados, revisión de documentos y exhibición de diversos documentos que se generan a partir de las transacciones mercantiles. Esto tomando en consideración el sistema tributario argentino está conformado por tres factores básicos como son el IVA, Impuesto a las Ganancias y Contribuciones a la Seguridad Social

En el mismo orden de ideas, al reconocer los principios en los cuales se basa el Sistema Tributario Argentino para establecer la equidad entre el beneficio del contribuyente gracias al accionar del Estado y el tributo en función de su capacidad, se pudo evidenciar que se cumple con el principio de legalidad, el cual confirma que los tributos deben ser tramitados y aprobados por el poder parlamentario del país con la finalidad de que tengan la validez correspondiente.

Así mismo, el sistema tributario argentino cumple con el principio de igualdad, a través del cual se garantiza el bienestar, si ningún tipo de comparación con algún término subjetivo, y es vista desde el ámbito tributario, jurídico y financiero. Específicamente en este contexto, se refiere a que los contribuyentes que tienen las mismas características deben pagar los mismos impuestos.

En este mismo aspecto, se destaca el principio de equidad, según el cual la imposición de impuestos debe ser más atenuada en aquellos ingresos totales o preponderados derivados del trabajo individual, en relación con los que se originan de forma total o prevalentemente del capital, con lo cual se cumple con el artículo 4° de la Constitución Nacional. También se presenta en el Sistema Tributario Argentino, el principio de generalidad, entendido por los fiscales que los tributos deben abarcar las distintas formas de exteriorizar la capacidad contributiva y deben alcanzar íntegramente a las distintas personas y a los diferentes bienes.

Sin embargo, no se observa con frecuencia los principios de beneficio y capacidad de pago ni el de neutralidad, lo cual resulta desfavorecedor, ya que este ha sido un factor de gran relevancia para el sector de las finanzas liberales. Sin embargo, en contra del mismo y según la experiencia, se ha podido constatar que los impuestos tienen la capacidad de generar ciertas consecuencias en la situación económica del mercado en general

Por otra parte, tampoco se evidencia el principio de economía ni el de evitar la aplicación de impuestos sobre actividades que inician. Tampoco se evidenció la aplicación del principio de productividad según el cual el encargado o legislador ofrece preferencia a aquellos sectores que motiven e incentiven la producción en el país, específicamente en el sector privado.

Además, no se aprecia el principio de productividad, ya que según las respuestas de los inspectores, no se observa que, tal como expresa Romero et al (2013) que el encargado o legislador, ofrecerá cierta preferencia a aquellos sectores que motiven e incentiven la producción en el país, específicamente en el sector privado. La principal complicación para la aplicación de este principio sin que interfiera con los demás, radica en los criterios para evaluación y selección de los participantes, entre los principios con que puede interferir se tiene el de igualdad y el de eficiencia.

En este contexto, al analizar desde el Derecho Tributario la relación entre la administración y el contribuyente para establecer la regulación jurídico - tributaria que nace de esa relación, se pudo determinar que se desarrolla un contacto positivo entre



ambas partes, sin embargo, al comienzo es muy común que se presenten oposiciones y hostilidades que se manifestaban en actitudes de resistencia por parte de los contribuyentes. Esto sucede debido a que los mismos manifiestan tener malas experiencias de fiscalizaciones anteriores.

No obstante, esto no sucede siempre, ya que la función inspectora está regida en todo momento por principios constitucionales que regulan la interacción entre ciudadano y el Estado, de tal manera que esta información sea útil para ambas partes, lo cual implica que el Estado no tiene necesidad de imponerse, sino que la obtención de información se realice de forma consensuada y de forma natural.

Es importante considerar que si surge alguna situación como esta, los inspectores se siguen ciertos procedimientos, bien sea la exigencia de presentación de documentos que avalen diversas transacciones y si empeora la situación, la AFIP puede solicitar la intervención de la fuerza pública para cumplir así con sus facultades.

