

**FACULTADES GENERALES DE LA AFIP**

**PARA VERIFICAR Y FISCALIZAR A LOS**

**CONTRIBUYENTES**

*UNIVERSIDAD F.A.S.T.A*

*Facultad: Ciencias Económicas*

*Carrera: Contador Público*

*Alumna: Silvina, Leonardi*

*Tutor: Gustavo, Schroeder*

*Mayo 2005*



BIBLIOTECA

caja 11  
E-28

**INDICE**

• Abstract	Pág. 3
• Tema	Pág. 4
• Problema	Pág. 4
• Objetivo General	Pág. 4
• Objetivo Especifico	Pág. 4
• Justificación	Pág. 5
• Estado de la cuestión	Pág. 5
• Tipo de investigación	Pág. 6
• Marco Teórico	Pág. 7
• El Estado y las finanzas públicas. Doctrinas	Pág. 7
• Recursos Tributarios	Pág. 10
○ Clasificación de los recursos tributarios	Pág. 10
○ Introducción al concepto tributario	Pág. 12
○ Derecho Tributario y la actividad financiera del Estado	Pág. 13
▪ Subdivisiones del Derecho Tributario	Pág. 15
• Ubicación del tema en el Derecho Tributario	Pág. 17
• Introducción a las facultades de verificar y fiscalizar	Pág. 19
• Capítulo I. Temas generales	Pág. 21
○ Funciones de la Afip	Pág. 21
○ Sujetos de los deberes impositivos	Pág. 23
• Capítulo II. Verificación y fiscalización	Pág. 24
○ Artículo 33 de la ley 11683	Pág. 24
○ Análisis del mismo	Pág. 24
○ Deber de colaboración de los contribuyentes	Pág. 26
○ La inspección tributaria	Pág. 28
▪ Inicio, formas y efectos	Pág. 29
○ Facultades en general	Pág. 31

---

**FACULTADES DE VERIFICACION Y FISCALIZACION**

---

▪ De los inspectores	Pág. 31
▪ De los contribuyentes	Pág. 33
▪ Propias de la verificación y fiscalización	Pág. 35
○ Finalización de la inspección	Pág. 37
• Capítulo III. Facultades de los funcionarios de Afip	Pág. 39
○ Artículo 35 ley 11683	Pág. 39
○ Análisis del mismo	Pág. 39
• Capítulo IV. Régimen de fiscalización para ciertos contribuyentes	Pág. 48
○ Artículo 36 ley 11683	Pág. 48
○ Análisis del mismo	Pág. 48
○ Obligaciones de contribuyentes, responsables y terceros	Pág. 51
○ Conclusión del capítulo	Pág. 52
• Capítulo V. Régimen especial de fiscalización	Pág. 54
○ Bloqueo Fiscal	Pág. 54
○ Metodología de aplicación del régimen	Pág. 56
○ Consideraciones generales	Pág. 58
○ Legislación. Comentarios	Pág. 59
○ Sanciones	Pág. 59
• Capítulo VI. Análisis Jurisprudencial	Pág. 60
○ Causa "Funke c/ Francia"	Pág. 60
○ Causa "Vollenwider c/ Afip"	Pág. 61
○ Causa "Roberto Puñal c/ Afip"	Pág. 63
• Conclusión	Pág. 64
• Bibliografía	Pág. 65

**ABSTRACT**

El presente trabajo tiene como finalidad establecer cuales son las facultades de verificación y de fiscalización con las que cuenta la Administración Federal de Ingresos Públicos actualmente en la Argentina. El trabajo se lleva a cabo a través de un análisis de los artículos que tratan el tema en la ley 11683.

A partir de éste análisis lo que se pretende es establecer cuales son los límites que tiene la Administración para llevar adelante una inspección; y también determinar cuales son las obligaciones que tienen que cumplir los contribuyentes frente a dicha situación, que también están especificadas en los artículos de la ley mencionada.

El objetivo perseguido en éste trabajo es brindarle al profesional y porque no, al contribuyente el conocimiento necesario en cuanto a cuales son sus obligaciones legales y a cuales son sus derechos constitucionales que frente a una verificación o fiscalización, no pueden ser avasallados.

## **SEMINARIO DE GRADUACIÓN**

### **Tema de tesis**

Facultades generales de la AFIP para verificar y fiscalizar a los contribuyentes.

### **Problema**

¿Cuáles son los límites dentro de los cuales puede la AFIP ejercer sus facultades de verificación y fiscalización sin violar los derechos de los contribuyentes, actualmente en la Argentina?

### **Objetivo General**

Establecer cuales son las facultades que tiene la AFIP para verificar y fiscalizar a los contribuyentes.

### **Objetivos Específicos**

- Establecer cual es la función de la Administración Federal de Ingresos Públicos
- Determinar que se entiende por contribuyente
- Distinguir entre distintos tipos de responsables
- Analizar la Ley de Procedimiento Tributario (ley 11683), en lo referido a verificaciones y fiscalizaciones
- Describir los derechos que otorga la Constitución Nacional a los contribuyentes
- Investigar que se entiende por verificar y por fiscalizar
- Distinguir las distintas maneras de llevar a cabo una verificación o una fiscalización
- Establecer cuales son los derechos y las obligaciones que tienen los contribuyentes y la Administración frente a una inspección

### **Justificación del problema**

En la actualidad, en rol que tiene la Administración Federal de Ingresos Públicos en nuestra sociedad, es realmente importante y comprometido; con lo cual existen a diario innumerables inspecciones o controles ejercidos por ella.

Suele ocurrir que frente a esta situación el contribuyente se encuentre totalmente desorientado y se rehúse a prestar su colaboración, sin saber establecer hasta donde puede negarse o hasta donde puede y debe otorgar información, ya que así lo establece la ley.

Por dicha razón, es sumamente interesante abocarse a este tema, ya que es necesario establecer específicamente cuales son los derechos y obligaciones que tiene el contribuyente frente a una inspección.

A mi criterio, dado los adelantos tecnológicos que se presentan en la actualidad, cada vez se va a ejercer un control más directo sobre los contribuyentes con lo cual me parece totalmente necesario tener conocimientos plenos sobre las formas en que se desarrollan las verificaciones y las fiscalizaciones, y contar con las herramientas para evitar que los derechos de los mismos sean violados, dado que se encuentran amparados por garantías constitucionales.

### **Estado de la cuestión**

Estamos transitando un camino por el cual a la vista de la autoridad pública, todo se soluciona por la vía imperativa de la impositividad. Bajo esta creencia, se proyectan reformas a las leyes fiscales de fondo, y existe la idea, en el seno de la Administración, que esto debe ser acompañado en otorgar a la inspección tributaria más poderes, casi sin límites, que los que ejerce actualmente, sin reparar en que para lograr tal objetivo se deben dejar en el camino pautas de la seguridad social.

Frente a este enfoque de la política pública, aparecen voces del poder que entienden en forma totalmente equivocada, a mi entender y del de una parte de la doctrina, que cuando el inspeccionado ejerce derechos a su favor

impidiendo excesos administrativos, ello configura un alzamiento activo a los poderes de verificación del Fisco.

La reforma constitucional del año 1994 y la incorporación a la misma, como norma supra, de los Tratados y Convenios Internacionales establece que el ejercicio de las facultades de los artículos 33 a 35 y sus concordantes de la ley 11683, ley de Procedimiento, referido a la verificación y fiscalización, no son absolutos. A su vez, leyes establecidas en la actualidad en materia procesal, han instrumentado numerosas garantías a favor de los administrados.

Actualmente se esta discutiendo, en el Congreso de la Nación, una modificación a la Ley de Procedimiento Tributario la cual consistiría en brindarle a los inspectores y agentes fiscalizadores mayores derechos. El mismo tema había sido incluido en el primer paquete antievasión de 2003, el cual tuvo fuertes rechazos tanto en la opinión pública como entre los legisladores, pero ahora encontraría el consenso necesario dado que se limitó la modalidad que se había presentado anteriormente.

En conclusión, debidamente entendido el cuadro constitucional, la administración fiscal federal argentina no dispone mas poderes exorbitantes como entiende poseer, esto tiene por objeto identificar los límites precisos, tanto de las conductas de los contribuyentes como de los poderes de verificación y fiscalización con que cuenta la Administración.

Frente a todo esto, resulta importante señalar que la propia división de poderes que caracteriza a nuestro sistema de gobierno, hace que el libre proceder del estado deba ser respetuoso de la legalidad y juridicidad. De esta forma tanto el poder legislativo como el judicial son los que imponen los límites a la discrecionalidad del fisco para verificar y controlar a los contribuyentes, imponiéndoles un uso racional de estas facultades.

### **Tipo de investigación**

Según la profundidad: Descriptiva

Según la fuente: Secundaria

Según la finalidad: Básica

Según la naturaleza temporal: Sincrónica

Según el enfoque: Macroeconómico

Tiempo de la investigación: Año 2005

Lugar de la investigación: Mar del Plata

### Marco Teórico

#### El estado dentro de las finanzas públicas. Distintas doctrinas

Las finanzas públicas constituyen la actividad económica del sector público que convive con la economía de mercado; ésta relación se verifica tanto en la actividad financiera como en la política económica.

Existen distintas doctrinas sobre la naturaleza de la actividad financiera del Estado:

- Doctrina de la negación del papel del Estado: la doctrina financiera clásica y especialmente la doctrina marginalista, tendió a restarle importancia al papel del Estado, para enfatizar el aspecto individual de las finanzas para las que se considera como un instrumento mas económico al mismo.
- El Estado en la filosofía idealista y en la doctrina financiera alemana: esta doctrina pone en evidencia al Estado como protagonista de la actividad financiera, atribuyéndole la función de productor de servicios públicos y redistribuidor de riquezas.
- El Estado como sujeto activo de las finanzas públicas en la doctrina keynesiana y poskeynesiana: se considera al Estado como un sujeto de la actividad financiera, pero desconocen o pasan a un rol secundario la función de producción de servicios públicos y enfatizan en el papel regulador de la actividad financiera.

En el proceso de la actividad financiera, lo que busca el Estado es producir los bienes materiales o inmateriales capaces de satisfacer las necesidades públicas.

Frente a esto, el Estado aparece como un sujeto protagónico de las finanzas públicas. Cabe aclarar, que el Estado es una organización humana con determinados cometidos o funciones que le asignan las fuerzas públicas predominantes en un determinado contexto espacial.

Retomando el objetivo que persigue el Estado, es decir, el de satisfacer las necesidades públicas; resulta importante aclarar, que las mismas no preexisten a la existencia del aparato estatal, sino que este concepto proviene de los fines que el Estado persigue de acuerdo con las decisiones de quienes representan las fuerzas públicas dominantes. Las necesidades, no son públicas por su naturaleza, sino que son públicas cuando el Estado en un determinado momento histórico las asume como propias y se dispone a satisfacerlas dentro de un marco legal de condiciones, modalidades y garantías que él mismo fija en general y en particular.

Para poder cumplir con las necesidades públicas el Estado busca producir o hacer producir los bienes materiales o inmateriales capaces de satisfacerlas. Estos bienes son denominados "bienes públicos", dentro de éstos predominan los "bienes inmateriales" a los que se los llama "servicios públicos". Estos bienes y servicios pueden ser adquiridos en el mercado y prestados en esas mismas condiciones por el Estado, o bien, ser producidos por el Estado a través de una verdadera transformación y combinación de bienes intermedios y factores productivos.

Todas aquellas erogaciones que realiza el Estado para adquirir bienes instrumentales o intermedios y factores para producir bienes y servicios públicos o para adquirir directamente bienes de consumo para distribuir a los consumidores, ya sea gratuitamente o contra el pago de una retribución, es llamado "gasto público".

Para que el Estado pueda efectuar estas erogaciones, es necesario que adquiera un poder de compra y este poder esta constituido con los "recursos".

