

BENAVIDEZ, M.A.  
Fisco-Contribuyente,

2007

64350

64350

T.477

TITULO: “ FISCO-CONTRIBUYENTE, EN EL  
MOMENTO DEL EJERCICIO DE LAS  
FUNCIONES DE VERIFICACIÓN Y  
FISCALIZACIÓN.”

Realizado por: María Alejandra Benavidez

D.N.I.: 23.954.663

Abogada

Tutor : Dr. Ignacio J. Buitrago

Título al que aspiro: “Especialista en  
Tributación”

02.5.0

64350

MFN:
Clasif:
T-477

## INDICE:

	<b>Páginas</b>
1-Introducción .....	4.
2-Obligación Tributaria: definición, características .....	6.
3-- Sujeto Activo.....	11.
4- AFIP.....	11.
4.1- Autoridades Administrativas .....	12.
4.2.-Funciones de la AFIP.....	12.
4.3- Poderes de verificación y fiscalización .....	15.
4.4- Deberes formales; Incumplimiento. Sanciones; Límites a la Potestad de establecerlos.....	39.
4.5.- Selección del Plan.....	41.
4.6.-Inspector: Condiciones Personales, Actividades Incompatibles, Excusaciones .....	41.
4.7-Inspector: Responsabilidad en las tareas y cumplimiento de las mismas.....	44.
4.8-Clasificación y Selección de Asuntos para futuras verificaciones .....	46.
4.9-Cargo de actuaciones .....	47.
4.10-Papeles de trabajo.....	48.
4.11- Culminación de la Inspección .....	51.
4.12- Informe Final.....	54.
5-Sujetos Pasivos .....	55.
5.1-Responsabilidad ; Responsabilidad Solidaria-Forma de aplicarla-Sanciones-Suspensión de la prescripción; Tipos-sujetos .....	58.
6-Sujeto Pasivo frente a una inspección: Inicio; lugar donde se desarrolla; acceso de los inspectores al domicilio del inspeccionado .....	65.
7-Notificaciones en días inhábiles.....	73.
8- Sujeto Pasivo frente a las exigencias que puede establecer la AFIP; Doctrina.....	76.

9-Codificación del Derecho Tributario: Introducción; Ventajas, desventajas.....	82.
10- Experiencia Argentina de Codificación del Derecho Tributario.....	85.
11- Estatuto del Contribuyente: Concepto.....	86.
a)-Capacidad Contributiva.....	87.
b)-El principio de la capacidad contributiva en la Jurisprudencia de la CSJN.....	88.
c)-Proporcionalidad y Progresividad.....	90.
d)-Proporcionalidad y Progresividad en los textos constitucionales.....	91.
e)-Progresividad en nuestro Sistema Tributario.....	92.
f)-No confiscatoriedad.....	92.
g)-Protección del derecho de trabajar y ejercer actividad económica lícitas.....	93.
h)-Libertad de circulación territorial.....	95.
i)-Protección al comercio jurisdiccional.....	96.
j)-Generalidad.....	99.
k)-Igualdad.....	100.
l)-Irretroactividad y/o Anterioridad de la ley.....	104.
ll)-Derecho de no declarar contra sí mismo.....	104.
m)-Principio de Legalidad.....	105.
n)-Prohibición de las interpretaciones Análogas.....	110.
ñ)-Seguridad Jurídica.....	110.
o)-Derecho Constitucional de defensa en juicio.....	112.
p)-Otros Recursos y Remedios Procesales en defensa del contribuyente: Acción de Amparo; Habeas Data; Acción Declarativa de Certeza; Medidas Cautelares.....	113.
12- Cuadro de Relaciones.....	120.
13- Conclusión.....	131.
14- Bibliografía.....	133.

## INTRODUCCIÓN:

"Obligación tributaria", es el vínculo jurídico "ex lege" que se entabla entre el Fisco como sujeto activo titular de una pretensión a título de tributo (acreedor) y el sujeto pasivo, obligado a esa prestación dineraria (deudor).

Como toda obligación jurídica, la obligación tributaria se caracteriza por su bipolaridad, donde requiere la existencia de dos sujetos, sujeto activo-acreedor y sujeto pasivo-deudor, investidos ambos con facultades y sometidos a deberes .

El sujeto activo de la obligación tributaria (Administración Federal de Ingresos Públicos) ejerce las funciones de verificación y fiscalización contenidas en forma general en el Decreto 618/97 y particularizadas en el capítulo V de la ley 11683 ( Ley de Procedimiento Tributario t.o.1998), previendo distintas facultades en lo que se refiere a los recaudos respecto a la documentación y registros que deben cumplir los administrados, así como las posibilidades de requerir información por parte de la Administración en cuanto a los elementos que facilitan la tarea de verificación.

El procedimiento de verificación y fiscalización se debe llevar a cabo dentro de un marco de garantías de los derechos individuales de los contribuyentes.

En este accionar, el Organismo Recaudador debe tener en cuenta el interés público y social que gestiona, pero sin desconocer el individual, estando obligado a cumplir su función en forma objetiva, certera y justa, dado que en su proceder debe adoptar todos los recaudos para esclarecer la verdad de los hechos que se le plantean.

Esta potestad administrativa tiene límites en el ejercicio de sus funciones, que son los derechos que tiene el contribuyente y debe hacer valer frente a las funciones del Organismo Fiscal.

Estos principios los encontramos en la Constitución Nacional y son : el principio de legalidad, el derecho de defensa, la prohibición de declarar contra sí mismo, el principio de razonabilidad, el de generalidad, de proporcionalidad, de uniformidad , de equidad etc., constituyen el límite al poder tributario que protegen al contribuyente.

Quiere decir que debe respetarse el derecho de declarar en forma libre y voluntaria sin aplicar la coerción del deber de declarar o bien de no declarar contra sí mismos, pudiendo abstenerse de hacerlo y sin que el silencio pueda interpretarse como prueba en su contra.

Asimismo debe respetarse el principio de inocencia, de inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados.

Se trata de un verdadero " estatuto del contribuyente", según la denominación de Luqui.

El contribuyente en la mayoría de los casos, desconoce estos principios constitucionales que puede y debe hacerlos valer , cuando el Fisco Nacional hace uso de sus funciones de verificación y fiscalización.

Para desarrollar este tema analizaré la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11683, t.o. 1998), libros de distintos autores comentando la Ley de Procedimiento Tributario; nuestra Constitución Nacional; Tratados de Derecho Tributario, doctrina; jurisprudencia; para lograr establecer cuales son los derechos que todo contribuyente tiene en el momento de llevarse a cabo una inspección.

## OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:

Obligación tributaria, "es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley (actualmente, solamente sumas de dinero). Este vínculo jurídico de carácter obligacional tiene en su estructura dos elementos esenciales: el hecho hipotético o condición (hecho imponible) y el momento de pago vinculado como consecuencia jurídica de la realización o configuración del hecho imponible".<sup>1</sup>

En otros términos, cabe decir, que ésta "es la obligación que tiene por objeto el pago del tributo" o que "es la relación jurídica especial entre el acreedor tributario y el deudor tributario".<sup>2</sup>

La Ley 11683 no define la obligación tributaria, a diferencia de lo que hace el artículo 18 del MCTAL ( Modelo de Código Tributario para América Latina), por lo que se elabora su concepto tomando en consideración el ordenamiento jurídico, la jurisprudencia y la doctrina.

Suele llamarse a la obligación tributaria, "relación jurídica tributaria sustantiva", "deuda tributaria", "relación jurídica tributaria principal", o "relación obligacional impositiva".

De la definición de la obligación tributaria, surgen las siguientes características:

a) Obligación "ex lege" : En la nota a la parte Primera de la Sección Primera del Título Segundo del C.C., entre las fuentes clásicas de las obligaciones, Vélez Sarfield incluye los contratos, los cuasicontratos, los delitos, los cuasidelitos y la ley, pero autorizada doctrina sostiene, en el Derecho Privado, que la ley es la única fuente.<sup>3</sup> En el caso de la obligación tributaria, la opinión es unánime en el sentido de que tiene como única fuente directa e inmediata la voluntad de la ley, aunque con las siguientes particularidades que la diferencian de las obligaciones legales del derecho Privado:

1) Sólo la ley puede definir el hecho imponible en todos sus aspectos, designar los responsables solidarios, establecer las exenciones, los beneficios tributarios, establecer la base imponible y las alícuotas, las infracciones y las sanciones

<sup>1</sup> Giuliani Fonrouge Carlos M.: " Derecho Financiero" Tomo 1 ED. De Palma-Bs.As. 1984-pag 348.