Asimismo, al analizar las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para controlar la información suministrada por los contribuyentes o responsables del pago, se demostró que los inspectores han participado en algún procedimiento como agente encubierto con la finalidad de actuar sin ser identificados por los encargados de los comercios. Esto lo hacen con la finalidad de verificar si se emite factura y se consigna al cliente.

Al continuar analizando estas facultades, se pudo evidenciar que las facultades y mecanismos para la verificación y fiscalización del Organismo Recaudador son adecuadas ya que son un justo medio de control y fiscalización y están basados en la ley, además se respetan los derechos del contribuyente, tratando de establecer una relación armoniosa entre las dos partes.

Sin embargo, se considera que los procedimientos deberían ser más flexibles sobre todo con los nuevos contribuyentes, quienes algunas veces no tienen contador en la empresa o no tienen un asesor contable permanente, específicamente en el caso de monotributistas que por lo general son pequeños contribuyentes.

Finalmente, al establecer los límites expresos de las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador para impedir el avasallamiento de los derechos del contribuyente, en primer lugar se demostró que todos los inspectores han sido capacitados para mantener el respeto hacia los contribuyentes, ya que la agencia se encarga de formarlos y supervisarlos para garantizar que cumplen con todos los principios y procedimientos establecidos en la ley.

Además de ello, cuando los inspectores tienen alguna queja o comentario negativo sobre el proceso de fiscalización se puede denunciar por algunos canales, bien sea a través de un formulario o línea de teléfono destinado a denuncias y quejas en el caso de que en una inspección se haya sido víctima de algún maltrato o abuso verbal.

## Bibliografía

- Agosto, W. (2017). El ABC del sistema tributario argentino. Programa de Política Fiscal, 188(5). Buenos Aires, Argentina.
- Basterra, M. (2011). Aspectos constitucionales del deber de información tributaria. Thomson Reuters. Buenos Aires, Argentina.
- Bielsa, R. (2011). El Control Judicial de la Discrecionalidad Administrativa. Buenos Aires: La Ley.
- Buján Pérez, A. (2018). Impuestos Directos e Indirectos. Recuperado de <https://www.encyclopediainanciera.com/fiscalidad/impuestos/impuestosdirectosvsindirectos.htm>. 24 de Septiembre de 2018.
- Cardozo, I. (2010). El domicilio fiscal y las facultades de fiscalización de la AFIP. Publicado en Revista Thomson Reuters La Ley PET 2010 (marzo-439), 26/03/2010, 7. Cita Online: AR/DOC/1137/2010.
- Coronello, S. e Iglesias, F. (2010). La responsabilidad del Estado y sus agentes en la fiscalización y recaudación de tributos. Publicado en Revista Thomson Reuters. La Ley. PET 2010 (enero-435), 29/01/2010, 4. Cita Online: AR/DOC/169/2010.
- De Luca, G. M. y Chicolini, R. M. (2009). Facultades de Fiscalización y Verificación. Revista del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Pcia. de Bs.As. Artículo Revista del Consejo Profesional De Ciencias Económicas 01/2007. Recuperado de <http://www.chicolinodeluca.com.ar/detalle.php?a=facultades-de-fiscalizaciOn-y-verificaciOn&t=6&d=225>. 21 de Septiembre de 2018.
- Díaz, V. (2009). Las funciones de la inspección tributaria y sus límites jurídicos a la luz del orden constitucional. Publicado en Revista Thomson Reuters. La Ley PET 2009 (diciembre-433), 17/07/2003, 1. Cita Online: AR/DOC/4523/2009.
- Giuliani, C. y Navarrine S. (2009) Procedimiento tributario y de la seguridad social. Buenos Aires, Argentina. Abeledo Perrot.
- Hernández, R. (2014). Metodología de la Investigación. Mc Graw Hill, Sexta Edición. México, D.F., México.
- Litvin, C. (2009). La actuación del asesor fiscal ante las inspecciones impositivas. Publicado en Revista Thomson Reuters La Ley Práctica Profesional 2009-96, 01/01/2009, 17. Cita Online: AR/DOC/1993/2009.