El estado cuenta con distintos tipos de recursos; a saber:

1. precio de la venta de bienes y servicios en el mercado
2. tributos en sus diferentes formas y, especialmente, impuestos<sup>1</sup>
3. deuda pública en sus diferentes formas
4. emisión de moneda de papel en sus diferentes formas y otras operaciones monetarias que producen ingresos

<sup>1</sup> Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Bs As, Abeledo Perrot, 1999, 3ra. Edición, pagina 57.

5. otros recurso como por ejemplo, penas pecuniarias, venta de bienes confiscados, etc.

### **Recursos tributarios**

Hasta este momento, se ha estudiado que el Estado con el objeto de satisfacer necesidades, debe utilizar bienes y servicios públicos, los cuales son obtenidos a través del gasto público y éstos se financian a través de recursos del Estado.

En lo que respecta a los recursos, según el enfoque de éste trabajo, interesa centrarse en lo que son los recursos tributario señalados en el punto 2 de la enumeración presentada anteriormente.

Vale la pena aclarar, que:

*“Los recursos tributarios son detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas a su favor por el Estado, mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario con la finalidad de promover el bienestar general”.*<sup>2</sup>

Frente a esta definición se puede decir que los recursos tributarios se caracterizan por ser *“... detracciones de la riqueza que los contribuyentes no realizan con animo donativo; ni como un acuerdo realizados por éstos con el Estado, sino que tienen un mandato legal.”*, con lo cual están obligados a cumplirlos. Es decir, que el tributo es una *obligatio ex lege* de derecho público fundamentada en el poder de imperio que posee el Estado.

### **Clasificación de los recursos tributarios**

Para comenzar con ésta clasificación es necesario fijar un concepto que está totalmente arraigado en la sociedad, esto es establecer que tributo no es sinónimo de impuesto, sino que es un concepto mas genérico, mas amplio, es mas, el tributo es el genero y el impuesto la especie.

---

<sup>2</sup> José Maria Martín, Derecho Tributario Argentino, Buenos Aires, CIMA 1980, pagina 140.

Aclarado esto, se puede decir, que desde hace mucho tiempo, los tributos han sido objeto de una triple clasificación: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

La distinción de los recursos tributarios tiene en cuenta tres circunstancias. En primer lugar, se observa el tipo de necesidad satisfecha con el servicio público. En segundo termino, la clase de demanda con la que se requiere dicho servicio. Finalmente, se considera a la posibilidad de medir el grado de ventaja o de utilidad obtenida por los particulares con ese servicio, vale decir la prorratabilidad del servicio público.

Para concluir con esta clasificación, y teniendo en cuenta el conocimiento de aquellas personas que se dedican al estudio de este tema (Dino Jarach, 1999)<sup>3</sup>, el impuesto es aquel que ingresa al Tesoro Público como ingreso corriente y esta destinado a la atención de todas aquellas erogaciones que derivan del desenvolvimiento de los servicios. Es decir, es el medio de financiación de los servicios públicos indivisibles, de demanda coactiva, que satisfacen necesidades públicas, como la defensa nacional, o el servicio diplomático entre otras cosas que se refieran a funciones realizadas por el Estado en beneficio de toda la comunidad, resultando imposible determinar que parte de los gastos ocasionados por estos servicios corresponde a cada uno de los individuos.

Las tasas en cambio, retribuyen la prestación de servicios públicos individualizados y divisibles. Son la compensación pecuniaria de una cierta prestación pública y tienen en vista la cobertura del gasto del servicio; se materializan a través de una serie de prestaciones que no obstante servir al interés público, benefician particularmente a aquellas personas que las solicitan o que deben requerirlas por exigencias de la ley. Es decir las tasas se exigen a quienes efectivamente las utilizan.

La contribución especial, es el medio de financiación de determinadas obras o de determinados servicios públicos, divisible, y de los cuales, mas allá de ser una demanda presunta o coactiva, derivan ventajas de índole

---

<sup>3</sup> Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, 1999.

patrimonial para un determinado número de personas. Como por ejemplo la pavimentación de una arteria urbana, produce el aumento de la propiedad.

### Tributación. Introducción

El concepto de tributación puede ser definido como la entrega de determinada cantidad de dinero o de especies que el súbito otorga al Estado para satisfacer las cargas públicas.

Existen ciertos principios tributarios que son reglas empíricas que deben ser considerados como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración, (Adolfo Wagner, Luigi Eunadi.) Ellos son:

- ❖ Principio de legalidad: este principio consiste en una limitación a través de la cual establece que los tributos necesariamente deben ser establecidos por leyes tanto formales como materiales; esto quiere decir, que no existe tributo sin ley. Surgió de las luchas contra el estado absoluto, afirmando de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. Esta formado por el pensamiento económico liberal que considera al impuesto como una restricción a la propiedad y el pensamiento jurídico-político contractualista, que exige la aprobación del pueblo a través de sus representantes para la aceptación de los impuestos.
- ❖ Principio de igualdad: ha sido establecido por la Constitución Nacional la cual establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. No tiene en cuenta persona por persona sino que la igualdad se relaciona con la capacidad contributiva. Con lo cual admite la creación de clasificaciones o categorías razonables y de alícuotas progresivas lo cual conlleva a gravar proporcionalmente mas a una categoría que a otra pero basándose en la capacidad contributiva de cada uno de estas categorías.

- ❖ Principio de equidad: se encuentra tratado en la Constitución Nacional, como condición del uso del Poder Fiscal por parte del Congreso Nacional, y consagrando de esta manera el principio de equidad y proporcionalidad en materia tributaria. Nuestra jurisprudencia ha interpretado que los tributos son equitativos siempre que no violen el derecho de propiedad individual, con lo cual el principio de equidad ha quedado identificado con el principio de la no confiscatoriedad.
- ❖ Principio de proporcionalidad: esta consagrado junto con el principio de equidad en el artículo cuatro de la Constitución Nacional. Exige que las contribuciones a los habitantes sean en proporción a sus manifestaciones de capacidad contributiva, ya que el objetivo es que sea un aporte no desproporcionado. Es necesario emplear este principio para poder hacer efectiva la garantía de igualdad tributaria, y también representa una de las bases mas firmes para lograr la equidad. Esto fue entendido así, por nuestra Corte Suprema, la cual consideró que el artículo se refiere a éste tipo de proporcionalidad y no a la de cantidad de habitantes.
- ❖ Principio de no confiscatoriedad: esta consagrado en el artículo diecisiete de la Constitución Nacional, y trata sobre la inviolabilidad de la propiedad. Establece que la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y razonable; es decir, que la presión que el tributo ejerza sobre la riqueza no debe llegar a despojar de la propiedad al contribuyente. Conforme a nuestra jurisprudencia actual, un tributo adquiere el carácter de exorbitante o confiscatorio y en consecuencia, inconstitucional cuando absorbe una parte sustancial de la renta.

### El Derecho Tributario y su relación con la actividad financiera del Estado

El Derecho Tributario puede ser definido según dice Jarach:

*“...como el conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos*

*relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales.*<sup>4</sup>

El objeto que tiene éste derecho, es obtener por parte del Estado los recursos tributarios para que pueda cumplir con los fines que le compete, es decir satisfacer las necesidades públicas por medio de los servicios públicos.

En lo que respecta a la ubicación del Derecho Tributario dentro de la división entre derecho público, que son las normas e instituciones inspiradas en principios de orden público; y el derecho privado, que se refiere a las normas e instituciones basadas en la autonomía de la voluntad individual; es evidente e unánime que el Derecho Tributario por su propio objeto pertenece al derecho público.

Para ciertos autores el punto de partida del Derecho Tributario como disciplina científica fue el Ordenamiento Tributario de Reich, en Alemania en el año 1919. Ciertos autores, introducen el concepto de "relación jurídica tributaria" y la necesidad de su regulación normativa frente al acto fáctico representado por la carga impositiva impuesta coactivamente, (Blumenstein).

Con el advenimiento del estado constitucional, se afirmó la vigencia del principio según el cual los actos de la Administración que afecten a la esfera jurídica del individuo deben tener el fundamento legal. Para éste autor, la legalidad no solo importa el establecimiento de los impuestos mediante una ley formal, sino, asimismo, que esta ley debe establecer reglas fijas en cuanto a modalidad y cuantía del tributo así como normas en materia de procedimiento recaudatorio, de manera que los deberes y derechos quedaran exactamente delimitados. A partir de entonces, la teoría tributaria al recoger del derecho privado el concepto de relación jurídica, reacciona frente a la omnipotencia estatal encasillando la vinculación tributaria del estado con los particulares dentro del marco de una relación del derecho igualitaria.

Hasta el año 1933, el Derecho Tributario experimento una evolución notable, pudiendo afirmarse que en esta época se elaboraron las bases sobre las cuales se asentaría el conocimiento científico de la disciplina.

---

<sup>4</sup> Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot, Buenos Aires 1996, página 361

A comienzos del desarrollo científico de este derecho, la obligación tributaria se constituyó en el eje dogmático de la materia, lo que condujo a la doctrina italiana a partir de la década de 1960 que procuró reemplazar la noción anterior poniendo el acento en la potestad de la imposición, o en el procedimiento administrativo como en una concepción dinámica o funcional que explicara mejor a los diversos elementos componentes de una obligación tributaria omnicompreensiva de los poderes, derechos, obligaciones, deberes, potestades y procedimientos a que da lugar la imposición de un tributo.

Cabe aclarar, que en nuestro país, el Derecho Tributario nace en la década del 30 con la Ley 11683 y el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires el que fue producto de la inspiración de Jarach nace en 1948.

La obligación tributaria sigue siendo, el centro de la disciplina en razón de que las demás situaciones jurídicas se desarrollan en el ámbito de la imposición sólo porque existen obligaciones tributarias.

### **Subdivisiones del Derecho Tributario**

El Derecho Tributario se encuentra subdividido en distintas ramas o subdivisiones, esto se encuentra basado en la clasificación que realiza Jarach<sup>5</sup> y esta aceptada por la gran mayoría de la doctrina. Dichas subdivisiones son totalmente necesarias para establecer, las fuentes normativas de cada una de ellas; para caracterizar la naturaleza de las obligaciones y derechos de las distintas relaciones jurídicas y, por último, para diferenciar el régimen de sanciones previstas para los casos de incumplimiento de las diferentes obligaciones.

Cabe aclarar igualmente, que un sector doctrinario se opone a la clasificación referida anteriormente. Ejemplo de esto es, Giuliani Fonrouge no la acepta, considerando al Derecho Tributario " como un todo orgánico con aspectos diversos pero interconectados y no separados".<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Dino Jarach, El Hecho Imponible, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996 página 166.

<sup>6</sup> Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Tomo 1, Pagina 37.

Dado el tipo de trabajo que se va a desarrollar, resulta necesario y conveniente presentar la subdivisión de Derecho Tributario, para así comprender en cual de éstas subdivisiones nos encontramos encuadrados específicamente; mas allá de que en forma general nos enlacemos con todas estas subdivisiones.

En conclusión, siguiendo la corriente que propone Jarach la subdivisión del Derecho Tributario es la siguiente;

- Derecho Tributario Constitucional: se forma con los principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. En él están comprendidas materias como: el poder tributario; la distribución de las facultades impositivas entre el estado nacional y las provincias; y especialmente los diversos principios o garantías constitucionales que actúan como verdaderos límites en el ejercicio del poder tributario.
- Derecho Tributario Sustantivo o Material: regula la obligación tributaria propiamente dicha, desde su creación hasta su extinción. Teniendo en cuenta que esta obligación es la que consiste en pagar los tributos y que éstos son prestaciones exigidas coactivamente por el estado, que solo pueden operarse por mandatos legales. Esta subdivisión reconoce como única fuente a la ley, ya que no puede haber tributo sin ley previa que los establezcan.
- Derecho Tributario Administrativo o Formal: regula los poderes de los particulares y las correlativas facultades de los organismos administrativos a los que se les ha encomendado la percepción de los tributos y el control del cumplimiento dado por aquellos a sus correspondientes obligaciones tributarias. Sus normas establecen, cargas, responsabilidades y compromisos para los contribuyentes; como así también, facultades de los organismos administrativos encargados de la recaudación.
- Derecho Tributario Procesal: es el conjunto de normas jurídicas tendientes a resolver las contiendas tributarias entre los particulares

y el fisco. Las normas pertenecen al derecho procesal, por lo tanto esta división sólo es tributaria en razón de la naturaleza de las controversias.