<sup>2</sup> Ferreiro Lapatza, Curso, pag.333

<sup>3</sup> Moisset de Espanés, Curso de obligaciones, t.ii, p. 430 y 436

tributarias. Ello deriva del Principio de Reserva de la ley consagrado en el ordenamiento tributario nacional, en especial en los artículos 4, 17, 19, 52, 75 inc. 1,2, y 3 y 93 inc. 3 de la Constitución Nacional, facultad del Poder legislativo que es indelegable. La doctrina Nacional y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha mantenido este principio en forma inflexible, aunque es necesario reconocer que en el campo legislativo han ocurrido desviaciones o flexibilizaciones mediante decretos de necesidad de urgencia o delegaciones a mi entender indebidas del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo, con pretendido fundamento en el artículo 76 de la Constitución Nacional mediante lo que se ha dado en llamar “leyes de superpoderes”.

En síntesis, la obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo, encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal, condicionado a su vez por la constitución. El derecho del sujeto activo existe en cuanto una ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y no hay tributo sin ley que lo establezca.<sup>1</sup>

2) La Administración, actuando como hacedor no sólo puede sino que debe recaudar tributos. Ello es consecuencia del principio de la “indisponibilidad del crédito o de la inderogabilidad de la obligación tributaria”, aspecto que la diferencia también de la relación obligacional del derecho privado.

b) Obligación Personal: La relación jurídica tributaria principal se traba entre personas y jamás podrá decirse que la obligada al pago es una cosa. En nuestro derecho positivo encuentra su fundamento en el art. 497 del C.C. que establece: “ A todo derecho personal corresponde una obligación personal. No hay obligación que corresponda a derechos reales”.

La obligación tributaria, al igual que la privada, es bipolar, es decir, el sujeto situado en el polo activo, tiene un derecho de crédito, y el sujeto pasivo el deber de una prestación consistente en una acción de dar.

c) Obligación de Dar: Siendo la obligación tributaria aquella que tiene por objeto el pago de un tributo, se trata siempre de una obligación de dar.

d) Naturaleza Jurídica Pública: La obligación tributaria es de naturaleza jurídica pública o derecho público, porque el sujeto activo, el acreedor, es un ente

---

<sup>1</sup> Valdés Costa, Curso p.296,

público, el Estado en sentido lato y por que la prestación tributaria que debe realizar el deudor es de carácter público, desde que el tributo es un recurso público del estado, una contribución patrimonial al Estado, tal como surge de los artículos 4,16,17, y 75 inc. 1 y 2 de la Constitución nacional. En cuanto tal es regida por el derecho público.

e) Igualdad de las partes: Ningún tipo de relación jurídicas tributarias que surge entre el fisco y los sujetos pasivos luego de creado el tributo es una relación de poder, en todas, aún cuando sea de naturaleza administrativa, el Estado actúa sometido al derecho, su actividad es una actividad reglada, porque esa relación de poder que está en la génesis del tributo se agota con el dictado de la ley, para dar paso a una relación de equilibrio, de igualdad de las partes.

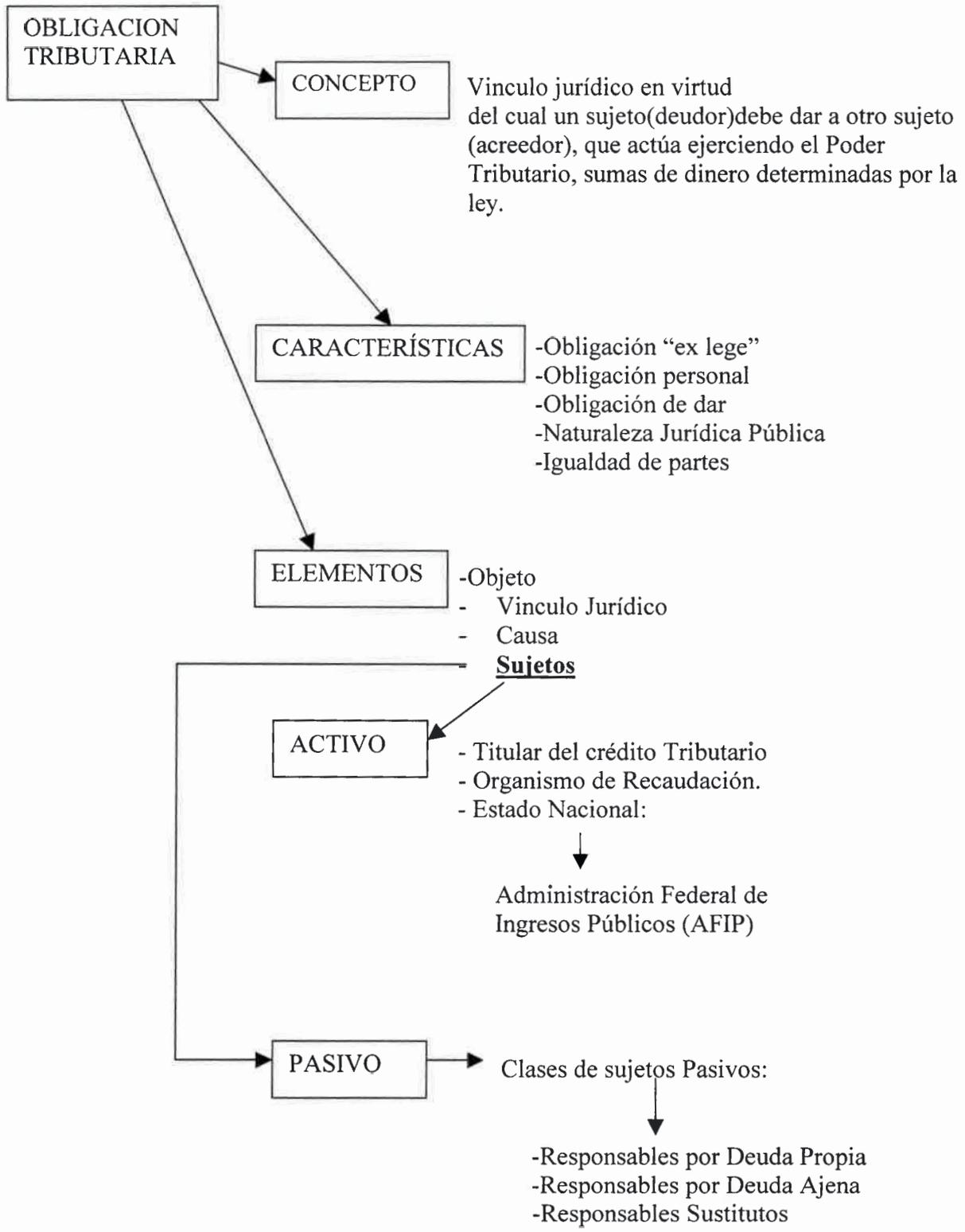
Los derechos y las obligaciones de los sujetos activos y pasivos derivan de igual manera de la ley, no hay una superioridad de una de las partes sobre la otra, la coerción que caracteriza el tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las normas jurídicas. El poder soberano originario o derivado del sujeto activo se agota en el poder de dictar a través de los órganos competentes, las normas jurídicas que prevén los hechos jurídicos tributarios y sus consecuencias.

Bajo la disciplina jurídica del derecho tributario material, fisco y contribuyente están sobre un pie de paridad jurídica, como el deudor y el acreedor de la relación jurídica obligatoria del derecho privado. Se sostiene, también, que la voz "Estado", tiene dos significados diversos entre los cuales el que no distinga cada uno de ellos, está en continuo peligro de equívoco; uno es el Estado como "expresión subjetiva del derecho (objetivo), otro el Estado como sujeto de una relación jurídica; en el primer sentido el Estado es el soberano; en el segundo el Estado es súbdito, es decir vinculado al derecho; en el primer sentido, el Estado es "super parte" (componedor del conflicto), en el segundo es "inter parte" (una de las partes cuyo conflicto de intereses es solucionado por el derecho).

Otra fundamentación de este principio es en la teoría de división de poderes y la teoría de la personalidad jurídica del Estado que ha permitido situar su actuación en el mismo plano de sumisión al derecho que la actuación de un particular.

Como surge de la definición, los elementos esenciales de la obligación tributaria son: sujeto, objeto, vínculo jurídico y causa. Son esenciales, en tanto la ausencia de cualquiera de ellos trae aparejada la inexistencia de la obligación.

En el desarrollo de este trabajo haré mención sólo a uno de esos elementos esenciales de la obligación tributaria: los sujetos activo y pasivo, en el momento de llevarse a cabo las funciones de verificación y fiscalización indicando derechos y deberes de cada uno de ellos.



## SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

### SUJETO ACTIVO:

En nuestro país, en el ámbito Nacional, el Congreso de la Nación es el titular de la potestad tributaria (con las limitaciones que le impone la propia Constitución Nacional ) y es él, en ejercicio de dicha potestad, quien puede crear tributos.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado (a través de la Administración Federal de Ingresos Públicos –AFIP-), la que actúa en virtud de una atribución conferida por una norma que le ha delegado la recaudación y administración de los tributos.

En materia tributaria, a nivel nacional, el ejercicio del Poder de Policía se ha otorgado a la Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de la Ley de Procedimiento Tributario 11683. Se llama “Policía” a la parte de la función Administrativa que tiene por objeto la ejecución de las leyes de policía. Por lo tanto la policía es una función no un órgano de la Administración.

También existen delegaciones en otros organismos paraestatales reguladores, colocados como sujetos activos de las obligaciones tributarias relativas, principalmente, a contribuciones parafiscales.

### ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS - (AFIP)-

El Poder Ejecutivo Nacional, en ejercicio de las facultades oportunamente delegadas por el Poder Legislativo, mediante el decreto 1156/96 dispuso la fusión de la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva, constituyendo la AFIP como organismo autárquico dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

Según nuestra Constitución Nacional, es al Poder Ejecutivo a quien le compete la facultad-deber de recaudar los tributos nacionales -. Pero como consecuencia de la creciente especialidad que se observa en los estados modernos, la atribución aludida es delegada a entes de menor jerarquía, casi siempre dentro de la órbita del Poder Ejecutivo. Así es que surge la necesidad de contar con un organismo

encargado de aplicar, percibir y fiscalizar los tributos exigidos por el Estado. Estas funciones están asignadas a la AFIP en el Decreto 618/97.

### **AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.**

La AFIP estará a cargo de un Administrador Federal designado por el Poder Ejecutivo Nacional, a propuesta del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, con rango de secretario, el que tendrá las funciones, atribuciones y deberes que señalan los art. 6,7,8, y 9 del Decreto 618/97, y los que las leyes y sus reglamentaciones le otorguen.

Secundaran al Administrador Federal, un Director General de la DGI (Dirección General Impositiva) y un Director General de la Aduana y Subdirectores Generales cuyo número y competencia serán determinados por el Poder Ejecutivo Nacional.

El Director General de Aduanas resulta responsable de la aplicación de la legislación aduanera mientras que el Director General de la DGI es el responsable de la aplicación de la legislación impositiva y de los recursos de la seguridad social, todo ello en concordancia con la política, criterio, planes y programas dictados por la Administración federal y las normas legales que regulan dichas materias.

El Administrador Federal, los Directores Generales y los Administradores de Aduanas en su jurisdicción, actuarán como jueces Administrativos.

### **FUNCIONES DE LA AFIP.**

Estas funciones son las siguientes: aplicación, percepción, y fiscalización.

Aplicación; significa dirigir el funcionamiento del gravamen mediante el ejercicio de acciones inherentes a tal competencia ( ej: fijación de vencimientos, utilización de formularios, etc).

Percepción; se refiere a la recaudación de tributos como así también, a otras funciones vinculadas con la percepción ( ej: el control de pagos, liquidación de accesorios, etc).

Fiscalización; representa el centro de interés "ex post" en el desarrollo de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, pues supone el tramo final de dichas relaciones .

La facultad sub-examen gira en torno al control del correcto cumplimiento de las obligaciones de los particulares.

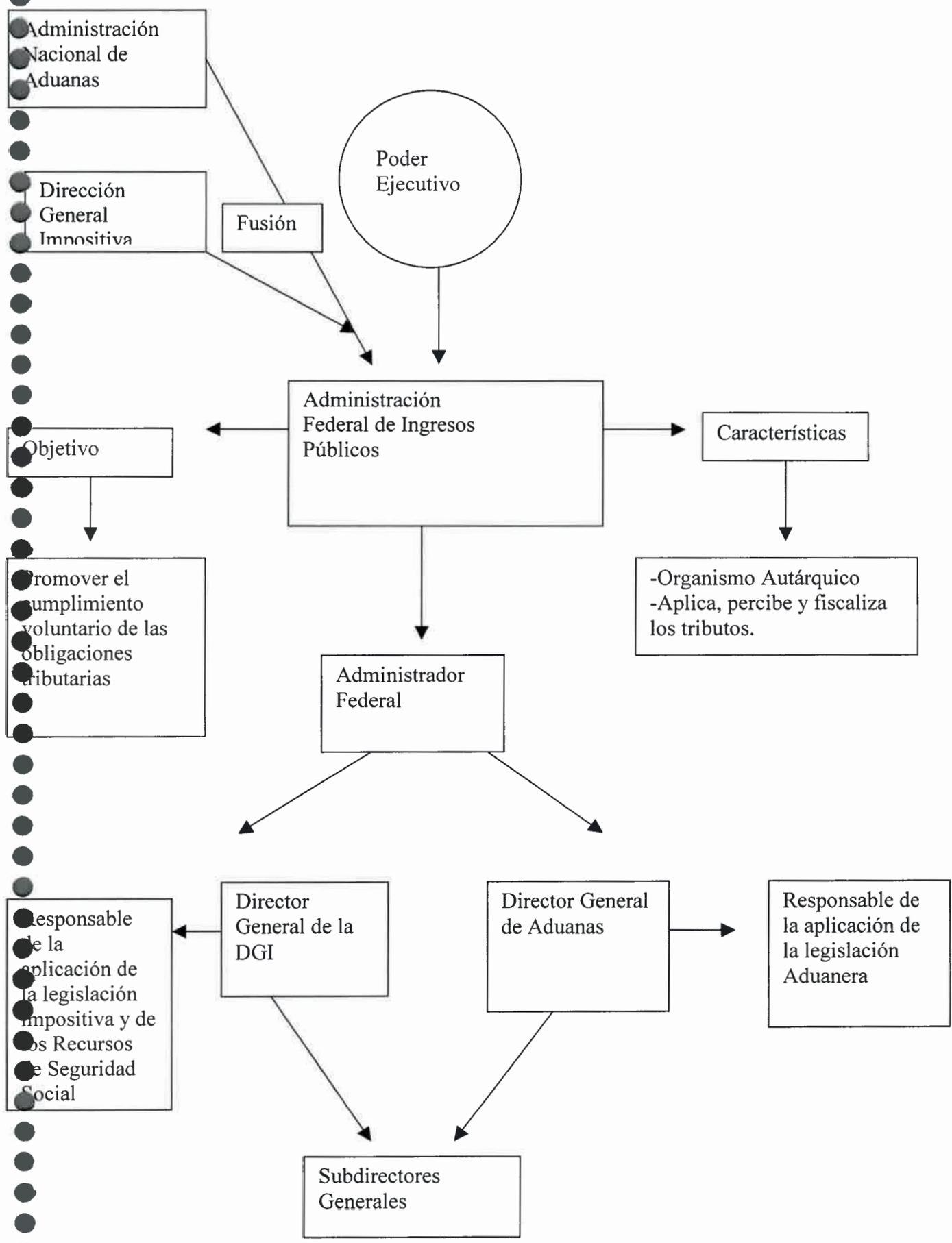
Verificación: Implica comprobar si se produjo o no el hecho imponible.

Esta tarea puede ser realizada en verificaciones internas (teniendo en cuenta la documentación del contribuyente en el legajo) o en verificaciones externas, cuando la AFIP va a la sede del contribuyente y examina la documentación o sus registros pudiendo también solicitar a terceros que suministren información de la verdadera situación fiscal del contribuyente.

El artículo 2 del Decreto 618/97, faculta al Organismo Fiscalizador a suscribir convenios con bancos oficiales, provinciales, y municipales a los fines de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo.