- Marienhoff, M. J. (2009). Tratado de Derecho Administrativo. Recuperado de <http://escuelasuperior.com.ar/instituto/wp-content/uploads/2015/07/Tratado-de-Derecho-Administrativo-Miguel-Marienhoff-Tomo-II.pdf>. 23 de Septiembre de 2018.
- Méndez, M. (2012). Legislación y Práctica Tributaria. Recuperado de <http://lytributariaestrada2012.blogspot.com/2012/03/unidad-nro-01-actividad-financiera-del.html>. 24 de Septiembre de 2018.
- Noya, M.; Fernández, N.; Ayala, D. y otros (2014). Finanzas Públicas. Temas de Cátedra. Neuquén: Educo Editorial de la Universidad Nacional de Comahue.
- Queira, G. (2013). El poder tributario y los hechos de la naturaleza. Thomson Reuters. Buenos Aires, Argentina.
- Quisbert, E. (2009). Apuntes Jurídicos. ¿Qué es el Derecho Tributario? Recuperado de <https://jorgemachicado.blogspot.com/2009/10/dertrib.html>. 22 de Septiembre de 2018.
- Ramón, M. (2013). Fiscalización electrónica. Publicado en Revista Thomson Reuters La Ley Online. Cita Online: AR/DOC/671/2013.
- Romero, C., Grass, Y., y García, X. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. Derecho y políticas públicas. 15(17).
- Sáenz, M. (2012). Los principios tributarios y su cumplimiento en la definición de las tasas municipales. Universidad de Mar del Plata, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Buenos Aires, Argentina.
- Soler, O. (2013). Facultades de Verificación y Fiscalización. 17° Simposio de Legislación Tributaria Argentina. Recuperado de <http://www.consejo.org.ar/congresos/material/17legtributa/Bello.pdf>. 24 de Septiembre de 2018.
- Tarsitano, A. (2014). El principio de capacidad contributiva: la visión de la jurisprudencia argentina y peruana. El Derecho, Diario de Doctrina y Jurisprudencia. 13510(258) Buenos Aires, Argentina.

## **Jurisprudencia**

- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala IV (2015). Mutual de Sociedad Cultural contra Dirección General Impositiva sobre recurso directo de organismo externo. Publicado en Thomson Reuters PET 2016

(febrero-579), 12/02/2016, 10 - IMP2016-2, 193 - Sup. Doctrina Judicial Procesal 2016. Cita Online: AR/JUR/63619/2015.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala III (2015). Servicios Paraná S.R.L. contra Dirección General Impositiva sobre recurso directo de organismo externo. Publicado en Thomson Reuters DJ18/11/2015, 63 - PET 2015 (noviembre-574), 16/11/2015, 11. Cita Online: AR/JUR/23949/2015.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala V (2018). Vázquez, Jorge Adolfo contra Dirección General Impositiva sobre recurso directo de organismo externo. Publicado en Thomson Reuters La Ley Online. Cita Online: AR/JUR/37367/2018.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala IV (2015). Promotora de Comunicaciones Colonia SA contra Dirección General Impositiva sobre recurso directo de organismo externo. Publicado en Thomson Reuters IMP2015-11, 108 - DJ24/02/2016, 46. Cita Online: AR/JUR/27895/2015.

Tribunal Fiscal de la Nación, sala A (2016). Ansonnaud, Ricardo Sixto sobre recurso de apelación. Publicado en Thomson Reuters La Ley Online. Cita Online: AR/JUR/92953/2016.

Tribunal Fiscal de la Nación, sala C (2016). Baumgartner, Mario César sobre recurso de apelación - Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Publicado en Thomson Reuters La Ley. Cita Online: AR/JUR/64937/2016.