- Derecho Tributario penal: es el conjunto de normas que describen las contravenciones e infracciones a las obligaciones que tiene su origen en las disposiciones del derecho tributario sustantivo y del derecho tributario administrativo y que establecen las correspondientes sanciones que imparte el Estado ante el incumplimiento de los contribuyentes.
- Derecho Tributario Internacional: es el conjunto de normas establecidas en acuerdos o tratados internacionales mediante los cuales se delimita la aplicación territorial de los poderes tributarios de los estados contratantes (así se evita la doble imposición). En caso de que exista incumplimiento de los preceptos contenidos en los tratados se origina como sanción, la responsabilidad internacional del Estado.

### **Ubicación del tema del presente trabajo dentro del Derecho Tributario**

Una vez enunciadas las distintas subdivisiones que tiene el Derecho Tributario, es necesario establecer en cual de ellas se encuentra el tema a desarrollar en el presente trabajo.

Las facultades que le son otorgadas a la AFIP para verificar y fiscalizar a los contribuyentes se encuentran delimitadas por dos ramas del Derecho Tributaria, ellas son, el Derecho Tributario Constitucional y el Derecho Tributario Administrativo o Formal.

En lo referido al Derecho Tributario Constitucional, como se dijo anteriormente, regula los límites del poder tributario o el poder de imposición tributaria. Este derecho gira alrededor de tres conceptos, el poder tributario; los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes; y la distribución del poder tributario entre los Estados provinciales y la Nación.

En éste contexto nos interesa lo relacionado con los límites del poder de imperio del Estado. Existen dos limitaciones diferentes; una limitación directa relacionada con la clase de manifestación de riqueza; y otra limitación indirecta, referida a las disposiciones constitucionales que reconocen y garantizan determinados derechos de la persona.

En cuanto a la otra subdivisión relacionada como dijimos, es el Derecho Tributario Administrativo, que regula los deberes de los particulares y las correlativas facultades de los organismos a los que se les ha encomendado la percepción de los tributos y el control del cumplimiento dado por aquellos a sus correspondientes obligaciones tributarias.

Sus normas establecen cargas, responsabilidades y compromisos para los contribuyentes; también establece las facultades de los organismos administrativos encargados de la recaudación.

El Derecho Tributario Administrativo es considerado parte del Derecho Administrativo, por lo tanto, las normas que reconoce como fuentes no son sólo las disposiciones legales, sino además los decretos reglamentarios y las resoluciones dictadas por los organismos de recaudación.

Para finalizar con la ubicación del tema dentro del Derecho Tributario, cabe reconocer, que si bien se vincula directamente con las ramas enunciadas, si consideramos al procedimiento tributario en forma general, el mismo se ejerce a través de todas las ramas del derecho, puesto que la relación jurídica entre los particulares y el Estado debe ser regulado en el ámbito de cada una ellas.

## INTRODUCCIÓN

Las facultades inquisitivas del Fisco, tendientes a comprobar el cumplimiento a leyes, reglamentos y demás normas tributarias obligatorias con relación a las obligaciones de los contribuyentes y responsables serán desarrolladas en éste trabajo.

Pese a su marcada amplitud, nada autoriza a una práctica arbitraria, sino que deberán ejercitarse en el marco legal instituido por la Ley de Procedimiento Tributario, la Ley de Procedimientos Administrativos, y demás normativa vigente.

Es necesario recordar que en nuestro país rige el sistema de autodeterminación, y por ende, autoliquidación de impuestos, es decir, es el propio contribuyente quien, a través de sus declaraciones juradas, permite conocer su situación fiscal, reservándose el Fisco la facultad de verificar la corrección de los datos de dichas declaraciones juradas, y de inspeccionar la configuración de hechos imposables no declarados.

La autonomía del Fisco para el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización cesa, con relación a determinados hechos, cuando la investigación de éstos constituye el objeto de un proceso en el que se ha producido un avocamiento jurisdiccional, caso en el cual la Administración Federal interviene como auxiliar del juez y a requerimiento de éste, o en calidad de parte querellante.

A su vez, hay que tener en cuenta que la inspección tributaria, debe llevarse a cabo dentro del marco garantizador de los derechos individuales establecidos por las normas de procedimiento que reglamentan la actuación del organismo fiscal. El fin del procedimiento administrativo es no sólo asegurar la satisfacción del interés general, sino además, servir de garantía de los derechos particulares.

En estos tiempos en que los responsables de la recaudación se han lanzado a la persecución de los evasores impositivos, los conceptos expuestos adquieren significativa relevancia, pues por loable que sea el propósito de

erradicar la evasión, el cual es un verdadera flagelo en nuestra sociedad, de ninguna manera el fin justifica los medios.

En función de lo expuesto, las inspecciones iniciadas con el exclusivo objeto de practicar las facultades de verificación propias del ente administrativo, cuando no se hicieren a partir de una base razonable de sospecha acerca de la comisión de algún delito o infracción tributaria por parte del contribuyente, sin que se hubiesen observado procedimientos respetuosos de principios garantizadores de los derechos consagrados por la Constitución Nacional y por la ley procesal, resultarían ineficaces para incriminar al infractor, aun cuando en el transcurso de aquellas se obtuviesen elementos de prueba que pudieren comprometerlo en algún ilícito.

## CAPITULO I

### Funciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos

En Derecho Administrativo se conoce bajo la denominación de "poder de policía"<sup>7</sup> al conjunto de potestades del Estado para reglamentar el ejercicio de los derechos, limitando libertades y los derechos individuales en salvaguardia del orden público y el bien común.

Dentro de este concepto se comprende también, a la actividad realizada por el Estado para asegurar la efectiva aplicación de tales reglamentaciones y a los funcionarios y empleados públicos que tienen por misión cumplir con esa actividad.

En materia tributaria y previsional, en el orden nacional el ejercicio del poder de policía ha sido conferido a la Administración Nacional de Ingresos Públicos, de conformidad con las disposiciones de la Ley 11683.

Las funciones con las que cuenta la AFIP son:

- La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas.
- El control del tráfico internacional de mercaderías dispuesto por las normas legales respectivas
- La clasificación arancelaria y valoración de las mercaderías
- Todas aquellas funciones que surjan de su misión y las necesarias para su administración interna
- El Poder Ejecutivo Nacional podrá incorporar a la AFIP la aplicación, percepción y fiscalización de gravámenes a cargo de otras reparticiones.
- Actuar como agente de percepción de los impuestos provinciales que graven el consumo o la comercialización mayorista o minorista de bienes, en las operaciones de importación definitiva de mercaderías.

<sup>7</sup> Osvaldo H. Soler, Derecho Tributario, La Ley, Buenos Aires, 2002, página 271

## FACULTADES DE VERIFICACION Y FISCALIZACION

- Suscribir convenios con las provincias, y municipios, con bancos oficiales a los fines de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos interiores, aduaneros y de los recursos de la seguridad social a su cargo, en cuyo caso podrá establecer una compensación por la gestión que realicen los entes indicados, en función de lo efectivamente recaudado para el Fisco Nacional.

La Administración Federal de Ingresos Públicos a su vez, posee facultades y consecuentes obligaciones de verificar, fiscalizar y percibir los tributos como se dijo anteriormente. En este trabajo se estudiarán específicamente las facultades de verificar y fiscalizar que posee.

Por ello mismo, es necesario definir específicamente que se entiende por estos conceptos:

*Fiscalizar*: este término comprende el control del correcto cumplimiento de las obligaciones y deberes formales que tienen los sujetos pasivos para con la Administración Federal.

*Verificar*: es una potestad que implica comprobar si se produjo, o no, el hecho imponible. Esta tarea puede realizarse en verificaciones internas o externas solicitando a terceros que suministren información de la verdadera situación fiscal del contribuyente.

### **Normas aplicables**

Para llevar a cabo su misión específica, la AFIP cuenta con facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como así también para investigar la situación de los presuntos contribuyentes y la posible comisión de infracciones.

Estas atribuciones están expresamente consagradas en la ley 11683 siendo particularmente importantes los art. 33, 35 y 36. Del análisis de éstos artículos se desprende la amplitud de las facultades con las que cuenta el organismo fiscal para el cumplimiento de su misión.

### Sujetos de los deberes impositivos

A modo de introducción, cabe aclarar que:

*“La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto pasivo esta obligado a satisfacer un gravamen determinado por ley a un sujeto activo.”<sup>8</sup>*

De esta definición surge que el sujeto activo es el Fisco y el sujeto pasivo se desglosa en un sujeto pasivo de la obligación tributaria, que es la persona que expresa o implícitamente fue designada por la norma legal para dar cumplimiento a la misma; y el sujeto pasivo del tributo, que es aquel respecto de quien se verifica el hecho imponible; que puede o no ser el sujeto de la obligación tributaria, puesto que el cumplimiento de esta obligación puede ser adjudicado por ley a otra persona.

Con lo cual de acuerdo a la clasificación anterior, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es sujeto pasivo del tributo es decir, es responsable por deuda propia, es quien soporta económicamente el tributo. En cambio, el sujeto de la obligación tributaria no es el sujeto pasivo del tributo, es responsable por deuda ajena, es el responsable del ingreso del tributo perteneciente al sujeto pasivo del tributo.

La ley tributaria se ocupa de los “sujetos de los deberes impositivos”, clasificando a los mismos de igual forma es decir, en “responsables por deuda propia” y “responsables del cumplimiento de la deuda ajena”.<sup>9</sup>

Queda claro entonces, que en la concepción de la ley 11683, dichos sujetos de los deberes impositivos son aquellos sobre quienes recae la obligación de pago de la obligación tributaria.

En su sistemática, abarca a los contribuyentes, como es sabido, que son responsables por deuda propia y también a aquellos responsables “*strictus sensu*”, es decir, aquellos responsables solidarios, subsidiarios y sustitutos, quienes sin serlo, deberán cumplir obligaciones legalmente impuestas a los contribuyentes.

<sup>8</sup> Dr. Humberto P. Díez. Postgrado de Procedimiento Fiscal y Derecho Penal Tributario, página 21.

<sup>9</sup> Damarco Jorge, op cit. página 57

## CAPITULO II

### Verificación y fiscalización (Artículo 33 ley 11683)

El primer artículo que trata sobre el tema de estudio en la ley 11683 es el artículo 33 el cual dice:

*“ Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la Administración Federal de Ingresos Públicos exigir que éstos, y aun los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellas.*

*Podrá también exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por el término de diez (10) años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.*

*Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, todas las personas o entidades que*

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

*Los libros y la documentación a que se refiere el presente artículo deberán permanecer a disposición de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el domicilio fiscal<sup>10</sup>.”*

Pese a la marcada amplitud que otorga éste artículo al Fisco, nada autoriza a una práctica arbitraria, sino que deberán ejercerse en el marco legal instituido por la Ley de Procedimiento Tributario, la Ley de Procedimientos Administrativos y la Constitución Nacional, y demás normativa sub legal.

En conclusión, queda claro, que el Estado en su accionar recaudatorio puede ejercer sus derechos pero sin lesionar los que constitucionalmente corresponden a los particulares.

De esta forma tanto el Poder Legislativo como el Judicial, son los que imponen los límites a la discrecionalidad del Fisco para verificar y controlar a los sujetos pasivos de la relación, imponiéndose un uso racional de estas amplias facultades.

---

<sup>10</sup> Teresa Gomez, Carlos Maria Folco, Procedimiento Tributario, La Ley, página 167

### El deber de colaboración por parte de los contribuyentes

En la etapa de inspección no todas las obligaciones recaen sobre la Administración, sino que los contribuyentes deben también colaborar. Tanto responsables como aún terceros, tienen el deber de colaboración para con el Organismo recaudador, cuyo incumplimiento trae aparejado las sanciones previstas por el texto procedimental.