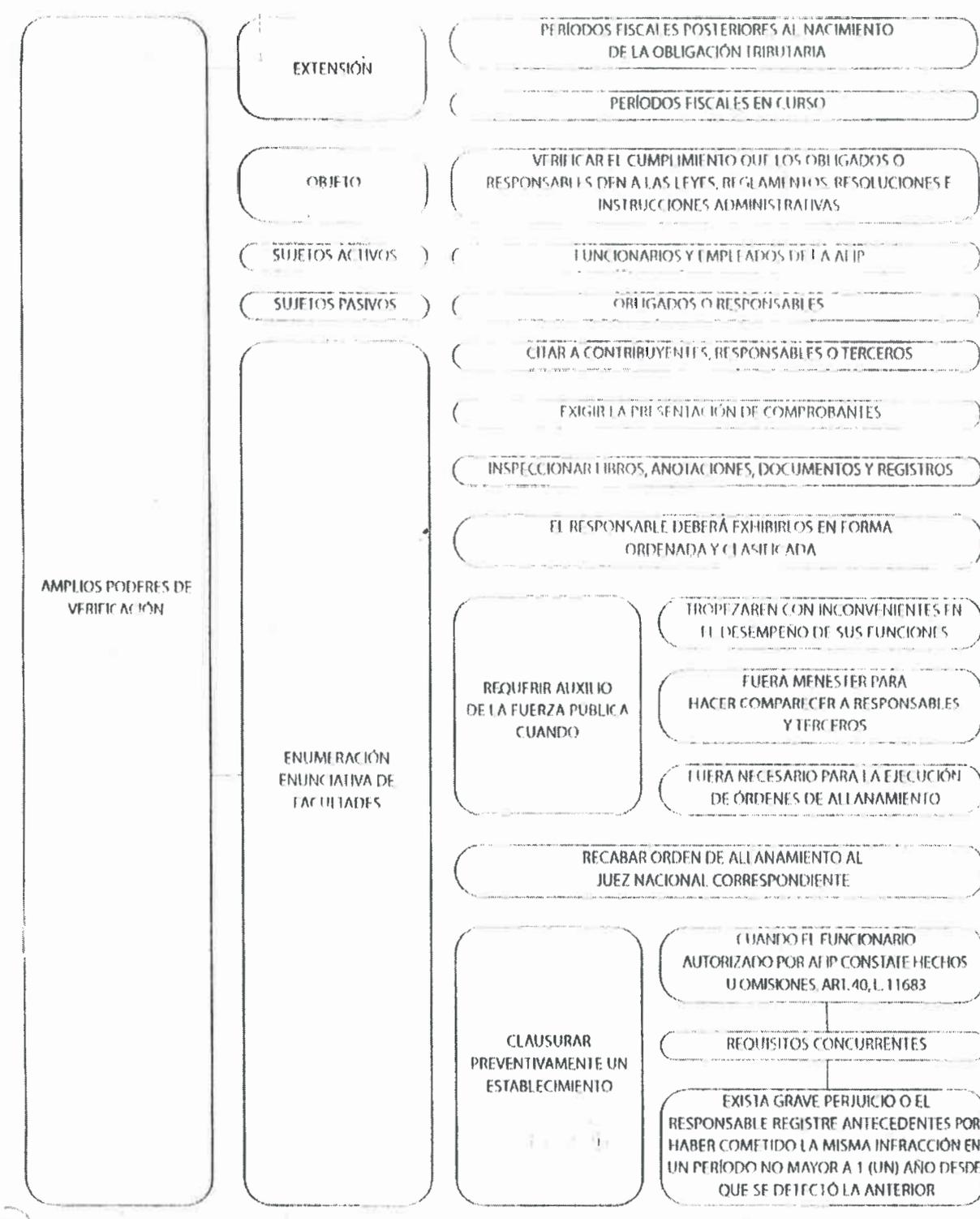
Finalmente el artículo 3 del decreto antes citado, asigna a la AFIP la competencia en materia de los recursos de la seguridad social correspondientes a los Regímenes Nacionales de Jubilaciones y Pensiones, sean de trabajadores en relación de dependencia o autónomo; los subsidios y asignaciones familiares, el Fondo Nacional de Empleo y todo otro aporte o contribución que de acuerdo a la normativa vigente se deba recaudar sobre la nómina salarial.

El objetivo de la Administración Tributaria es promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, teniendo en cuenta que el régimen de liquidación recae en la autoliquidación. Por ello no puede ser un objetivo exclusivo de la Administración sancionar evasores o perseguir contribuyentes morosos.





**PODERES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP). L: ART. 35/ DR : 49;50.**



El artículo 35 de la Ley de Procedimiento Tributario, establece las facultades particulares que permiten a la AFIP requerir a los presuntos contribuyentes, responsables o terceros, determinadas obligaciones de hacer o no hacer. Este artículo se estructura en dos partes, la primera otorga a dicho ente amplios poderes para verificar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas o formales por parte de los administrados; la segunda enumera en forma enunciativa facultades particulares, las que además son de carácter discrecional, ya que no sólo el organismo fiscalizador puede ejercerlas o no, según criterios de oportunidad o conveniencia que determine, sino que también al utilizarlas siempre que no afecte garantías personales de rango constitucional, puede hacerlo con mayor o menor intensidad respecto a bienes y personas que escoja.

Los amplios poderes otorgados para verificar pueden ejercerse en cualquier momento, incluso respecto de períodos fiscales en curso. De esta norma se desprende que las potestades de las que es titular el Ente recaudador se extienden no solo a períodos fiscales posteriores al nacimiento de la obligación tributaria , sino también a los que se encuentren en desarrollo.

La Ley 26044 incorpora la figura de agente fiscal encubierto, en el inc. g) del artículo 35 de la LPT. Se autoriza a los funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras y servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la AFIP. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que obren en el organismo fiscal. Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haber consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá anular la operación ,y en su caso, la factura o documento emitido.

De no ser posible ello, se emitirá nota de crédito.

La constatación deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inc .c) del artículo 35 y en el artículo 41 y en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el art. 40 y de corresponder, la clausura preventiva,

Los funcionarios , en el ejercicio de sus funciones previstas en el inc. g), estarán relevados del deber de exigir la entrega de facturas o comprobantes equivalentes.

Estas facultades del ente fiscal importa la correlativa obligación de contribuyentes, responsables, o terceros, de cuya documentación o vínculo con otra persona pudieran resultar antecedentes de interés respecto de las inspecciones a practicar.

La concesión de amplios poderes al Ente Recaudador halla su justificación en nuestra Constitución Nacional y en las características del Sistema Fiscal en el orden Nacional, el cual se encuentra construido sobre la base de la auto determinación, por medio de la presentación de declaraciones juradas; este amplio margen de accionar, será válido en la medida en que no se superen los límites legales, ni se afecten las garantías que resguarda la constitución respecto de los administrados.

El término “**amplios poderes**” utilizado por la ley, implica que las facultades fiscalizadoras e investigatorias, deben ser interpretadas con un criterio extensivo y no restrictivo, estas potestades son para fiscalizar e investigar en general el cumplimiento de las leyes tributarias, no sólo respecto de los sujetos pasivos sino también con relación a terceros ajenos a la obligación tributaria sustancial, pudiendo ser utilizadas no solamente ante las declaraciones juradas presentadas, sino ante cualquier persona respecto de la cual se presuma que debe ser contribuyente, aun cuando no haya presentado declaraciones juradas.

El hecho de que la interpretación deba ser extensiva, como consecuencia del detalle meramente enunciativo efectuado por el artículo 35 de la LPT, no autoriza a concluir que se le otorguen al Ente Recaudador poderes no referidos y que puedan lesionar garantías de carácter constitucional.

## **ENUMERACIÓN DE PODERES DE LA AFIP:**

### **1) Citar a contribuyentes, responsables o terceros. Doctrina.**

La Administración Federal de Ingresos Públicos se encuentra facultada para citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a su juicio tenga conocimiento de las negociaciones de aquellos, para contestar o informar verbalmente o por escrito , según ésta estime

conveniente y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración Federal estén vinculadas al hecho imponible previstos en las leyes respectivas.

Los requerimientos, tienen como objetivo solicitar información al sujeto pasivo de la obligación tributaria, relativa a las ventas, ingresos, egresos y en general sobre las circunstancias y operaciones que estén vinculadas con el hecho imponible o previsto en las normas.

Se realizan anteriormente si existen indicios de algo sospechoso o durante el desarrollo de la inspección, y debe otorgarse un plazo prudencial, razonable, para su sustanciación.

Se realizan en forma verbal o en forma escrita.

En el caso de los requerimientos escritos, se extiende formulario (AFIP) 8600/I (prenumerado) y debe detallar la información solicitada, lugar, y fecha en que se labra y el momento para su cumplimiento.

Estos requerimientos deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Ser precisos;
- b) Estar vinculados a cuestiones tributarias;
- c) Ser materialmente posibles de cumplir, es decir, deben establecer una fecha de cumplimiento en días, horas hábiles y un plazo prudencial para reunir los antecedentes pedidos.
- d) No deben contener preguntas que el sujeto pueda negarse a contestar. Ej: Por estar obligado jurídicamente a guardar secreto.

En el caso de los requerimientos verbales, la contestación debe ser volcada en actas extendidas por los funcionarios F8400 (prenumerado), firmadas o no por el interesado. Constituyen prueba de la gestión tributaria. Deben contestarse en el plazo fijado por el funcionario actuante. No obstante ello, debe destacarse que en mérito al principio de razonabilidad, se entiende que el plazo normal otorgado debería ser de 10 días.