## **Anexos**

### **Anexo I**

- *Instrumento de recolección de datos N° 1: Guía de pautas*

1. ¿Cuáles son los principales aspectos del sistema tributario argentino? ¿Por qué?
2. ¿En qué supuestos ha participado en una fiscalización o verificación?
3. ¿Cuál ha sido la actitud asumida por el contribuyente ante la fiscalización?
4. ¿Ha encontrado oposición u hostilidades por parte del contribuyente al momento de la fiscalización?
5. ¿Alguna vez ha participado en una inspección como “agente encubierto”? ¿Qué tipo de conductas persigue a través de dicha actuación?
6. ¿Cómo controlan el respeto de los derechos de los contribuyentes durante una fiscalización?
7. Según su experiencia, ¿Considera que las facultades y mecanismos para la verificación y fiscalización del Organismo Recaudador son las más adecuadas? ¿Por qué?
8. ¿Qué aspectos podría sugerir para mejorar la relación entre la administración y el contribuyente?

## Anexo II

### ENTREVISTA 1

1. ¿Cuáles son los principales aspectos del sistema tributario argentino? ¿Por qué?  
*Entre los principales aspectos del sistema tributario se encuentra el principio de legalidad ya que todos los procesos impositivos se realizan bajo normas establecidas por el Congreso. Otro aspecto destacable es la igualdad que es un factor esencial para el establecimiento de impuestos y cargas públicas. Y muy importante también el principio de equidad donde la imposición de impuestos debe ser más atenuada en aquellos ingresos totales o preponderados derivados del trabajo individual, en relación con los que se originan de forma total o prevalentemente del capital*
2. ¿En qué supuestos ha participado en una fiscalización o verificación?  
*He participado al menos en 30 casos de fiscalización y verificación. El procedimiento normal es llegar al local o comercio, identificarse como inspectores de Afip y solicitar la información necesaria para verificar tratando de que la persona que nos atiende no se ponga nerviosa o se asuste pensando que vamos a cerrarle el local.*
3. ¿Cuál ha sido la actitud asumida por el contribuyente ante la fiscalización?  
*He notado diferentes comportamientos en principio algunos se ponen nerviosos y otros un tanto hostiles pero la mayoría nos pone en contacto con su contador y siguen su actividad. Como que ya lo tiene asumido que puede pasar y además creo que los mismos asesores contables ya los tienen instruídos.*
4. ¿Ha encontrado oposición u hostilidades por parte del contribuyente al momento de la fiscalización?  
*Nos pasó un caso en donde el dueño del local se puso muy violento, nos hizo sacar del local a empujones y tuvimos que volver con la policía. Luego de eso el señor se disculpó porque había sido víctima de robo unos días antes y bueno, su ánimo no estaba para inspecciones. Decidimos volver más adelante comprendiendo la situación de éste Señor.*

5. ¿Alguna vez ha participado en una inspección como “agente encubierto”? ¿Qué tipo de conductas persigue a través de dicha actuación?

*Si, efectivamente actué como agente encubierto en 2 ocasiones. En ambos casos la idea era verificar que en el lugar se emitieran facturas con cada venta, cosa que así sucedió por lo que al final de la emisión de la factura informamos al vendedor que se trataba de una inspección y que no se concretaría la compra, de modo que procediera a anular ese comprobante. En un caso lo tomaron de buenas maneras y en el otro caso se enojó mucho el dueño del local.*

6. ¿Cómo controlan el respeto de los derechos de los contribuyentes durante una fiscalización?

*La agencia se encarga de entrenarnos y supervisarnos para asegurarse de que cumplimos con los procedimientos según lo establecido. Además existen mecanismos en defensa del contribuyente para que haga sugerencias o quejas ya sea acerca del procedimiento de fiscalización o de otro tema relacionado con Afip.*

7. Según su experiencia, ¿Considera que las facultades y mecanismos para la verificación y fiscalización del Organismo Recaudador son las más adecuadas? ¿Por qué?