La jurisprudencia<sup>11</sup> reconoce como único límite existente en la relación entre los contribuyentes y la administración Tributaria, a la autoincriminación de una conducta que pudiera considerarse delito por parte de los contribuyentes, habida cuenta que si esto sucediera se verían lesionadas las garantías constitucionales.

Doctrinariamente<sup>12</sup>, ha sido conceptualizado como aquel vínculo jurídico, deber tributario en sentido estricto, que constituye autentica prestación personal de carácter público nacida de la ley que se concreta en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que viene impuesto a los administrados –obligados tributarios-, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran en disposición de coadyuvar con la Administración para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio.

En tal contexto, se impone tener en cuenta la finalidad perseguida por el funcionario al requerir la información acerca de los clientes. Si ella va dirigida a obtener datos relativos a la determinación impositiva del inspeccionado, a quien se le formula el pedido, tal solicitud se compadece con su deber de colaboración. Si, en cambio, la misma ésta orientada a coleccionar antecedentes del cliente con el objeto de verificar el comportamiento de éste frente a las

<sup>11</sup> JN Penal Económico Nº 6, Papazian, Mario Tomas s/ Ley 11683, 19/03/1999.

<sup>12</sup> Lopez Martinez, "Los Deberes de Información Tributaria", IEF Marcial Pons, Madrid 1992, página 36.

normas tributarias, entonces adquiere virtualidad el criterio que sustenta Soler<sup>13</sup>, en cuanto a que solo la iniciación de una fiscalización concretada sobre un contribuyente o responsable, en este caso el cliente, le otorga a la AFIP la facultad de solicitar informaciones sobre el mismo. En cambio, si dicho procedimiento de fiscalización sobre el cliente no puede ser acreditado por el organismo recaudador, no se darían los presupuestos legales para darle legitimidad a los requerimientos, por no cumplir con la condición de la existencia previa de una inspección realizada sobre el sujeto por el cual se solicita información.

Así, el pedido de referencias de tipo general que incluya la confección de listados cuya descripción detallada exhiba los datos personales o particulares del cliente, sin que tales datos tengan relevancia tributaria con relación a la situación fiscal del inspeccionado, se inscribe, en opinión del autor citado anteriormente, dentro de aquellos requerimientos que exceden el deber de colaboración al que está sometido el contribuyente o responsable inspeccionado.

A modo ejemplificativo, se puede nombrar una circular de la AFIP, del año 1970, la cual establece en forma general que los requerimientos de información deben otorgar un lapso razonable para su contestación, debiendo cuidarse de causar los mínimos inconvenientes a la hacienda del tercero requerido. Esta recomendación que en la práctica muchas veces no es tenida en cuenta, se compadece con el denominado por la doctrina alemana "principio de la interdicción de la excesividad" que actúa como límite al accionar de la Administración tributaria y que prohíbe que la AFIP, al *amparo del deber de colaboración* a cargo del inspeccionado, efectúe requerimientos excesivos, exorbitantes o desmesurados. De este principio se desprenden otros dos, a saber, el de "necesidad", que importa que ante la existencia de varios medios se opte por el menos desfavorable para el administrado, y el de "proporcionalidad" por el cual el requerimiento debe estar adecuado al fin que pretende alcanzarse.

<sup>13</sup> Osvaldo Soler, "Derecho Tributario", La Ley, Buenos Aires, 2002, página 272.

### La inspección tributaria

La inspección tributaria consiste esencialmente en una actividad de "comprobación", orientada a constatar la real situación y conducta tributaria de contribuyentes y responsables, pudiéndose conceptuar como un procedimiento administrativo especial no contradictorio.

Además, en dicho procedimiento, a través de requerimientos, se capta información con trascendencia tributaria de terceras personas (proveedores, bancos, etc), quienes resultan obligadas en mérito al citado deber de colaboración.

Finalmente, la actuación inspectora practicará las liquidaciones tributarias derivadas de la comprobación, aunque es menester recordar que las mismas no constituyen determinación administrativa, toda vez que éstas competen a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos.

La inspección tributaria, como procedimiento administrativo, debe llevarse a cabo dentro del marco garantizador de los derechos individuales establecidos por las normas de procedimiento que reglamentan la actuación del organismo fiscal, gobernadas por los principios superiores de rango constitucional. El fin del procedimiento administrativo es no sólo asegurar la satisfacción del interés general sino, además, servir de garantía de los derechos de los particulares. Bajo tal óptica, el procedimiento de inspección tributaria debe adecuarse al fin para el cual se implementa, no pudiendo convalidarse que bajo el ropaje de una investigación tributaria de rito se soslaye su connotación penal, cuando existiere, lo que ocurriría si se pretendiese utilizar con posterioridad en el proceso sancionador los datos obtenidos bajo la coerción del deber de declarar.

En función de todo lo anterior, *"las inspecciones iniciadas con el exclusivo objeto de practicar las facultades de verificación propias del ente administrativo, cuando no se hicieren a partir de una base razonable de sospecha acerca de la comisión de algún delito o infracción tributaria por parte del contribuyente, sin que se hubiesen observado procedimientos respetuosos*

*de principios garantizadores de los derechos consagrados por la Constitución Nacional y por la ley procesal, resultarían ineficaces para incriminar al infractor, aún cuando en el transcurso de aquellas se obtuviesen elementos de prueba que pudieren comprometerlo en algún ilícito.”<sup>14</sup>*

### **Inicio, formas y efectos de la inspección tributaria**

El inicio de las actuaciones inspectoras debe ser notificado debidamente al contribuyente, a efectos de que éste adquiera certeza sobre el procedimiento fiscalizador, criterio que adopta el Fisco, entendiendo que esta notificación constituye un requisito sustancial.

La notificación al contribuyente se realiza mediante una nota en la que además de informársele que se ha resuelto emprender la inspección, se describa el nombre y apellido de los inspectores actuantes y del supervisor. Dicha notificación puede efectuarse por cualquiera de los medios previstos en el art 100 de la ley 11683. Además la nota debe contener los impuestos y el periodo fiscal sobre los cuales habrá de versar verificación.

La comunicación emanada de la dependencia fiscalizadora de la AFIP constituye un requisito formal necesario para garantizar el ejercicio de sus derechos por parte del inspeccionado, teniendo en cuenta las consecuencias que pueden derivarse de la actuación administrativa.

Vale aclarar que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación<sup>15</sup> atenúa los requisitos formales sobre el inicio de la inspección, sosteniendo que no resulta nula la determinación de la situación impositiva del contribuyente, cuando si bien no se le notificó el inicio de la fiscalización mediante el formulario que exigía la instrucción general vigente, estuvo abundantemente informado sobre el actuar fiscal y con total posibilidad de ejercer sus derechos.

En cuanto a los efectos de la iniciación del procedimiento, digamos que la notificación limita el accionar del Fisco a los gravámenes y períodos fiscales

<sup>14</sup> Osvaldo Soler, “Derecho Tributario”, La Ley, Buenos Aires, 2002, página 272

<sup>15</sup> TFN, sala B, “Ribotta Roberto Francisco”, 20/03/99

consignados, interrumpiendo además la espontaneidad del contribuyente respecto de presentaciones posteriores. Es decir, el aviso de la inspección tiene la virtualidad de acotar el marco dentro del cual la inspección tiene facultades investigativas.

A saber, las inspecciones pueden desarrollarse en el domicilio fiscal del inspeccionado, en el lugar donde se realicen las actividades gravadas, en el lugar donde se encuentren los elementos respaldatorios de las operaciones vinculadas con los hechos imposables correspondientes, o en las agencias o distritos de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Habitualmente, el primer paso de una inspección consiste en el ingreso de los funcionarios al lugar en que habrá de llevarse a cabo su cometido, para lo cual, en principio, deben contar con la autorización del responsable del lugar.

Para que el consentimiento del interesado pueda considerarse válido debe ser expreso y comprobadamente anterior al comienzo de la actividad propia de los funcionarios, no debe haber mediado fuerza o intimación y se le debe haber hecho saber a la persona que lo preste, que tiene derecho a negar la autorización, como se especificó anteriormente.

Forma parte indisoluble del derecho a la inviolabilidad del domicilio, el derecho de excluir del mismo a cualquier persona. Quien permanece en él una vez que el custodio del lugar ha exigido su salida comete el delito de violación del domicilio.

Esto resulta de real significación puesto que, aun cuando los funcionarios del organismo fiscal se encuentren dentro del domicilio del contribuyente, éste, una vez que aquellos se han identificado (mediante la exhibición de las credenciales pertinentes), puede exigirles que se retiren, salvo que cuenten con una orden de allanamiento.

Si se permite el acceso de los funcionarios fiscales al domicilio comercial o particular, el inspeccionado o quien lo represente en ese momento, deberá firmar un acta de iniciación de inspección, en cuyo caso ya no podrá oponerse ese día a que los funcionarios realicen las tareas de verificación, pues si opusiese resistencia, aun pasiva (falta de colaboración), el Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados, podrán requerir el

auxilio inmediato de la fuerza pública con competencia en el lugar, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo ha requerido.

En caso de no permitirse el ingreso, los funcionarios de la AFIP podrán requerir orden de allanamiento al juez competente, la que deberá ser despachada por éste dentro de las 24 horas.

### **Facultades de tipo general**

Las facultades de verificación y control necesariamente deben ser fortalecidas por un régimen de facturación y registración de operaciones, de manera tal que permita acceder al fisco a un oportuno conocimiento de la celebración y dimensión de las operaciones económicas de contribuyentes y terceros. Para lograr esto, se establecen ciertas facultades a los inspectores y a su vez, ciertos deberes a los contribuyentes o responsables.

### **Facultades de los inspectores**

Durante la inspección domiciliaria los funcionarios del organismo fiscal habrán de procurarse la información necesaria que les permita cerciorarse sobre el grado de cumplimiento a las normas legales por parte del inspeccionado.

Para ello cuentan con dos vías principales: la documental, a través de comprobantes y registros respaldatorios de la actividad del contribuyente (que eventualmente puede derivar en pruebas periciales) y la testimonial, mediante interrogativos personales y directos a los directivos, funcionarios, empleados y terceros, quienes están obligados a informar a los funcionarios actuantes todo aquello que conozcan acerca del tema consultado. Cualesquiera sea la vía adoptada para recabar información, la misma debe constar en actas, las que deben exhibir con exactitud la exteriorización documental o verbal del particular interrogado.

Una vez instalados en el domicilio antedicho, los inspectores pueden solicitar los libros, papeles y documentos que sirvan para comprobar las negociaciones y operaciones del inspeccionado.

Al contribuyente o a sus representantes se les pueden exigir ciertos deberes de tipo personal por parte de los contribuyentes durante el curso de una inspección. A saber:

En primer lugar, puede requerírseles información verbal o escrita sobre las ventas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la AFIP estén vinculadas al hecho imponible previsto en las leyes fiscales respectivas. Para ello, en el acta de iniciación deberá dejarse claramente constancia del gravamen por el cual se ha iniciado procedimiento, o si la misma se refiere a aspectos previsionales.

También se les podrá exigir a los contribuyentes la puesta a disposición de comprobantes y justificativos, ya sea en el domicilio del inspeccionado o en la sede del organismo fiscal, si éste así lo pidiera. Esto consiste en la facultad del órgano recaudador para solicitar a los contribuyentes la emisión de determinados comprobantes y la conservación de sus duplicados, como también la de conservar por un plazo de 10 años o excepcionalmente mayor, los comprobantes y documentos acreditatorios de las operaciones vinculadas a la materia imponible.

El referido deber de conservación se extiende también a los libros y registros en que se hayan anotado las referidas operaciones o transacciones, aun en el caso de que quien los posea no esté obligado a llevarlos.

En mérito a las disposiciones contenidas en el tercer párrafo del artículo, la AFIP se encuentra facultada para dictar normas referidas a la emisión de comprobantes y registración de operaciones, que sirven de base para la determinación de la materia imponible de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo, pudiendo relativizar esta obligación en virtud del pequeño tamaño económico.