El incumplimiento, es considerado como resistencia pasiva a la fiscalización, constituyendo el presupuesto legal previsto en el artículo 39 de la Ley 11683 (t.o. 1998 y modif..). Resulta de ello, entonces, el requerimiento se transforma en el

antecedente en el cual se funda la infracción formal y en virtud de ello ( pese a que por sí sólo no es impugnabile), a través de la vía del sumario administrativo, puede ser cuestionado.

En cuanto a las actas de constatación, Formulario (AFIP) 8400 (Prenumerado), son confeccionados por el inspector actuante con el objeto de dejar constancia de hechos, circunstancias, examen de libros o documentos, manifestaciones de contribuyentes, responsables o terceros y todo otro hecho ocurrido ante él, en el momento en que se la está labrando.

Debe precisarse el lugar donde se confecciona, fecha en que se redacta, hora de iniciación del acto, nombre y apellido de los funcionarios, nombre o denominación del contribuyente, identificación y carácter de quien atiende y domicilio fiscal del contribuyente.

En el cuerpo principal se deja constancia de hechos y circunstancias ocurridas durante el lapso de inspección en forma precisa y completa. En el cierre del acta se deja sentado la fiscalización del procedimiento de que se trate. Se da lectura de la misma y se invita al contribuyente a firmar, ratificando todo lo actuado. Se entrega copia al contribuyente. Es válida con la sola firma del funcionario. En cuanto a su valor probatorio son instrumentos públicos, conforme lo prevé el artículo 979 inc. del C.C.

En su condición de tal, gozan de presunción de legitimidad por lo que el acta labrada hace plena fe, no sólo entre las partes, sino contra terceros, hasta que no sea argüida de falsa, tal como lo prevén los art. 993 y 994 del C.C. Asimismo, importa destacar que para que el acta sea válida, necesariamente debe ser extendida por un funcionario designado para realizar la tarea de inspección. (DR art. 65 LPT).

Las Circularizaciones, son pedidos de información a terceros o mediante actuaciones realizadas por los propios agentes de la AFIP, como consecuencia de la facultad del Fisco de obtener información proveniente de sujetos ajenos al vínculo Fisco-Contribuyente.

Se trata de una cuestión que se observa a diario en todo tipo de verificaciones, cuando se realizan, por ejemplo circularizaciones a proveedores, bancos, en donde se solicitan a determinados sujetos, datos que tiene relación con operaciones económicas del sujeto sometido a fiscalización.

En cuanto a las características, el pedido de información debe ser solicitado por un funcionario que revista la calidad de juez administrativo y debe ajustarse a pautas de razonabilidad a saber :

- Que el requerimiento de datos sea realmente necesario
- Que la información, de ser posible, sea obtenida por los funcionarios del Fisco, a fin de evitar una carga administrativa al tercero.
- Que se otorguen plazos razonables para su cumplimiento.<sup>1</sup>

En cuanto a su cumplimiento el art. 107 de la norma procedimental, surge que la información que se solicite no puede negarse invocando lo dispuesto en leyes, cartas orgánicas o reglamentaciones que rijan el funcionamiento del organismo de que se trate.

El resultado que se obtiene como consecuencia de las circularizaciones practicadas, constituye prueba y en su condición de tal, el fiscalizador puede tenerla en consideración a la hora de evaluar los hechos económicos realizados y posteriormente exteriorizados en declaraciones juradas por el contribuyente pasible de la auditoria.

Esta información solicitada por los funcionarios del Organismo Fiscal es necesaria para permitirles cercionarse sobre el grado de cumplimiento a las normas legales por parte del inspeccionado.

Los requerimientos de información sobre datos propios o de terceros, para que estén legitimados, deben efectuarse conforme con las pautas que establece el artículo 6 de la Ley 25326 (Instituto del Corpus Data), según el cual cuando se recaben datos personales se deberá informar previamente a sus titulares en forma expresa y clara:

- a) La finalidad para que serán tratados y quienes pueden ser destinatarios o case de destinatarios.
- b) La existencia del archivo, registro, banco de datos electrónicos o de cualquier otro tipo de que se trate y de la identidad y domicilio de su responsable.
- c) El carácter obligado o facultativo de las respuestas al cuestionario que se le proponga.

---

<sup>1</sup> Circular (DGI) 916/70 y Díaz Siero, Velja Novich, Bergroth: Procedimiento Tributario. Ley 11683. Ed. Macchi. Octubre 1993.pag. 572.

- d) Las consecuencias de proporcionar los datos de la negativa a hacerlo o de la inexactitud de los mismos.
- e) La posibilidad del interesado de ejercer los derechos de acceso, rectificación y supresión de datos.
- f) Sin embargo los requerimientos formulados por la AFIP, en general, no dan cabal cumplimiento a tales exigencias limitándose a indicar las penalidades por no suministrar la información.
- g) Ello deriva en consecuencia que el particular requerido pueda rechazar los requerimientos que no observen los extremos legales referidos. Si el contribuyente brindase información a pesar de la omisión en la que incurra la AFIP, el vicio incurrido en la colectación de datos puede dar fundamento para invocar la invalidez de su utilización en el curso de un procedimiento Administrativo o judicial, atendiendo a la Teoría del fruto del árbol venenoso.

La facultad de **citar** implica compeler a concurrir, la misma se refiere no sólo a los sujetos pasivos sino también a terceros, respecto de los cuales es suficiente que la AFIP presuma que tenga o puedan tener algún conocimiento de las operaciones que la misma investiga.

No obstante lo expuesto, existe jurisprudencia en sentido contrario a través de la cual se ha dicho que las actas labradas en los términos del art. 35 de la Ley 11683, no son instrumentos públicos y cumplen la función de “servir de prueba en los juicios respectivos”, pues en el marco de dicha ley, cuando el legislador ha querido conferir a determinadas actas de carácter de instrumento público, así lo ha hecho. Tal el caso de las actas de notificación previstas en el art. 100 inc. b).

En ocasiones, el Ente recaudador requiere datos que la persona no se encuentra en condiciones de dar. En virtud de lo expuesto, parte de la doctrina ha entendido que los requerimientos verbales o escritos formulados por la AFIP deben ser precisos, estar vinculados a cuestiones tributarias, ser materialmente posibles de cumplir y no contener preguntas relacionadas a temas que el sujeto pueda negarse a responder, de manera tal que permitan su evacuación en el caso concreto. <sup>1</sup>Con respecto al plazo la ley establece que el mismo se deberá fijar prudencialmente, este término

---

<sup>1</sup> Díaz, Horacio D. Procd. Tribut. Ed. Machi-Bs. As. 1994.pag.293.

implica una indeterminación capaz de originar abusos, ya que lo prudencial depende del criterio de quien interpreta el plazo.

Parte de la doctrina entiende, que al no contemplar la ley un plazo mínimo resulta supletoriamente aplicable el art. 1 inc. e) apartado 4 de la Ley de procedimiento Administrativo nacional que establece un plazo de 10 días.

Existen excepciones a tener en cuenta relativas a la facultad de citar y requerir informes, tales como el secreto profesional, secreto bancario y bursátil. Uno de los límites relacionados con las facultades de verificación y fiscalización es el de no vulnerar el secreto profesional, lo cual implica que el Ente Recaudador no puede interrogar a los asesores de hechos de sus clientes, ni siquiera por el nombre de los mismos.

Esto se funda en la circunstancia de que los asesores tributarios en virtud de lo dispuesto por el artículo 156 del Código Penal, se encuentran obligados (al igual que otros sujetos), a no revelar cuestiones que conocen con motivo de su profesión.

En lo relativo a las entidades bancarias, la Ley 21526, en su título VI establecía el secreto bancario, el cual fue dejado sin efecto respecto de la informaciones que la AFIP, en cumplimiento de sus funciones legales , pueda requerir, como consecuencia de lo normado por el artículo 1 de la Ley 23271.

Las informaciones que el Ente Recaudador solicite podrán ser de carácter general o particular, incluir a uno o varios sujetos, determinados o no, se encuentren o no bajo fiscalización, en manera bursátil, no podrán referirse a operaciones en curso de realización o pendientes de liquidación.

Las disposiciones de la Ley 23171 son de orden público y aplicables a todas las operaciones que se realicen desde el momento de su entrada en vigencia.

La diferencia con el régimen anteriormente vigente son importantes; antes la habilitación para dar información era excepcional, solo podía referirse aun sujeto pasivo determinado previamente emplazado, respecto de quien se estuviera efectuando una verificación impositiva, pero no se admitía el otorgamiento de informes con el objeto de encontrar responsables de identidad desconocida, circunstancia que con la reforma introducida es posible actualmente.