*Creo que sí, me parece que los mecanismos que utilizamos son un justo medio de control y fiscalización y a la vez están regidas por principios importantes como el de igualdad, equidad y revisión justa de riqueza individual. Considero además que las formas no son agresivas ni invasivas de modo que los procedimientos deberían ser bastante tranquilos.*

8. ¿Qué aspectos podría sugerir para mejorar la relación entre la administración y el contribuyente?

*Yo creo que tiene que hacerse una buena campaña donde Afip demuestre que no es un monstruo que sale a destruir a los contribuyentes, donde se informe de que se tratan las inspecciones y que sepan que los inspectores hacemos todo bajo del debido proceso y que no somos enemigos de la gente.*



## ENTREVISTA 2

1. ¿Cuáles son los principales aspectos del sistema tributario argentino? ¿Por qué?  
*Los principios básicos del sistema tributario argentino son la igualdad y equidad en las revisiones, la justicia tributaria al tomar en cuenta lo generado y la riqueza de cada individuo, legalidad del debido proceso establecido por leyes del Congreso de la Nación.*
  
2. ¿En qué supuestos ha participado en una fiscalización o verificación?  
*Hace poco que empecé a realizar fiscalizaciones, hasta ahora hice fiscalizaciones en una textil grande y en una distribuidora de productos electrónicos. En cada procedimiento nos identificamos como inspectores de Afip, nos presentamos amigablemente de modo de lograr cierta empatía con la gente cosa que se hace muy difícil. Luego le informamos el motivo por el cual estamos ahí y le solicitamos la información que necesitamos verificar.*
  
3. ¿Cuál ha sido la actitud asumida por el contribuyente ante la fiscalización?  
*En ambos casos nos dirigimos a los gerentes de las empresas que nos derivaron a los contadores. En uno de los casos luego de entrar a la oficina del contador el gerente siguió con su actividad diaria y en el segundo caso se mantuvo atento y al lado de su contador mientras solicitábamos la documentación.*
  
4. ¿Ha encontrado oposición u hostilidades por parte del contribuyente al momento de la fiscalización?  
*No, para nada. Como le acabo de contar en las dos experiencias que tuve fuimos bien atendidos por los gerentes de las empresas y por sus contadores.*
  
5. ¿Alguna vez ha participado en una inspección como “agente encubierto”? ¿Qué tipo de conductas persigue a través de dicha actuación?  
*No, la verdad que recién estoy empezando con inspecciones convencionales y no sé si me enviarán alguna vez como inspector encubierto. Creo que hay que tener más experiencia para hacer ese tipo de inspecciones.*

6. ¿Cómo controlan el respeto de los derechos de los contribuyentes durante una fiscalización?

*Los derechos del contribuyente están asegurados porque estamos debidamente entrenados y además si el contribuyente no estuviera conforme con algo del procedimiento de fiscalización tiene herramientas para quejarse o hacer sugerencias. Hace muchos años que se terminó esa modalidad agresiva de los viejos inspectores del a DGI como se decía antes. Ahora las inspecciones tienen un carácter bastante más amigable.*

7. Según su experiencia, ¿Considera que las facultades y mecanismos para la verificación y fiscalización del Organismo Recaudador son las más adecuadas? ¿Por qué?

*Creo que la mayoría de los mecanismos son adecuados, aunque para mi debería haber ciertas contemplaciones en el caso de comercios chicos y pymes nuevas, en definitiva contemplar casos donde recién empiezan porque hay que apoyar a los emprendedores, a los que se animan a apostar y a tomar empleados. Si bien nos basamos en el principio de igualdad creo que con los pequeños contribuyentes no se debería ser tan severo en algunos controles.*

8. ¿Qué aspectos podría sugerir para mejorar la relación entre la administración y el contribuyente?