**Derechos y deberes de los contribuyentes o terceros**

Es indudable, que el artículo que estamos analizando, facilita las tareas de la Administración pero al mismo tiempo, crea a los particulares una serie de obligaciones que en muchos casos resultan difíciles de cumplir y onerosas por la necesidad de recurrir a profesionales o expertos. Esta situación se agrava continuamente, teniendo en cuenta que aparte de las disposiciones fiscales existen numerosas normas de orden nacional, provincial y municipal, relativas al control impositivo y comercial.

Vale y es realmente importante aclarar, que el contribuyente no está obligado a aportar datos que no contienen trascendencia tributaria y que son propios del ámbito de su intimidad. Como se dijo anteriormente, el inspeccionado tiene ciertos límites establecidos por el deber de colaboración, pero con relación a la información requerida acerca de sus clientes, sino resulta relevante por no tener trascendencia tributaria para el objeto de la inspección, la misma carece de legitimación.

La pretendida intromisión de la inspección en punto a recabar del inspeccionado la composición de lo consumido durante el ejercicio fiscal se ubica en abierta oposición con la garantía constitucional de *reserva de la privacidad* de los particulares, por cuyo motivo ellos están legitimados para abstenerse de informar el consumido con tal desagregación, pudiendo limitarse a exhibirlo globalmente. Además, estando la tenencia de los bienes debidamente justificada, la intromisión en la manera de disponer de ellos resulta absolutamente innecesaria por tratarse de actos privados sin trascendencia impositiva y que nada aportan a la configuración del hecho imponible, siendo éste último el objeto de la inspección y sobre el cual esta facultada la Administración tributaria para requerir información.

Otra de las cuestiones fundamentales según lo establece Díaz <sup>16</sup>, es el hecho de que a todo contribuyente le compete tener una esfera reservada en la cual desenvuelve sus decisiones comerciales, sin que la indiscreción

---

<sup>16</sup> Díaz V. O, "Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado" Ed. Depalma

encuestadora del poder administrador, tenga acceso a ella, donde el concepto de *intimidación económica* es un integrante del concepto de intimidación amparado por la Constitución Nacional.

Para captar información, la conducta de la inspección debe circunscribirse solo a datos que no excedan de efectiva trascendencia tributaria, porque lo contrario se insertaría como una intromisión en la decisión privada de precios del administrado. La inspección no está facultada para solicitar información privilegiada de privacidad, que no está referida a una operación realizada en concreto, y está vedado de petitionar en información lo que pueda conferir al contribuyente una ventaja competitiva en el mercado. Lo contrario implicaría violar el secreto comercial afectando las reglas del mercado.

La actividad de los funcionarios dentro del marco de una inspección producen determinados efectos sobre el inspeccionado, debiéndose administrar el procedimiento tributario de modo que resulte compatible el interés social con el interés individual, sin rebasar el límite que separa al deber de colaboración de la afectación de los derechos individuales. En otras palabras, ha de mantenerse el necesario equilibrio entre las obligaciones del contribuyente y sus derechos individuales.

En noviembre del 2003, se introdujo un agregado al artículo analizado que trata específicamente de nuevas obligaciones de los contribuyentes, el mismo establece:

*“Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos.”*

Esta obligación estará limitada por el Poder Ejecutivo, en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar, la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes.

### **Facultades propias de la verificación y la fiscalización**

Del artículo 33, se desprende también, la facultad de la AFIP de exigir el cumplimiento de determinados requisitos que la doctrina ha catalogado como “deberes formales”, ellos son:

1. Llevar libros o registros especiales en los cuales se asienten las operaciones, propias y de terceros, que permitan determinar y verificar fácilmente la materia imponible.

La ley hace excepción a la obligación de llevar éstos registros especiales cuando se trate de libros rubricados llevados en forma correcta, que a juicio de la Administración resulten completos y de fácil verificación.

Las registraciones contables deben estar respaldadas por los comprobantes correspondientes.

2. Otorgar comprobantes.

Respecto de estos dos puntos puede decirse que la AFIP, mediante la Resolución General N° 3419 y sus sucesivas, constantes, y a veces contradictorias modificaciones, ha reglamentado tanto el contenido y forma de los comprobantes comerciales como las modificaciones de registración y archivo de las mismas.

3. Se conserven los duplicados de los comprobantes y documentos por un termino de 10 años, con excepción de aquellos que se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible, para los cuales prevé excepcionalmente un plazo mayor.

El texto anterior del artículo no incluía el actual tercer párrafo que tiene vigencia a partir del 13/04/92, el cual dice:

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

*con los comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, que permitan establecer clara y fehacientemente los gravámenes que deben tributar. La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá limitar esta obligación en atención al pequeño tamaño económico y efectuar mayores o menores requerimientos en razón de la índole de la actividad o el servicio y la necesidad o conveniencia de individualizar a terceros.”*

Según opina Diez<sup>17</sup> no resulta efectiva la inclusión de la primera parte de este tercer párrafo por cuanto ya en el primero del artículo 33 están efectuadas estas previsiones.

Sí según este gran autor, resulta importante la última parte de éste párrafo, pues pone de manifiesto que en el accionar de la AFIP debe primar razonabilidad, economizando los esfuerzos propios y el de los particulares.

En éste aspecto opina Celdeiro: “ *Al respecto, entendemos que esta facultad, de ser utilizada de un modo razonable, coadyuvará a mejorar la eficiencia del organismo recaudador, quien merituará la fiscalización en términos de significatividad.*”<sup>18</sup>

Retomando los puntos analizados sobre las facultades de verificación y fiscalización de la Administración concluimos en que:

La AFIP puede exigir a quienes no son comerciantes matriculados, sean o no contribuyentes, que lleven libros o registros especiales para asegurar la verificación de los tributos, utilizando al efecto las amplias atribuciones que le confiere el artículo 35, el cual será analizado más adelante.

La Ley 24073, confirma la obligatoriedad de llevar registros de operaciones con los comprobantes que lo respalden para quienes ejercen

<sup>17</sup> Diez P. H, Postgrado de Procedimiento Fiscal y Derecho Penal Tributario, página 80.

<sup>18</sup> Celdeiro Ernesto, “Procedimiento Tributario I” página 221.

actividades sin estar en relación de dependencia. Con tal exigencia se funda el último párrafo del artículo 33 como una forma de legalizar a todas las resoluciones dictadas por la AFIP en tal sentido.

De no mediar esta disposición, la Administración podría verse obstaculizada en el ejercicio de sus funciones de "policía fiscal" por hallarse inhibida de requerir a los particulares la adopción de determinadas normas de conducta en la realización de sus negocios, dentro de las garantías de libertad consagradas por el artículo 14 de la Constitución Nacional.

Otra de las facultades relacionada con la verificación y la fiscalización, es lo relacionado con la exhibición de comprobantes. Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva; lo cual es particularmente importante en materia tributaria. Los asientos contables carecen de eficacia si no tienen respaldo documentario. Pero no basta tener la documentación, sino que es obligatorio exhibirla cuando sea requerido por los fiscalizadores o inspectores de la AFIP; y además, hacerlo "en forma ordenada y clasificada que resulte mas adecuada para la verificación que se realiza"; y la falta de cumplimiento de esta circunstancia ante el requerimiento del funcionario es considerada como "resistencia pasiva de fiscalización".

#### **Finalización de la inspección**

Esta etapa de la inspección, deberá ser comunicada por escrito al inspeccionado y notificada por los medios previstos al efecto en el artículo 100 de la Ley de Procedimiento Tributario.

El inspector procederá al descargo correspondiente, archivando las actuaciones si las mismas resultan sin interés fiscal.

Por el contrario, existiendo interés fiscal, el trámite dependerá de la conformidad o no del contribuyente con el ajuste practicado.

En el primer caso, conformado el mismo, resta el control recaudatorio de las áreas pertinentes y el análisis de la conducta fiscal del contribuyente, que podría merecer reproches contravencionales.

Ahora bien, de no conformarse dicho ajuste, las actuaciones darán origen a la determinación de oficio, aplicándose el procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes del texto procedimental tributario, tema que no es estudiado en éste trabajo.

CAPITULO III

FACULTADES ESPECIALES DE FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS DE LA AFIP (artículo 35 ley 11683)

En este artículo se enuncian, taxativamente, amplias y específicas facultades otorgadas al organismo recaudador.

Adviértase que la ley utiliza la expresión “respecto de períodos fiscales en curso”, habilitando, no sólo la fiscalización de períodos anteriores, sino también de aquellos cuyo respecto no a operado aún al cierre respectivo.

Inclusive, la AFIP puede auditar quebrantos impositivos correspondientes a años prescriptos, en la medida que éstos incidan en determinaciones exigibles o bien ante una acción de repetición de tributos, el fisco queda habilitado no sólo a verificar la materia imponible aun cuando se encuentren prescriptos sus derechos, sino a determinar y exigir el gravamen adecuado, bien que limitado al importe por el que prosperase dicha acción.

Me detendré seguidamente y analizare cada una de las atribuciones conferidas a la AFIP por el texto legal.

El artículo 35 trata de:

*“La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá:*

- a) *Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la Administración Federal de Ingresos*

*Públicos tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquellos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración Federal estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.....”*

Según lo establece el artículo las citaciones pueden efectuarse al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable o a cualquier tercero, en la medida que conozca las negociaciones u operaciones.

Tienen por objeto captar información (verbal o escrita) de las preguntas o requerimientos que se hagan, relativas a operaciones y circunstancias vinculadas al hecho imponible investigado. De las respuestas verbales, los funcionarios deberán labrar actas de constatación, tal como veremos seguidamente.

El Tribunal Fiscal de la Nación<sup>19</sup> considera que no afecta la legalidad de las actuaciones, la circunstancia de que los interrogatorios se celebren en los propios domicilios de los interrogados, así como que los mismos hayan sido sin citación cursada con antelación, en la medida que las preguntas formuladas no hubieran requerido de una actividad previa para su contestación que justifique la existencia de un plazo a esos efectos.

En atención al domicilio del citado, debe fijarse un plazo razonable para la comparecencia, y en caso de imposibilidad y llegado a ese grado, el fisco debe hacerse cargo de los gastos de traslado del testigo, por aplicación del artículo 79 inciso b) del Código Procesal Penal.

La citación a terceros es efectuada a éstos en su calidad de testigos, por lo que constituye una carga cuyo cumplimiento puede ser compelido mediante

<sup>19</sup> Tribunal Fiscal, sala B, “Operti Ferias SA”, 25/04/2001

el uso de la fuerza pública, poder de la Administración que se analizara mas adelante.

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

Esta obligación alcanza tanto a contribuyentes y responsables como a terceros, quienes quedan sujetos a su cumplimiento aun circunstancialmente, frente a casos puntuales de verificación.

Asimismo, el Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario en su artículo 49, exige que la exhibición de libros, anotaciones, documentos, comprobantes y demás elementos, se realice en forma ordenada y clasificada que resulte más adecuada para la fiscalización, realizando además el apercibimiento de que el incumplimiento a tal deber, será considerado como resistencia pasiva a la fiscalización.

Dicha presentación o puesta a disposición, en caso de tratarse de libros de comercio y comprobantes que los respaldan, en principio el inspeccionado esta obligado a exhibirlo pero no a entregarlos, en especial los primeros.

Por aplicación del artículo 60 del Código de Comercio, la Corte Suprema decidió que los libros siempre deben permanecer en el domicilio legal y estatutario del contribuyente, por lo que el organismo fiscal no esta autorizado a requerir el traslado.

*"...c) Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que pueden registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o déban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización."*

*Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a), o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos....”*

La ley de rito fiscal posibilita la inspección de libros, anotaciones, papeles y documentos, aunque es menester recordar que de ninguna manera cabría admitir la posibilidad de practicar pesquisas domiciliarios sin orden de allanamiento ni de incautar documentación prescindiendo de la debida orden judicial para así proceder, en caso de existir motivos suficientes y con arreglo a las formalidades establecidas por la norma procesal de aplicación.<sup>20</sup>

Con lo dicho anteriormente, la AFIP, tiene atribuciones para inspeccionar todos los documentos mencionados, vinculados tanto con datos relacionados con los impuestos y aportes y contribuciones de seguridad social cuya recaudación esta a su cargo, ya sean del contribuyente como de terceros.