Por otro lado, en virtud de lo normado por el art. 4 de la Ley 24144, el Banco Central de la República Argentina, se encuentra facultado a fin de establecer los requisitos que deberán atenerse las entidades financieras con el objeto de suministrar la

información obrante en documentos que posean interés fiscal. A su vez, mediante el art. 3 de la ley citada en el último término, se modifica el artículo 39 del título v de la Ley 21526, estableciendo que las entidades comprendidas en dicha ley no podrán revelar las operaciones pasivas que realicen, exceptuándose a los informes requeridos por organismos recaudadores de impuestos nacionales, provinciales, o municipales. Finalmente el poder Ejecutivo a través del Decreto 572/1996 (BO: 31/5/1996), estableció que el deber de guardar secreto no regirá para la información que solicite la AFIP a la Caja de Valores S.A.

### **DATOS QUE NO TIENEN TRASCENDENCIA**

El contribuyente no está obligado a aportar datos que no contienen trascendencia tributaria y que son propios del ámbito de su intimidad.

El artículo 4 de la Ley de Habeas Data estipula que los datos que se recojan a los efectos de su tratamiento deben ser ciertos adecuados, pertinentes y no excesivos en relación al ámbito o finalidad para los que hubieren obtenido, sin que puedan utilizarse para finalidades distintas o incompatibles con aquellas que motivaron su obtención.

El requerimiento de información debe ser congruente con la finalidad perseguida y debe tener trascendencia tributaria.

### **2) EXIGIR PRESENTACIÓN DE COMPROBANTES.**

El inc. b) del artículo 35 de la Ley 11683 establece la facultad de la AFIP de exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho imponible.

“Presentación” significa que el sujeto pasivo o el tercero transporte físicamente a la oficina correspondiente del ente recaudador los comprobantes y justificativos que se consideran conducentes para la acreditación de algún hecho imponible, requeridos por este último.

No obstante algunos autores señalan, que además, existe la posibilidad de que los comprobantes y justificativos sean exhibidos en el domicilio fiscal del inspeccionado.

<sup>1</sup>

Esto queda corroborado en el artículo 33, último párrafo de la Ley 11683, donde se establece que los libros y la documentación deberán permanecer a disposición de la AFIP en el domicilio fiscal.

En cuanto al alcance del término precitado, se discute si únicamente significa exhibición o abarca la posibilidad de que el ente fiscal incaute la documentación; la jurisprudencia ha entendido que a pesar de que esta última facultad no surge literalmente del texto de la ley, la misma puede resultar procedente cuando se conociesen e imputaren concretamente infracciones en ejercicio de la tarea investigatoria, cuya prueba se pretenda contemplar a través del secuestro; es decir que el límite consistiría en que se puede secuestrar la prueba que se pretende preservar de una infracción ya descubierta, ante el peligro de que pueda desaparecer, pero no documentación con el objeto de descubrir infracciones hasta el momento desconocidas por el organismo recaudador o para detectar la identidad ignorada de presuntos infractores.

Cabe señalar que el secuestro de la documentación, sólo sería procedente cuando el sujeto pasivo, en forma voluntaria entregará la documentación requerida. Caso contrario la única vía admisible es el allanamiento.

Del análisis de la documentación presentada el ente fiscal puede concluir que han sido afectadas las disposiciones diferentes a las que ocasionaron el procedimiento, en este supuesto, el sujeto investigado queda comprometido con lo descubierto, pudiendo dar lugar a la ampliación del sumario o a la tramitación de uno nuevo.

El art. 49 del DR de la Ley de Procedimiento Tributario, establece que cuando el funcionario o empleado que realice una fiscalización exija la presentación de libros, anotaciones, documentos, comprobantes y demás elementos de juicios, el responsable deberá exhibirlos en forma ordenada y clasificada que resulte más adecuada para la verificación que se realiza.

El no subsanar la inobservancia de este deber ante el requerimiento del funcionario empleado verificador, será considerado como resistencia pasiva a la fiscalización.

---

<sup>1</sup>Folco, Carlos M.. Proced. De Verificación de la DGI". Criterios Tribut.- Año xiii n1 123.pag.93.

Esta resistencia pasiva no constituye un tipo infraccional autónomo creado por la norma reglamentaria de la Ley 11683, sino que la misma interpreta o aclara los conceptos de la infracción legalmente establecida en el artículo 39 de la LPT. <sup>1</sup>

### **3) INSPECCIONAR LIBROS, ANOTACIONES, DOCUMENTOS Y REGISTROS.**

La AFIP se encuentra facultada para inspeccionar los libros, anotaciones, papales y documentos de responsables o terceros que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.

La inspección podrá efectuarse en la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización.

La palabra “**inspeccionar**” utilizada por la norma debe interpretarse acorde con la legislación comercial, la cual establece el principio de inmovilidad de los libros de comercio, principio que implica que los libros no deben ser trasladados del lugar del domicilio legal y estatuario, a fin de cumplir con requerimientos fiscales. <sup>2</sup>

Esto se fundamenta en que si los libros de contabilidad pudieran ser transportados o incautados por él, Ente Fiscal, ello daría pie a una obstaculización en la contabilización normal de las operaciones del obligado.

Las personas involucradas tienen la obligación de exhibir, no la de entregar.

Ante el supuesto de que el sujeto no tenga en su poder los libros requeridos, en virtud de la aplicación supletoria de la ley comercial, indicará el lugar en el que los mismos se hallaren no pudiendo el Organismo Recaudador exigir al administrado que los traslade hasta sus dependencias, idéntica solución se aplica respecto de los libros de los contribuyentes o responsables que no son comerciantes, por aplicación analógica del Código de Comercio.

La exhibición debe cumplirse en el lugar en el que esté radicada la documentación, habiendo establecido la Corte Suprema de Justicia que los libros deben entregarse siempre en el domicilio legal y estatuario del contribuyente.

---

<sup>1</sup> Díaz Siero, Horacio D., Veljanovich: “Proced. Tribu.”. Ed. Macchi. Bs. As. 1994. pag.294.

<sup>2</sup> Gómez, Teresa y Folco, Carlos M. Cuaderno de procedimiento Tributario” -Co-edición-Ed. Nueva Técnica SRL-Errepar-Bs.As-1998 N17-pag.11)



Si se responde verbalmente, 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 AFIP, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.

Las mismas constituyen instrumentos públicos, haciendo plena fe hasta que no se demuestre su falsedad, habiéndose aclarado al respecto que no todas las enunciaciones contenidas en las mismas tienen idéntico valor legal, así los hechos cumplidos por el oficial público o pasados en su presencia hacen plena fe, mientras no medie redargución de falsedad por acción civil o criminal, pero para las enunciación de contenido material, la sinceridad y veracidad de los hechos descriptos, convenciones, reconocimientos, etc, hasta la simple prueba en contrario. Debe remarcarse, que cierta jurisprudencia entiende que las actas labradas en los términos del artículo 35 de la Ley 11683 no son instrumentos públicos y cumplen la función de "servir de prueba en los juicios respectivos", pues el legislador cuando ha querido conferir, a determinadas actas el carácter de instrumento público asó lo ha hecho.. Tal es el caso de las actas de notificación previstas en el artículo 100 inc. b) de la Ley 11683.

El Ente Recaudador, mediante la circular 1258/1991, faculta al personal no permanente, contratado y transitorio dependiente de la AFIP a extender y suscribir las actas que deban efectuarse.

Parte de la doctrina ha discrepado con la normativa, diciendo como fundamento el deber de cumplir con el requisito de idoneidad establecido en el artículo 16 de la Constitución nacional, ya que personal que carece de la formación necesaria podría ocasionar perjuicios a los responsables.

#### **4) REQUERIR AUXILIO DE LA FUERZA PUBLICA.**

El Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados por la AFIP podrán requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando:

- 1) Tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones.
- 2) Dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros, o,

### 3) Cuando fuere necesario para la ejecución de órdenes de allanamiento

La medida no puede ser peticionada por cualquier funcionario, sino solamente por el Administrador Federal o aquellos especialmente autorizados, entendiéndose parte de la doctrina que únicamente puede ser reclamada cuando fuere indispensable para los fines establecidos en la norma.

El auxilio solicitado deberá acordarse sin demoras, 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 en el Código Penal.

Si existiera arbitrariedad en lo solicitado, la responsabilidad recae en el funcionario que reclamó el auxilio, no pudiendo, en ningún supuesto, el funcionario policial negarse a prestarlo. Ante la omisión o negativa, el responsable de la misma incurre en el delito tipificado por el art. 250 del C.P., el que reprime con prisión especial por doble tiempo al jefe o agente de la fuerza pública que rehusare, omitiere o retardare, sin causa justificada, la prestación de un auxilio legalmente requerido por la autoridad civil competente.