*Yo creo que debería haber menos burocracia en ciertos trámites, especialmente en el tema de los cambios de memoria de controladores fiscales que veo se demoran mucho para habilitarlas y además esos aparatos son muy caros para la tecnología básica que tienen. Creo que hay que fiscalizar, regular pero dar ciertos márgenes para que no sea todo tan trabado para la gente cuyo principal objetivo es vender y crecer.*

### ENTREVISTA 3

1. ¿Cuáles son los principales aspectos del sistema tributario argentino? ¿Por qué?  
*La Constitución Nacional establece ciertos principios que deben observar los tributos: principio de Legalidad ya que todo tributo debe estar creado por una ley. Principio de igualdad entre personas con similar capacidad contributiva. Principio de generalidad porque los tributos deben abarcar las distintas formas de exteriorizar la capacidad contributiva. Deben alcanzar íntegramente a las distintas personas y a los diferentes bienes. Y el principio de proporcionalidad que significa que haya correspondencia con la capacidad contributiva.*
2. ¿En qué supuestos ha participado en una fiscalización o verificación?  
*Hace varios años que mi función es la de verificación. Durante mucho tiempo acompañe a un inspector experto en revisión de documentos y obtuve mucho experiencia en ese sentido cosa que ahora me habilita a dedicarme exclusivamente a la verificación y cruce de datos.*
3. ¿Cuál ha sido la actitud asumida por el contribuyente ante la fiscalización?  
*En toda mi experiencia puedo decirle que con el correr del tiempo cada vez se hace más tranquilo el procedimiento de fiscalización. Creo que se está entendiendo el fin de los procedimientos que son solo de controlamos y verificación. Y también hay otro tema que favorece, son los asesores contables que tienen centralizada la información que necesitamos verificar, de modo que el contribuyente solo debe cumplir con emitir factura en cada operación y el resto es tema del contador.*
4. ¿Ha encontrado oposición u hostilidades por parte del contribuyente al momento de la fiscalización?  
*Al principio encontré mucha resistencia y también viví muchos actos hostiles por parte de la gente que nos recibe. Yo diría que más en los comercios donde generalmente nos atiende el dueño. Creo que todavía está instalada esa idea de los antiguos inspectores que entraban a controlar y en muchas ocasiones ponían la faja de clausura sin mediar demasiadas palabras ni dar oportunidades.*

5. ¿Alguna vez ha participado en una inspección como “agente encubierto”? ¿Qué tipo de conductas persigue a través de dicha actuación?
- Si, muchas veces lo hice. En esos casos lo que hacemos es actuar como un cliente más, sin ser detectado por los encargados de los comercios que visitamos. Lo hacemos en compañía de otro funcionario que sirve como testigo y realizamos una compra esperando recibir la factura legal correspondiente a la operación.*
6. ¿Cómo controlan el respeto de los derechos de los contribuyentes durante una fiscalización?
- En realidad los derechos de los contribuyentes están garantizados en principio porque la Agencia nos entrena intensamente para que eso se cumpla y además hay canales que el contribuyente puede usar para quejarse, sugerir u observar cosas. Entre esos canales hay una línea telefónica y además formularios de sugerencias o quejas que el contribuyente visitado debe rellenar.*
7. Según su experiencia, ¿Considera que las facultades y mecanismos para la verificación y fiscalización del Organismo Recaudador son las más adecuadas? ¿Por qué?
- Considero que en ciertos casos las facultades que tenemos son demasiados invasivas, especialmente para aquellos contribuyentes chicos donde no tienen el contador en la empresa o donde no tienen un asesor contable permanente. Hablo de caso de monotributistas que generalmente son pequeños contribuyentes. Una empresa grande simplemente te deriva al estudio contable o a su propio contador y ahí se termina la historia. En otros los dueños de comercios se ponen muy nerviosos y hasta a veces ni encuentran las cosas del apuro que tienen para que nos vayamos rápido.*
8. ¿Qué aspectos podría sugerir para mejorar la relación entre la administración y el contribuyente?
- Creo que deberíamos ser y parecer aún más amigables para la gente que nos recibe en los comercios y empresas. Creo que en una primera visita deberíamos asesorar y dejar en claro que pretende Afip con las inspecciones y al tiempo volver para hacer la inspección correspondiente.*