Para ello, el organismo fiscal, como vimos, puede optar por tres alternativas:

1. Enviar al contribuyente o responsable un “requerimiento” o cuestionario por escrito, otorgándole un plazo para que responda.
2. Citar al contribuyente o responsable para que concurra a la sede del organismo fiscal, para brindar las respuestas que le sean requeridas y exhibir los comprobantes pertinentes.
3. Por último la más usual de las vías, sobre todo si se trata de controlar el cumplimiento de las propias obligaciones del

<sup>20</sup> C. Fed. Crim y Correc, sala I, “Pujol, C.A s/ nulidad”, 28/04/95

sujeto de la verificación, es lo que conocemos normalmente como "inspecciones", a las que me referí con anterioridad.

Queda visto que ante respuestas verbales a los requerimientos practicados por el fisco o bien cuando se examinen libros, papeles y demás documental, los funcionarios deberán dejar constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos y de las manifestaciones vertidas por los inspeccionados. Estas actas (firmadas o no por el contribuyente o responsable) constituyen instrumentos públicos y consecuentemente, hacen plena fe mientras no se demuestre lo contrario.

*"...d) Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para éstos fines por la Administración Federal de Ingresos Públicos, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento. Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal..."*

Dentro de los poderes de verificación de la AFIP, se encuentra el de requerir auxilio de la fuerza pública, a través del Director General o funcionarios autorizados, cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando fuera menester para hacer comparecer a responsables y terceros o para la ejecución de las ordenes de allanamiento. Estas circunstancias deberán estar debidamente acreditadas.

Tal posibilidad del empleo de la fuerza pública para la restricción a los derechos personales o patrimoniales, como un medio de asegurar el logro de los fines del proceso, es lo que se conoce como "coerción procesal".

Los actos coercitivos pueden restringir derechos personales (ejemplo allanamiento de domicilio, violación de correspondencia, privación de la libertad), o patrimoniales (ejemplo embargo de bienes).

Las medidas coercitivas en tanto implican una restricción o limitación impuesta a un derecho constitucional deben estar expresamente previstas en las leyes procesales, las que al mismo tiempo fijan los límites dentro de los cuales la coerción se ejerce legítimamente.

Ya la mera citación a comparecer constituye una medida de coerción procesal, en tanto el citado puede ser llevado por medio de la fuerza pública.

La jurisprudencia<sup>21</sup> ha establecido que si un tercero requerido encuentra óbices para acceder al requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, el único camino que cabe es someter al diferendo a la decisión de los jueces competentes, por medio de un procedimiento apropiado, que resguarde debidamente el derecho a la defensa.

En definitiva, el organismo fiscal está facultado a usar sus poderes no sólo respecto de los contribuyentes, sino también de los terceros que tengan conocimiento de las operaciones de los contribuyentes.

*"...e) Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de*

<sup>21</sup> C. N Fed. Civ y Com, sala I "Estado Nacional DGI c/ Colegio Público de Abogados de la Capital Federal s/ medida cautelar", 21/02/1995, Impuestos, 1995.

*aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación....”*

Entre las atribuciones conferidas al Órgano recaudador, se cuenta la relativa a la gestión de órdenes de allanamiento. Efectivamente, el Administrador Federal y demás funcionarios autorizados podrán requerir la misma al Juez Federal competente, con la finalidad de practicar las auditorias fiscales.

Cabe advertir que el artículo 18 de la Constitución Nacional luego de establecer la inviolabilidad del domicilio, la correspondencia epistolar y los papeles privados, agrega que “...una ley determinará en que casos y con que justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación...”

Por consiguiente, para cumplir las exigencias de la norma directriz constitucional, corresponde aplicar la normativa que sobre la materia preceptúa el Código Procesal Penal de la Nación.

La C.S.J.N<sup>22</sup> ha sostenido que aunque en rigor no resulte exigencia del artículo 18 del texto fundamental que la orden de allanamiento emane de los jueces, el principio es que sólo ellos pueden autorizar esa medida, sin perjuicio de algunos supuestos en que se reconoce a los funcionarios la posibilidad de obviar tal recaudo.

La jurisprudencia por su parte, ha sostenido que la atribución de recabar órdenes de allanamiento procede ante la mera negativa de acceso a la documentación, sin que sea necesario que exista una presunción de fraude o evasión fiscal, debiéndose demostrar sumariamente para su ejercicio, la urgencia fundada en producir el allanamiento en razón de las circunstancias particulares de cada caso.

Según establecen algunos autores, se hace notar que si bien de la lectura de la norma parece desprenderse la obligatoriedad del juez para expedir la orden de allanamiento en forma mecánica, o sea, sin justificativos fundamentales, dentro del plazo perentorio fijado, lo cual sería inconstitucional, al párrafo analizado le son aplicables las disposiciones contenidas en el CPPN

<sup>22</sup> C.S.J.N “Diego Enrique Fiorentino s/ tenencia ilegítima de estupefacientes”, 27/11/84

y por ende, el juez antes de emitir la resolución solicitada por el ente fiscal, debe analizar si se presentan los requisitos exigidos en la ley 11683 y en la ley ritual penal, así como la razonabilidad y necesidad del allanamiento, pues su providencia debe ser fundada.<sup>23</sup>

La autorización judicial del allanamiento de domicilio no trae implícita la facultad de proceder al secuestro de documentación y demás elementos probatorios, si no que el fisco deberá contar para proceder de tal manera, con una expresa disposición jurisdiccional.

La inobservancia o incumplimiento de tales requisitos traerá aparejado la nulidad de los secuestros practicados y todos los actos posteriores y consecuentes, en merito a la regla procesal de la exclusión.

El propio órgano recaudador, siguiendo la orientación jurisprudencial, considera que no resulta posible utilizar elementos secuestrados en un procedimiento declarado nulo, toda vez que dichos instrumentos siguen la suerte ilegítima del acto declarado como tal.<sup>24</sup>

*“...f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de ésta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un periodo no superior a un año desde que se detecto el anterior.”*

Esta atribución desborda las facultades inquisitivas del fisco al facultar al funcionario autorizado por la AFIP a imponer una clausura preventiva, sujeto a ello a determinadas condiciones.

<sup>23</sup> Folco, Carlos María, “Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura”. Ed Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2000.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico tiene resuelto que si se procede a la clausura preventiva contemplada en el artículo examinado, el funcionario debe comunicarlo inmediatamente al juez competente, de manera que no se viole el principio de defensa en juicio ni la división de poderes.

Tanto la procedencia de la clausura como su duración deberán estar presididas por el criterio de la más estricta necesidad propio de las medidas de corrección procesal, y si fuere indispensable puede realizarla la policía o los funcionarios de la AFIP como se dijo anteriormente, bajo aviso inmediato al juez.

Cabe recordar, que ésta clausura es al sólo efecto de facilitar la investigación de un ilícito, y no es una sanción prevista en la ley 11683.

#### CAPITULO IV

##### REGIMEN DE FISCALIZACION PARA DETERMINADOS CONTRIBUYENTES (artículo 36 ley 11683)

Con el advenimiento y la generalización del uso de los equipos de computación en tareas administrativas y contables, la legislación se vio obligada a contemplar aspectos que hasta el momento no incluía.

De ésta forma se agrega a la ley 11683, con vigencia a partir de mayo de 1986 y complementando a las disposiciones sobre las facultades de verificación de la AFIP, admitiendo a la informática en el sistema de información sobre los campos de la actividad económica del país, al artículo 36 que expresa:

*“Los contribuyentes, responsables y terceros que efectúen registraciones mediante sistemas de computación de datos, deberán mantener en condiciones de operatividad en los lugares señalados en el último párrafo del artículo 33, los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, por el término de dos (2) años contados a partir de la fecha de cierre del período fiscal en el cual se hubieran utilizado.*

*La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá requerir a los contribuyentes, responsables, y terceros:*

- a) Copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos aludidos, debiendo suministrar la Administración Federal de Ingresos Públicos los elementos materiales al efecto.*
- b) Información o documentación relacionada con el equipamiento de computación utilizado y de las aplicaciones implantadas, sobre características*

*técnicas del hardware y software, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por un tercero.*

*Asimismo podrá requerir especificaciones acerca del sistema operativo y los lenguajes y/o utilizados, como así también, listados de programas, carpetas de sistemas, diseño de archivos y toda otra documentación o archivo inherentes al proceso de los datos que configuran los sistemas de información.*

- c) *La utilización, por parte del personal fiscalizador del organismo recaudador, de programas y utilitarios de aplicación en auditoria fiscal que posibiliten la obtención de datos, instalados en el equipamiento informático del contribuyente y que sean necesarios en los procedimientos de control a realizar.*

*Lo especificado en el presente artículo también será de aplicación a los servicios de computación que realicen tareas para terceros. Esta norma sólo será de aplicación en relación a los sujetos que se encuentren bajo verificación. La Administración Federal de Ingresos Públicos dispondrá los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial a presentar por parte de los responsables o terceros, y la forma y plazos en que deberán cumplimentarse las obligaciones dispuestas en el presente artículo."*

Esta disposición busca facilitar la disponibilidad y funcionamiento de dichos soportes magnéticos (documentos electrónicos que contienen memoria

en masa cuya lectura puede hacerse a través de máquinas traductoras, que están representados por cintas o discos magnéticos), con la finalidad que el fisco pueda efectivamente acceder a los mismos.

La prerrogativa de la Administración Federal de Ingresos Públicos de requerir de los contribuyentes, responsables y terceros que efectúen registraciones mediante sistemas de computación de datos, copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos respectivos, existe sólo cuando se trata de una causa administrativa concreta, en la que se investiga a un contribuyente determinado, sino también, y de modo genérico, cuando procura establecer, con referencia a un cierto grupo, a quiénes cabe dirigir la verificación y fiscalización.

Básicamente, los requerimientos practicados por el fisco deberán respetar los derechos de autor, proteger los derechos a la propiedad intelectual, toda vez que la reproducción no autorizada de un programa de computación cuya titularidad pertenezca a los contribuyentes o terceros, podría encuadrar en un abuso hacia la propiedad intelectual del contribuyente, partiendo de aceptar la condición de obra intelectual de un soporte lógico (software) cuando se trata de obra original.

Obviamente, a la actuación inspectora no le es dable cercenar la garantía consagrada por el artículo 17 de la Constitución Nacional, que trata de la propiedad privada.

Es totalmente necesario aclarar, que la utilización de los soportes magnéticos, como elementos informativos en materia impositiva, debe responder a las reglamentaciones de la autoridad de aplicación. La Administración Federal regula los tipos de soportes magnéticos a ser utilizados, como por ejemplo, las cintas magnéticas, discos flexibles, disquetes, sin perjuicio de que ante nuevos adelantos ellos sean incorporados en el sistema general de información.

Comenzando a analizar el artículo 36, se desprende que en el primer párrafo, enuncia un nuevo deber formal que se suma a los mencionados anteriormente, mientras que el texto restante se integra a las facultades que establece el artículo 35 y que la doctrina denomina "discrecionales".

Es decir, con este artículo, se completa y amplía las facultades de la Administración Federal, para fiscalizar los sistemas de computación de los contribuyentes, pudiendo solicitar mayores datos y precisiones, ya sea del hardware, software, sistemas operativos, etc.

En los incisos a) y b), se autoriza a la AFIP, a recabar de los soportes magnéticos, la información o documentación relacionada con los documentos y hechos memorizados en ellos.

La resolución 2733, declara aptos como prueba a los soportes magnéticos, cuando cumplan con los requisitos, las especificaciones técnicas y de control que para cada caso se determina, debiendo ser presentados junto con un formulario que obra como declaración jurada de los datos consignados.