La AFIP, cuando implique el simple cumplimiento de los deberes previstos en la Ley de procedimientos, podrá requerir la colaboración de los funcionarios públicos de las oficinas estatales, debiendo utilizar la vía jerárquica pertinente si la ayuda solicitada va más allá del mero acatamiento a las obligaciones legales, idéntica vía deberá utilizarse ante el supuesto de que los funcionarios mencionados no prestasen la colaboración debida.

La facultad del Ente Fiscal de solicitar la colaboración de funcionarios públicos en las tareas de fiscalización, encuentra su fundamento normativo en el art. 50 del DR de la Ley de procedimiento Tributario.

#### **4.A.) ALLANAMIENTOS:**

El Ente Recaudador, a través de su Administrador Federal o los funcionarios autorizados por la AFIP, se encuentra facultado para solicitar al juez nacional correspondiente órdenes de allanamiento cuando la existencia de fundadas razones

hagan presumir que un contribuyente, un responsable o un tercero ocultan documentos u objetos que prueben la comisión de ilícitos fiscales.

El alcance del vocablo "domicilio", debe relacionarse el concepto con lo dispuesto por el art. 150 del C.P., norma que reprime el delito de violación de domicilio amparando por tal a la morada, casa de negocios, sus dependencias y recintos habilitados.

El allanamiento de domicilio, implica un acto de coerción real llevado a cabo por la autoridad, consistente en el ingreso compulsivo a un lugar cerrado, ingreso que no puede ser resistido, como lo autoriza la Constitución Nacional debiendo a la existencia de una orden legal.

Constitucionalmente, la norma que hace referencia a su protección es el art. 18, el que consagra tanto la inviolabilidad del domicilio como de la correspondencia epistolar y los papeles privados, estableciendo que una ley determinará en que casos y con que justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. La única manera en que la autoridad puede penetrar a un domicilio sin violentar el principio constitucional de su inviolabilidad, es contando con la orden judicial correspondiente.

Es nulo el allanamiento efectuado en contravención a las leyes, generando la ineficacia de las pruebas recabadas a través del mismo, no pudiendo ser utilizados los datos obtenidos ilegalmente para, efectuar, una determinación de oficio o aplicar una sanción.

#### **4.A.1.) RECABAR ORDEN DE ALLANAMIENTO. NORMAS PROCESALES.**

El artículo 35 de la Ley 11683, en las órdenes de allanamiento serán de aplicación los artículos 224 y siguientes y concordantes del Código procesal Penal de la Nación.

El Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la AFIP podrán recabar 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.

Los jueces competentes para su dictado son los siguientes: para la Capital Federal, los Jueces Nacionales de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal y en el interior del país los Jueces Federales de Primera Instancia.

Se ha discutido en doctrina, si con el objeto de expedir la orden requerida el Juez competente se encuentra habilitado para analizar la procedencia o no de lo reclamado. Del estudio literal de la norma pareciera, que una vez peticionada por el Ente recaudador, el Juez no puede negarse a dictarla, sin embargo, la doctrina y la jurisprudencia se han orientado por interpretar que el Juez debe analizarla legitimidad de la orden que se solicita, denegándola, sino reúne los requisitos necesarios, no limitándose su labor a una siempre actividad mecánica. La discusión tiene su origen en una redacción anterior de la norma, la cual fue modificada por el artículo 1 de la Ley 20024, con la actual redacción quedó claro que la solicitud de la orden de allanamiento no puede ser indiscriminada, debiendo especificarse el lugar y la oportunidad en que habrá de llevarse a cabo y que para su ejecución serán aplicables los artículos 224 y siguientes, concordantes de CPP de la Nación. <sup>1</sup>

El Código Procesal Penal de la Nación establece, la correspondencia del registro domiciliario, si hubieren motivos para presumir que en determinado lugar existen casos pertenecientes al delito, o que allí puede efectuarse la detención del imputado de alguna persona evadida o sospechada de criminalidad, exigiendo para su procedencia la existencia de auto fundado.

Adaptada la disposición mencionada a la materia tributaria, implica que sólo corresponderá la orden de allanamiento ante la existencia de presunciones fundadas de que en determinado domicilio se encuentra un infractor fiscal o existen elementos de prueba útiles para la acreditación o descubrimiento de infracciones fiscales. <sup>1</sup>

El Juez podrá disponer de la fuerza pública y proceder personalmente o delegar la diligencia en funcionarios de la policía.

---

<sup>1</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. Y Navarrine, Susana. Proc. Tribu. Ed. De Palma- Bs. As. 1993.pag.252 y ss.).

<sup>1</sup> Villegas, Héctor V. "Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario". Ed. Depalma. Bs. As. 1995. pag. 365.

En este caso la orden será escrita y contendrá el lugar, día, y hora en que la medida deberá efectuarse y el nombre del comisionado , que labrará un acta conforme a lo dispuesto en los artículos 138 y 139 (art. 224, CPP).

Cierta doctrina ha entendido que cuando el Juez interviene autorice el allanamiento delegando la diligencia en funcionarios de la AFIP, debe cumplirse con los extremos exigidos por el artículo 224 CPP de la Nación, debiendo asimismo ser testigos presenciales de la misma dos personas ajenas a la repartición fiscal, los que deberán firmar el acta que se labre, dejando constancia de lo realizado.<sup>2</sup>

Al tratarse de un allanamiento de morada, cuando el registro deba efectuarse en un lugar habilitado o en sus dependencias cerradas, la diligencia sólo podrá realizarse desde que salga hasta que se ponga el sol. Sin embargo, se podrá proceder a cualquier hora cuando el interesado representante lo consienta o en los casos sumamente graves y urgentes, o cuando peligre el orden público ( art. 225 CPP).

Por el contrario lo establecido en el primer párrafo del artículo 225 del CPP de la Nación, no regirá ante el supuesto de allanamiento de edificios públicos y oficinas administrativas, los establecimientos de reunión o de recreo, el local de las asociaciones y cualquier otro lugar cerrado que no esté destinado a habitación o residencia particular.

En estos casos deberá darse aviso a las personas a cuyo cargo estuvieren los locales, salvo que ello fuere perjudicial a la investigación. Para la entrada y registro en el Congreso, el Juez necesitará la autorización del Presidente de la Cámara respectiva (art. 226 CPP).

No obstante lo dispuesto en los artículos previamente citados, la policía podrá proceder al allanamiento de morada sin previa orden judicial cuando:

- 1) Por incendio, explosión, inundación, u otro estrago se hallare amenazada la vida de los habitantes o la propiedad.
- 2) Se denunciare que personas extrañas han sido vistas mientras se introducían en una casa o local, con indicios manifiestos de ir a cometer un delito.
- 3) Se introduzca en una casa o local algún imputado de delito a quien se persigue para su aprehensión.
- 4) Voces provenientes de una casa o local anunciaren que allí se está cometiendo un delito o pidan socorro. (art. 227 CPP).

---

<sup>2</sup> Díaz Siero, Horacio D; Veljanovich, Rodolfo: Prod. Trib. Ed. Macchi. Bs.As. 1994.pag.298.

En lo relativo a las formalidades que deben acompañar el allanamiento, la orden será notificada, al que habite o posea el lugar donde deba efectuarse o cuando esté a su encargado o a falta de éste, a cualquier persona mayor de edad que se hallare en el lugar, prefiriendo a los familiares del primero.

Al notificado se le invitará a presenciar el registro cuando no se encontrare a nadie, ello se hará constar en el acta. Practicado el registro se consignará en el acta su resultado, con expresión de las circunstancias útiles para la investigación.

El acta será firmada por los concurrentes. Si alguien no lo hiciere, se expondrá la razón (art. 228 CPP).

Con el objeto de obtener la autorización del registro, cuando para el cumplimiento de sus funciones o por razones de higiene, moralidad y orden público, alguna autoridad competente necesite practicar registros domiciliarios, solicitará al Juez orden de allanamiento expresando los fundamentos del pedido.

Para resolver la solicitud, el Juez podrá requerir las informaciones que estime pertinentes (art. 229 CPP):

En lo relativo a la **requisa personal**, el Juez la ordenará a una persona, mediante decreto fundado, siempre que haya motivos suficientes, para presumir que oculta en su cuerpo cosas relacionadas con un delito.

“**Requisa personal**”, es la búsqueda de cosas relacionadas con el objeto de la investigación, efectuada en el cuerpo o ropa de una persona.

Antes de proceder a la medida podrá invitársela a exhibir el objeto de que se trate.

Las requisas se practicarán separadamente, respetando el pudor de las personas.

Si se hicieren sobre una mujer serán efectuadas por otra. La operación se hará constar en acta que firmará el requisado, sino la suscribiere, se indicará la causa. La negativa de la persona que haya de ser objeto de la requisa no obstará a ésta salvo que mediaren causas justificadas (art. 230 CPP).