## ENTREVISTA 4

1. ¿Cuáles son los principales aspectos del sistema tributario argentino? ¿Por qué?  
*Existen dos grandes principios para organizar el sistema tributario. Uno es el principio del beneficio, según el cual los individuos pagan impuestos proporcionales a los beneficios que reciben de los programas públicos. Esto significa que los impuestos deben estar relacionados con la utilización efectiva de bienes públicos. El otro es el principio de la capacidad de pago, que establece que el monto de impuestos que paga el contribuyente debe estar relacionado con su renta o su riqueza. A mayor riqueza, mayor capacidad contributiva y por tanto, mayores impuestos. Por último el principio de igualdad según el cual los contribuyentes que son esencialmente iguales deben pagar los mismos impuestos.*
2. ¿En qué supuestos ha participado en una fiscalización o verificación?  
*He participado en muchos procedimientos en los cuales la rutina es identificarse, solicitar la información necesaria para luego proceder a su revisión. En la mayoría de los casos la parte más engorrosa es juntar la documentación que le solicitamos porque veces parte la tiene el dueño del negocio y parte el contador.*
3. ¿Cuál ha sido la actitud asumida por el contribuyente ante la fiscalización?  
*Hay de todo, personas que se asustan, personas que asumen una postura pasiva y de negativa a todo lo que se le pide, otras que de los nervios no saben ni que decir cuando le solicitamos información, otras que directamente nos derivan a su contador.*
4. ¿Ha encontrado oposición u hostilidades por parte del contribuyente al momento de la fiscalización?  
*No, por suerte nunca pase por la experiencia de ser echado a empujones de ningún lado, cosa que si le ha pasado a otros compañeros.*
5. ¿Alguna vez ha participado en una inspección como “agente encubierto”? ¿Qué tipo de conductas persigue a través de dicha actuación?

*En realidad he actuado como testigo de un agente encubierto, o sea, como acompañante de la persona que actúa como un cliente común y corriente para verificar que se emita la factura legal que corresponda a la operación de venta que se realiza. En esos casos uno espera siempre recibir la factura para no tener que hacer el procedimiento que corresponde cuando el comercio no emite factura legal y también esperamos no tener que escuchar la famosa frase “necesita factura” porque también corresponde proceder como si no la hubiera dado.*

6. ¿Cómo controlan el respeto de los derechos de los contribuyentes durante una fiscalización?

*Los derechos de los contribuyentes están garantizados porque en principio tenemos una fuerte capacitación donde sabemos cómo dirigirnos como actuar y que decir ante diferentes reacciones de las personas. Por otro lado el contribuyente tiene herramientas suficientes para denunciar y quejarse. La idea no es avasallar al contribuyente, simplemente es ir a fiscalizar y también a veces terminamos asesorando.*

7. Según su experiencia, ¿Considera que las facultades y mecanismos para la verificación y fiscalización del Organismo Recaudador son las más adecuadas?  
¿Por qué?

*Yo creo que los mecanismos son correctos porque en todo momento estamos basados en la ley y se respeta de forma absoluta los derechos del contribuyente. Aún en procedimientos grandes donde el contribuyente está en falta se actúa con el mayor respeto y si por algo consideran que estamos actuando mal tienen como denunciar o quejarse acerca de nuestro accionar.*

8. ¿Qué aspectos podría sugerir para mejorar la relación entre la administración y el contribuyente?