El organismo fiscal procesara el soporte magnético, recibido y por medio del formulario indicara la aceptación o el rechazo total o parcial de la información.

Estos soportes magnéticos, como se dijo, son aceptados como prueba, en su totalidad, siempre que haya coincidencia entre lo registrado y lo controlado por la AFIP, no debiendo revelar errores u omisiones o que su lectura parcial o total no se vea impedida por defectos del registro.

En cuanto a la conservación de los mismos, la disposición obliga a mantenerlos durante dos años, en condiciones de operatividad, siempre y cuando éstos, incluyan datos vinculados con la materia imponible. El artículo obliga no sólo a los contribuyentes, responsables o terceros, sino también a los servicios de computación que realicen tareas por terceros.

#### **Obligaciones de contribuyentes, responsables y terceros**

Para sintetizar y aclarar, se puede decir, que la Administración Federal de Ingresos Públicos, podrá requerir a los contribuyentes, responsables y terceros:

- ◆ Copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos aludidos, debiendo suministrar la AFIP los elementos materiales a los efectos.

- ◆ Información o documentación relacionada con el equipamiento de computación utilizado y de las aplicaciones que se desarrollen en equipos propios o arrendados o información del tercero en caso de que el servicio sea prestado por una persona distinta al contribuyente o responsable.
- ◆ La utilización, por parte del personal fiscalizador del organismo recaudador, de programas y utilitarios de aplicación en auditoría fiscal que posibiliten la obtención de datos, instalados en el equipamiento informático del contribuyente y que sean necesarios en los procedimientos de control a realizar.

**En conclusión:**

Los soportes magnéticos, a diferencia de los soportes mecanográficos, son reutilizables, por lo que la obligación de su conservación conduce a una enorme inmovilización que acarrea graves daños económicos a los obligados. Ello se complica aún más cuando muchas empresas prefieren confiar la gestión automatizada de la contabilidad a un tercer sujeto, poseedor de un sistema de elaboración electrónica, mediante un contrato "service".

La doctrina ha sido coincidente en expresar sus críticas. Malvitano y Ochoa señalan que *"...si bien de éste modo el legislador adecua las disposiciones a una situación de hecho originada por la evolución tecnológica, lógicamente serán los afectados por esta disposición quienes deberán evaluar si el costo de mantener los soportes magnéticos, sin darles utilización durante el lapso fijado por la norma, justifica o no que los datos contenidos en aquél sean volcados a soportes tradicionales."*<sup>25</sup>

Similar crítica expone Romero<sup>26</sup>, llegando a presumir que este costo tan elevado llevará a que algunas empresas volverán al uso de los libros de

<sup>25</sup> Rubén Malvitano y Carlos Ochoa, "Plazos para el deber de conservar documentos y cómputo de los términos de prescripción en el ámbito tributario". DF XL 506

<sup>26</sup> Hugo E Romero, "Los registros contables y la ley de procedimiento fiscal" Errepar, Doctrina Tributaria VII 122.

comercio en lugar de aplicar las técnicas de procesamiento electrónico de datos.

Finalmente, cabe comentar que la evolución de los sistemas de elaboración electrónica es sumamente rápida, por lo cual a menudo el contribuyente transita de un sistema de elaboración elemental a uno más complejo y avanzado, de modo que los "soportes" del primero pueden ser legibles o recopilables sólo al precio de costosas conversiones.

## CAPITULO V

### REGIMEN ESPECIAL DE FISCALIZACION.

#### Bloqueo fiscal

Por la ley 23905, publicada en el boletín oficial del 18/02/1991, se incorpora a la ley 11683 en los artículos 117 a 127, un régimen especial de fiscalización. Se dispuso la aplicación de éste régimen en todo el territorio de la Nación con relación al impuesto a las ganancias, al derogado impuesto a los activos, al valor agregado y al impuesto interno (con excepción a los cigarrillos); con posterioridad se incorpora el impuesto sobre los bienes personales.

Este régimen implica una restricción de las facultades de verificación de la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación a determinados contribuyentes e impuestos, a los hechos imponible verificados en un período fiscal denominado "base".

En función de dicho régimen especial, comúnmente denominado "bloqueo fiscal", "olvido fiscal", o "ley tapón", siempre que la declaración jurada correspondiente al "período base" no sea impugnada, el contribuyente goza de una presunción de derecho, que no admite prueba en contrario, según la cual se consideran exactas las declaraciones juradas por el resto de los períodos fiscales no prescriptos. En caso de que la conducta del contribuyente o responsable sea objetada, el funcionario está habilitado para "abrir el cerrojo" e inspeccionar el resto de los períodos anteriores no prescriptos.

Es necesario aclarar, que éste sistema es aplicable sólo con relación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos o patrimonio no superen determinados límites fijados por la AFIP.

Si bien, la ley menciona que el régimen se aplicará cuando se cumplan indistintamente alguno de los requisitos previstos, el organismo recaudador ha dispuesto por norma administrativa<sup>27</sup> que se deben cumplir en forma

<sup>27</sup> El dictamen sin número de abril de 1996 (modifica el dictamen 19/94) Boletín DGI 510 de junio de 1996. También Errepar Tomo II página 325.003.001 punto I.

concomitante ambos requisitos para que el contribuyente quede encuadrado dentro del régimen de bloqueo fiscal.

Los ingresos y patrimonio se determinaran de acuerdo con lo establecido por el Decreto 573/96<sup>28</sup>, distinguiendo entre aquellos contribuyentes que llevan o no libros.

- Contribuyentes que llevan libros: se consideraran el monto total de los ingresos brutos (ingresos gravados, no gravados y exentos según el impuesto a las ganancias), devengado por venta de bienes, locaciones o prestaciones de obras o servicios y por cualquier otro tipo de actividad desarrollada incluyendo prestaciones financieras y netos de todos descuentos, bonificaciones, quitas, etc conforme a las prácticas habituales del mercado. Tampoco se computan como ingreso el impuesto al valor agregado, los impuestos internos, e impuestos a los combustibles incluidos dentro de los ingresos brutos devengados. En caso de éstos dos últimos tributos, la detracción será procedente sólo para los contribuyentes obligados al ingreso de los mismos.
- Contribuyentes que no llevan libros: el monto de los ingresos comprende el total de los ingresos brutos gravados, no gravados o exentos, según las normas del impuesto a las ganancias, devengados o percibidos, según sea el criterio de imputación que corresponda, durante el año calendario cuya fecha de finalización quede comprendida en el período o períodos sujetos a fiscalización.

En cuanto al patrimonio, el importe a computar será el patrimonio neto contable es decir el que surja del Estado de Evolución del Patrimonio Neto al cierre del período valuado. De no llevar libros, el que surja de valorar el conjunto de bienes de acuerdo a la ley de bienes personales, deducidas las deudas, con su correspondiente actualización de intereses.

---

<sup>28</sup> Artículo 5to. Decreto 573/96 B.O 31/05/96 Errepar "Procedimiento Fiscal" Tomo I, página 095.000.000 dorso

Esta norma limita el poder de verificación de la AFIP al último período por el cual se presentó declaración jurada anual (para aquellos impuestos de liquidación anual) o a las declaraciones juradas presentadas por los doce (12) meses vencidos al momento de la verificación.

El período base será el último período por el cual el contribuyente presentó la declaración jurada. Los períodos no prescriptos, anteriores al período base, son todos los períodos anteriores al base en tanto y en cuanto se haya presentado por ellos declaración jurada.

Va a existir bloqueo de los períodos anteriores siempre que la declaración jurada del período base presentada por el contribuyente no resulte impugnada. Esto significa que si el fisco no impugna la declaración jurada del período base, no podrá revisar los períodos no prescriptos anteriores al mismo por los que se hubiera presentado declaración jurada.

Ahora bien, si el fisco impugna – ya sea sobre base cierta o sobre base presunta- la declaración jurada del período base, entonces también estará habilitado para verificar y fiscalizar los períodos no prescriptos.

La impugnación realizada por el fisco de una declaración jurada presentada por el contribuyente tiene que tener un criterio distinto de aquel. Es por ello que la impugnación puede deberse simplemente a una cuestión de interpretación legal, o bien la misma puede obedecer a una cuestión de error, omisión o dolo en la consideración del hecho imponible.

En ambos casos, la declaración jurada del período base resultara impugnada cuando presente un desvío del 5% del incremento de la base imponible declarada o la disminución del quebranto o una suma especificada por la Administración, de éstos tres conceptos el que resulte menor.

### **Metodología de la aplicación del régimen**

La metodología que se aplica al régimen que se está estudiando en éste capítulo es el siguiente:

- El fisco investiga el período base, porque la ley le otorga una presunción de exactitud al contribuyente en la medida que el fisco no impugne la declaración jurada de dicho período.
- Si el fisco impugna el período base – en forma cierta o presunta - , por una interpretación legal o por cualquier otro concepto, en la medida que la impugnación sea por un importe igual o superior al 5% o a la suma especificada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, se produce el desbloqueo a los períodos no prescriptos anteriores al período base.
- Esto conlleva que el fisco podrá investigar también los períodos anteriores no prescriptos.
- Si la impugnación del período base se realizare en forma presuntiva, el fisco podrá modificar los períodos anteriores sólo sobre base cierta. Esto ocurre si el porcentaje de desvío detectado en el período base va desde el 5% hasta el 30%.
- Este último criterio acarrea la presunción fiscal por la que se entiende que, si el contribuyente tiene un desvío en su magnitud tributaria declarada en el período base, éste mismo desvío se repite en períodos anteriores no prescriptos.
- Sintetizando, para poder aplicar la presunción del fisco hacia atrás se debe:
  - Impugnar el período base sobre base cierta.
  - La impugnación no debe obedecer a una cuestión de interpretación legal.
  - El ajuste debe ser igual o superior al 30% de la base imponible declarada.
- Por último, debemos tener en cuenta que la modificación en forma presunta opera siempre en proporción al mismo porcentaje de desvío detectado en el período base de manera que si el fisco detectara un desvío del 50% declarado, estará habilitado a aplicar éste mismo porcentaje por todos los períodos no prescriptos anteriores al período base.

### **Consideraciones generales**

Es interesante destacar que el bloqueo fiscal opera año tras año; por lo tanto no es un régimen de "olvido fiscal". Opera por los períodos no prescriptos anteriores al período base siempre y cuando en dichos períodos se hubiera presentado declaración jurada correspondiente.

Este novedoso régimen opera individualmente por impuesto; esto es que si la Administración Federal de Ingresos Públicos, detecta error en el impuesto a las ganancias, entonces solamente podrá investigar lo que corresponda en éste impuesto, y no podrá extender su presunción a los demás tributos mencionados por la ley.

El período base determinado por el contribuyente en forma rectificativa pierde la estabilidad del ajuste fiscal. De esta forma, una inspección posterior podrá ajustar los períodos anteriores, pero nunca el período fiscal base si éste tuvo su origen en un proceso de determinación de oficio, puesto que resultan de aplicación las normas del artículo 26 de la ley de procedimiento tributario.

Se produce el desbloqueo, de los períodos anteriores al base cuando:

1. El contribuyente rectifique su declaración jurada en forma voluntaria, en este caso, pierde la estabilidad del ajuste fiscal.
2. Luego de iniciado el procedimiento de determinación de oficio, con la vista, el contribuyente rectifique su criterio. Si pasan 60 días y el fisco no impugna la declaración rectificativa, hay estabilidad fiscal del período base para el contribuyente.
3. El contribuyente conteste y no se allane a la pretensión fiscal. Bajo éste supuesto, cuando el fisco emita resolución, el contribuyente gozara de la estabilidad del ajuste fiscal.

### **Comentarios acerca de la legislación**

La presunción de exactitud sin admitir prueba en contrario rige para las declaraciones juradas que se hubieran presentado antes de la verificación fiscal y siempre que no respondieran al régimen de presentación espontánea, y que no sean impugnadas por el proceso de verificación.