*Me parece que si se actúa bajo derecho está todo más que bien y no debería cambiarse nada. Lo único que puedo observar es que mucha gente a pesar de tener todo según la ley y en orden se ponen muy nerviosas y de mal humor, pero creo que eso ya es algo subjetivo, que no podemos cambiarlo nosotros.*

## ENTREVISTA 5

1. ¿Cuáles son los principales aspectos del sistema tributario argentino? ¿Por qué?  
*El sistema tributario argentino está regido por principios constitucionales de Legalidad en primer lugar porque no puede haber tributo sin una ley que lo establezca. El principio de Equidad contemplado en el art. 4° de la Constitución Nacional donde dice que la carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población. Dicha equidad está ligada a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad.*
2. ¿En qué supuestos ha participado en una fiscalización o verificación?  
*Hace 2 años que participo de procesos de fiscalización junto a otro compañero que se encarga de la verificación. En cada acto procedemos a identificarnos y solicitar la información necesaria para hacer los controles pertinentes respecto a formularios, comprobantes legales, presentaciones y pago de impuestos.*
3. ¿Cuál ha sido la actitud asumida por el contribuyente ante la fiscalización?  
*La verdad que es bastante buena la recepción por parte de los contribuyentes que visitamos teniendo en cuenta que vamos a fiscalizar su negocio. La mayoría nos delega a su contador que son los que están informados acerca de las inspecciones que realizamos. Solo en casos de negocios muy chicos nos ha atendido el dueño.*
4. ¿Ha encontrado oposición u hostilidades por parte del contribuyente al momento de la fiscalización?  
*Un par de veces recibimos maltrato verbal por parte de los dueños de comercios que visitamos, pero en general la gente se mantiene tranquila porque nosotros vamos con una actitud de calma y tranquilidad. Por ende le transmitimos esa sensación, para que no se sientan “amenazados” por decirlo de alguna manera. Sabemos que el concepto de que Afip vaya a fiscalizar el negocio a muchos le da miedo y se ponen a la defensiva.*

5. ¿Alguna vez ha participado en una inspección como “agente encubierto”? ¿Qué tipo de conductas persigue a través de dicha actuación?
- Si, varias veces lo hice y la mayoría de las veces fueron exitosas, cuando digo exitosa me refiero a que recibimos la factura por la compra que hacemos, lo que para nosotros es un alivio porque si no la recibimos debemos proceder a la fiscalización inmediata y en esos casos generalmente deriva en multas o sanciones, dependiendo del grado de falta en la que esté el negocio.*
6. ¿Cómo controlan el respeto de los derechos de los contribuyentes durante una fiscalización?
- Si bien durante el proceso de fiscalización actuamos lo más amable y tranquilo posible por su parte los contribuyentes tienen formas de quejarse a través de un formulario y de una línea de teléfono destinada a denuncias y quejas en caso de que en una inspección el contribuyente se haya sentido maltratado o avasallado.*
7. Según su experiencia, ¿Considera que las facultades y mecanismos para la verificación y fiscalización del Organismo Recaudador son las más adecuadas? ¿Por qué?
- Para mí son correctas y bien legisladas respetando los derechos y el espacio del contribuyente. Se tiene mucho cuidado al momento de ir a fiscalizar a un comercio o empresa porque la idea es que nos reciban lo más amablemente posible para poder conectar de forma positiva con las personas que nos atienden que en general son los asesores contables de cada lugar al que vamos.*
8. ¿Qué aspectos podría sugerir para mejorar la relación entre la administración y el contribuyente?
- Creo que la mejor forma de mejorar la relación es que la presión impositiva sea más baja. S que eso es una cuestión de decisión del gobierno pero a medida que hacemos procedimientos vemos que hay mucha gente agobiada por impuestos y que tiene toda la buena voluntad de pagarlos y de no evadir pero la realidad les pega en la cara y para que sobreviva su negocio o empresa hacen lo que pueden.*



### Anexo III

- *Instrumento de recolección de datos N° 2: Grilla de análisis*

Grilla de análisis					
Legislación: A.F.I.P.				Jurisprudencia	
Leyes	Facultades de Verificación	Facultades de Fiscalización	Restricciones	Propuestas normativas	Restricciones a las facultades discrecionales.