Hay que tener en cuenta que tampoco rige esa presunción cuando hubo otra verificación anteriormente y en los períodos fiscales no prescriptos, posteriores a ella, hubo inexactitudes.

### **Sanciones**

Los saldos de impuesto que resulten a favor del fisco como consecuencia de éste proceso de determinación sobre base cierta del año base fiscalizado aplicado a los años anteriores no prescriptos serán actualizados y devengarán intereses resarcitorios.

Se excluye la sanción de multa por infracciones formales, omisión de impuestos y defraudación, por la aplicación de ésta "presunción" retroactiva sobre los períodos fiscales no prescriptos.

Cabe aclarar que la doctrina no justifica éste tratamiento benévolo, pero más allá de esta opinión, se justifica esta exoneración de sanción porque las presunciones no pueden extenderse al ámbito de sanciones penales en el juzgamiento de la conducta fiscal.

Cuando el contribuyente no presentó declaraciones juradas por el período fiscal, ni tampoco lo hizo ante la intimación de la AFIP, es razonable esta disposición que faculta al fisco a tomar los resultados de la determinación de oficio, base cierta, del período fiscal base verificado a los efectos de intimar montos provisorios a cuenta del impuesto que corresponda.

## CAPITULO VI

### ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

#### Causa "Funke e/ Francia"

La primera luz en lo que respecta al tema tratado en el presente trabajo aparece en el fallo "Funke e/ Francia", del 25/02/1993, dictado por el Tribunal Europeo, mediante el cual se establece la absoluta nulidad de los procedimientos de inspección efectuados bajo requisitoria administrativa con el fin de su reenvío a la sede penal, porque ello está impregnado de violación de los derechos procesales del acusado.

Este decisorio señala que la pretensión administrativa no justifica infringir el cargo de imputar cualquier ofensa criminal, porque el tratado prescribe que el silencio no contribuye en contra del inspeccionado a los fines de la incriminación.

El fallo "Funke" determina que un inspector fiscal no puede competir válidamente en la vía administrativa a que un inspeccionado se autodenuncie informando a la inspección sus relaciones financieras con el extranjero, como tampoco puede exigir aportación de documentos de toda naturaleza relativos a operaciones que interesan al servicio fiscal aduanero para formular una denuncia penal.

La lectura pausada de la doctrina que emana del fallo, permite subrayar que debe existir un justo equilibrio entre las necesidades de represión fiscal que pueden procurar las autoridades públicas y la afectación de los derechos fundamentales del inspeccionado, atendiendo que la Administración no puede quedar como dueña de la aplicación de los derechos y garantías, y no puede actuar tampoco frente a derechos y libertades de modo autónomo, sino subordinada a la ley y a la Intervención de la autoridad judicial, donde esta última opera como garante de los derechos fundamentales.

Esta sentencia es un freno elocuente para subrayar los límites a las facultades de injerencia de los poderes públicos administrativos en los

derechos fundamentales, dado que si el inspeccionado entregaba los elementos solicitados por la inspección, su conducta era derivada a la vía penal en su juzgamiento.

**Causa: Vollenweider, Roberto con AFIP-DGI; Juzgado Federal de 1ª instancia de Río Cuarto; 28/04/1999.**

A saber:

El doctor Roberto Lucas Vollenweider, peticona la acción de habeas data prevista por el artículo 43 de la Constitución Nacional y eventual acción de amparo en los términos de la ley 16986 en contra de la Administración Federal de Ingresos Públicos (DGI). Con el objeto de requerir, en modo previo, la información que posee y recaba esa Administración respecto de su persona a fin de determinar la existencia de una actitud discriminatoria y persecutoria y, de ser así se ordene la cesación de tales actos. En el relato de los hechos expone la realización de visitas de inspectores a sus clientes a efectos de inquirir acerca del letrado que los defendía, cuanto les cobraba y si les otorgaba recibo.

Agrega que se puede observar por fecha de las mismas que desde hace dos meses distintos inspectores fiscalizan a sus clientes y hasta la fecha de la presente, no se ha iniciado inspección ni requerimiento de ningún tipo al presentante. Añade que si bien la Administración tiene facultades para verificar y fiscalizar la situación impositiva de los contribuyentes (artículo 33 de la ley 11683) éstas no son omnímodas y deben adecuarse a la ley de rito y a preceptos constitucionales como son la libertad de trabajo y la garantía de defensa en juicio. La parte demandante solicita se ordene la cesación de tal actitud persecutoria por revestir ellos carácter de arbitrarios al no tratarse de una fiscalización sino de una verdadera persecución.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, produce el aludido informe. Relata que la División de Selección y control solicitó al Colegio de Abogados el detalle de veinte profesionales que hubieran iniciado la mayor

cantidad de juicios en los años 1997/1998. En esta oportunidad el Colegio explicitó su imposibilidad de suministrar dicha información. Al ser infructuosa la vía utilizada, el área interviniente considero conveniente para la investigación la solicitud de información a terceros que tuviesen conocimiento de las operaciones del profesional, atribución contemplada en el artículo 35 inc a) y c) de la ley 11683. Finalizado el pedido de información, si se detectase inconsistencias con sus declaraciones juradas, se le iniciara al abogado actor una fiscalización.

Considerando:

El abogado, promueve la acción habeas data previsto en la Constitución Nacional, y subsidiariamente la acción de amparo en contra de la Administración, con la finalidad de acceder a la información obrante en ese organismo fiscal y a él referida. Una vez obtenida la misma y si ésta resultase falsa o discriminatoria el Tribunal disponga la corrección de los datos y la cesación de las medidas persecutorias. La demandada por su parte, además de considerar no operativos al caso el habeas data como el amparo, estima que ha actuado dentro del marco de atribuciones que le confiere la ley de procedimiento fiscal y las normas generales dictadas por la superioridad. Deja de manifiesto que el obrar discriminatorio que se le achaca no es tal.

El problema surge por el hecho de que la accionada cuenta con un espectro amplio de facultades de verificación y fiscalización que se extrae de los articulo 33 y 35 de la ley, la cual no excluye igualmente, la necesidad de justificar el acto pues lo relacionado con la "motivación" se agudiza en materia de actos discrecionales, donde es mayor la necesidad de justificar la intima correlación entre "motivo", "contenido" y "finalidad" del acto.

Desde el punto de vista del particular, el requisito de la motivación, "traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto" (Cassagne, Juan).

Se resuelve:

Al resultar descalificado el proceder administrativo, corresponde el acogimiento de la demanda. En tal sentido, se habrá de ordenar a la Administración Federal de Ingresos Públicos que se abstenga de continuar con la utilización de la metodología implementada en relación con el abogado Lucas Vollenweider.

Por todo ello y normas legales citadas se resuelve:

1. Rechazar la acción de habeas data por las razones expresadas
2. Acoger favorablemente la acción de amparo interpuesta por el abogado en contra de la Administración
3. Consecuentemente ordenar a la demandada se abstenga de continuar con la utilización de la metodología implementada en relación con el abogado Lucas Vollenweider

Luis R. Martínez

**Jurisprudencia sobre Bloqueo fiscal.**

**C.O.T.U.B.A ley 23771**

**Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico 10/06/1998**

Vistos:

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de Roberto Puñal contra la resolución 9/10, por la que se rechazó el planteo de nulidad.

Considerando:

Que el apelante sostuvo que, por la ley 23905, los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos intervinientes no podían fiscalizar los períodos impositivos correspondientes al año 1993 y 1994.

En consecuencia por estimar que la denuncia que motivo el inicio de las actuaciones se basó en datos colectados por aquella inspección, la defensa de Puñal solicitó la declaración de nulidad del expediente principal y de todos los actos posteriores.

Que por la ley 11683 se prescribe que la presunción de exactitud tampoco impedirá que la auditoría pueda extenderse a períodos anteriores a fin de comprobar hechos o situaciones con posible proyección o incidencia sobre los resultados del período o períodos fiscalizados.

Por lo tanto puede establecerse, que la presunción de exactitud examinada o el "bloqueo fiscal" como es conocido, no opera respecto de los poderes de fiscalización y verificación de la Administración, pues de otro modo no podrían comprobarse las circunstancias previstas por la disposición legal.

En resumen, se advierte que los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos estaban facultados para llevar a cabo la inspección examinada, y, habiéndose detectado la posible comisión de un delito tenían la obligación de comunicar aquella circunstancia al juez competente, por lo que la nulidad alegada no puede tener una recepción favorable en esta instancia.

Por ello se resuelve:

1. Confirmar los fundamentos que se expresaron en la presente sentencia.
2. Tener presente la reserva de recurrir ante la Cámara Nacional de Casación Penal efectuada por el apelante.

El Dr. Marcos A Grabivker no firma por encontrarse en uso de licencia

Carlos Alberto Pizzatelli (Juez de Cámara)

Roberto Enrique Hornos (Juez de Cámara)

## CONCLUSIÓN

El objetivo del presente trabajo fue realizar un estudio sobre la ley 11683, en sus artículos referidos a verificación y fiscalización de los contribuyentes.

De esta manera poder determinar cuales son las facultades que le son asignadas a la Administración Federal respetando los derechos de los inspeccionados por un lado, y como contrapartida los deberes de sujeción a los cuales están sometidos los contribuyentes y los responsables. Es decir, enmarcar la realidad jurídica la cual esta integrada por un conjunto de derechos y obligaciones subordinados a los preceptos constitucionales.

A modo de conclusión se puede decir, que la AFIP, debe realizar sus funciones en actos que tengan como fin el cumplimiento de las leyes, fiscalizando y verificando con el propósito de conocer la verdad de los hechos; pero siempre sin sobrepasar los límites de la racionalidad, y teniendo presente los principios que prohíben la arbitrariedad. Es decir, el accionar de la inspección tributaria nunca puede transformarse en el vehículo de afectación concreta de los derechos de los ciudadanos.

Desde hace ya muchas décadas, no cabe duda de la vigencia del principio de igualdad de las partes de esta relación tributaria, con lo cual queda absolutamente prohibido para la Administración Federal de Ingresos Públicos, las conductas arbitrarias neutralizadas por la protección que ofrecen las garantías constitucionales que operan a favor de los contribuyentes.

De esta manera, cabe reconocer que los artículos estudiados en este trabajo deben ser conocidos muy bien por el profesional en Ciencias Económicas para poder brindarle el apoyo y el asesoramiento correcto y necesario al contribuyente o responsable en el momento del acto de inspección para evitar de esta manera que se violen derechos que le corresponde y que están establecidos en la Constitución Nacional; y por otro lado para hacerles conocer cuales son sus obligaciones reales frente a la Administración.

**BIBLIOGRAFIA**

- ◆ Soler, Osvaldo H., **Derecho Tributario Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal**, Editorial La Ley, Buenos Aires 2002.
  - ◆ Gómez, Teresa; Folco, Carlos Maria, **Procedimiento Tributario**, Editorial La Ley, Buenos Aires 2004.
  - ◆ Jarach, Dino, **Curso de Derecho Tributario**, Editorial Cima, Buenos Aires 1980.
  - ◆ Fonrouge Giuliani, Navarrine, Susana Camila, **Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social**, Editorial Depalma, Buenos Aires 2001.
  - ◆ Jarach Dino, **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**, Editorial Cagallo, Buenos Aires, 1983.
  - ◆ Lobera, Elizabeth R., **Procedimiento Tributario ante la Afip**, Editorial Errepar, Buenos Aires, 2004.
  - ◆ Martín, José Maria, **Derecho Tributario Argentino**, Editorial Cima, Buenos Aires 1980.
  - ◆ Diez, Humberto P.; Cotto Alberto P.; Diez, Fernando J; **El ilícito en la ley de Procedimiento Tributario Nacional**, Editorial Errepar, Buenos Aires 2001.
  - ◆ Diez, Humberto P.; Cotto Alberto P.; Diez, Fernando J.; **Esquemas del ilícito impositivo previsional**, Editorial Errepar, Buenos Aires 2000.
- Buitrago L. Guzmán, M. Sánchez. Succar, **Procedimiento Fiscal**, Editorial Errepar, Buenos Aires 2001.