Para llevar a cabo esta requisa se requiere de una presunción basada en datos objetivos que justifiquen la afectación a la libertad y pudor de una persona.

El ocultamiento debe ser realizado en el cuerpo, expresión que abarca tanto el cuerpo propiamente dicho como las ropas, pero no las cosas que la persona lleva en sus manos y por separado (vg: portafolios, paquetes, etc).

Puede efectuarse tanto al imputado cuanto a quien no lo sea, a condición de que pueda presumir que oculta cosas relacionadas con el hecho que se investiga.

La atribución de efectuar requisas es acordada a los jueces y en casos urgentes puede ser efectuada por la policía federal a los funcionarios de la AFIP bajo aviso inmediato al juez. Si la efectúa la policía o la AFIP, la misma, bajo pena de nulidad, deberá realizarse en presencia de dos testigos ajenos a dichos organismos, en razón de tratarse de actos definitivos e irrepetibles.

### **SECUESTRO DE LA DOCUMENTACIÓN:**

Durante la realización de inspección los funcionarios del Organismos Fiscal pueden detectar la existencia de documentación que puede ser necesario analizar o que constituya prueba de un ilícito.

Si el inspeccionado no presta conformidad para que dicha documentación sea retirada, los funcionarios del Organismo Fiscal no pueden hacerlo, salvo que contasen con una orden de secuestro emanada de Juez competente.

Las pruebas deben obtenerse legítimamente y no en forma ilegítima.

La justicia se pronunció en un secuestro de facturas, correspondencia y libros de contabilidad, llevadas a cabo por funcionarios de Aduana en un procedimiento efectuado sin orden judicial; la Corte señaló " que los funcionarios habían actuado en forma ilegal y advirtió que cuando una prueba es obtenida ilegítimamente debe declararse la inadmisibilidad de esa evidencia independientemente de su aptitud como prueba de cargo.

"Cuando en las órdenes de allanamientos se autoriza el secuestro de cosas que puedan hallarse en el lugar o domicilio allanado se produce una privación transitoria del titular o propietario de la posesión o la tenencia de las mismas, restricción al dominio que no puede extenderse indefinitivamente.

Los documentos secuestrados serán minuciosamente descritos en un acta que deberá ser firmada por la persona en cuyo poder fueron halladas.

Dos testigos ajenos a la AFIP y a la Policía deberán hallarse presentes durante todo el procedimiento del secuestro e individualización de los documentos y suscribir el acta respectiva bajo pena de nulidad.

## **ALLANAMIENTOS ILEGALES.**

La Corte Suprema entendió que el allanamiento es ilegal si se llevó a cabo sin orden judicial y sin que mediara autorización válida del inspeccionado para presumir de dicho recaudo.

La ausencia de reparos u objeciones de parte del inspeccionado no puede considerarse autorización suficiente, la inviolabilidad del domicilio es una garantía renunciable , pero para ello deben reunirse varios requisitos, entre ellos, que el custodio del lugar allanado conozca que puede negar el acceso de los funcionarios que no tiene orden judicial y que el consentimiento haya sido prestado libremente, esto es, sin mediar error o coacción.

Los allanamientos realizados sin orden judicial resultan nulos por violar el artículo 18 de la Constitución Nacional. En consecuencia, los secuestros practicados son ilegales, careciendo de eficacia probatoria todas aquellas diligencias derivadas del procedimiento ilegal.

Tales allanamientos ilegales configuran el delito de violación de domicilio.

## **ALLANAMIENTOS DE ESTUDIOS PROFESIONALES.**

Parte de la doctrina sostiene que el allanamiento en estudios profesionales sólo resulta procedente ante el supuesto de que se indague la propia conducta del profesional o la de su participación en actos de terceros.

Otro sector, sostiene que cuando existan fundadas y serias razones que hagan presumir la existencia de documentación, sustraída al conocimiento del Ente Fiscal, relativa a cualquier contribuyente o responsable no existe impedimento para admitir. Su posibilidad, siempre y cuando las diligencias se restrinjan a compulsar documentación correspondiente a un sujeto individualizado por un Juez en la orden de allanamiento.

La jurisprudencia ha establecido que no debe ser admitido el pedido de allanamiento si se pretende un acceso indiscriminado a la totalidad de la documentación obrante en el estudio profesional, siendo fundamental la referencia concreta al objetivo perseguido a través del mismo, debido a la necesidad de asegurar el secreto profesional y la defensa en juicio, este espíritu ha sido recogido asimismo por la

legislación a través de la Ley 23187, creadora del Colegio Público de Abogados. La citada norma establece en su artículo 7 inc. e) : “ La inviolabilidad de su estudio profesional, en resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio . En caso de allanamiento, la autoridad competente que hubiere dispuesto la medida deberá dar aviso de ello al Colegio al realizarla y el abogado podrá solicitar la presencia de un miembro del Consejo Directivo durante el procedimiento, sin que ello implique suspenderlo”.

Las pruebas obtenidas en violación al secreto profesional, ya sea, porque ha sido dado a conocer ilícitamente por el profesional o que se tuvo acceso por medio de un procedimiento fiscal que vulnere el secreto mencionado, son nulas en cuanto su valor probatorio.

### **TEORIA DEL FRUTO DEL ARBOL VENENOSO.**

La teoría del fruto del árbol venenoso, encuentra sus raíces en pronunciamientos de la Corte de los Estados Unidos de Norteamérica, aunque en nuestro país, ya en 1891, en la causa “Charles Hermanos, (Fallos 46:44), puede encontrarse un valioso antecedente jurisprudencial... “porque siendo el resultado de una sustracción y de un procedimiento injustificable y condenado por la ley, aunque se haya llevado a cabo con el propósito de descubrir un delito..la ley, en el interés de la moral, de la seguridad, y del secreto de las relaciones sociales, las declara inadmisibles...”.

La regla exclusión se vincula a la exclusión del uso material de los elementos probatorios obtenidos ilegítimamente.

Sobre la aplicación de este principio hay dos posturas diferenciadas:

-por un lado: están quienes sostienen que la prueba obtenida de este modo no será nula, aún cuando ésta hubiera derivado directa e inmediatamente de la ilícitamente obtenida.

-Por otra parte, están quienes sostienen que la prueba que se obtenga como consecuencia de un acto ilícito (y entonces, violatorio de garantías constitucionales), resulta igualmente ilegítima, por ende, nula, siempre, y cuando la misma no fuera indirecta o de obtención posible a través de una actividad distinta de aquella primigenia e ilícitamente producida.

Una de las excepciones a la regla de exclusión (de cualquier medio probatorio obtenido por vías ilegítimas) es la existencia de una fuente independiente, es decir, que las pruebas obtenidas por vías ilegales pueden ser admitidas en el proceso si el conocimiento de ellas deriva de una fuente independiente o cuando se puede adquirir la prueba controvertida por una fuente distinta o autónoma.

#### **5) CLAUSURAR PREVENTIVAMENTE UN ESTABLECIMIENTO:**

El funcionario autorizado por la AFIP se encuentra facultado para clausurar previamente un establecimiento cuando constatare que:

- 1) Que se hayan configurado una o más de los hechos u omisiones previstos en el art. 40 de la Ley 11683 ; y
- 2) Exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

Estos extremos 1) y 2), deben presentarse en forma concurrente para que la clausura preventiva resulte procedente.

La facultad de clausurar preventivamente ha sido establecida en reemplazo de la clausura automática, derogada por el artículo 16 de la Ley 24765. La resolución que dispone la misma no requiere la existencia de dictamen jurídico, surgiendo del debate parlamentario que al, menos, en la primera oportunidad, responderá a situaciones límites, pudiendo ser ejemplo de ello la falta de registraciones o de facturas impresas.<sup>1</sup>

El artículo 40 de la Ley 11683, prevé los siguientes hechos u omisiones:

- 1) No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por distintas operaciones o prestación de servicios,
- 2) No registren o anoten sus operaciones,
- 3) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, sin el respaldo documental que la AFIP exige;
- 4) No estén inscriptos en la AFIP;
- 5) No conserven facturas o comprobantes

---

<sup>1</sup> García Vizcaíno, Catalina. "Derecho Tributario" Ed. Depalma-Bs. As. 1997-T.ii-pag.368.

- 6) No poseyeren o no mantuvieron o no utilizaron los instrumentos de mediación y control de la producción dispuestos por la ley.
- 7) El artículo 75 de la Ley 11683, establece el deber de comunicar de inmediato la clausura preventiva que disponga la AFIP en ejercicio de sus atribuciones , al juez federal o en lo Penal Económico, según corresponda, para que éste, previa audiencia con el responsable, resuelva o dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el artículo 35 de la Ley 11683 inc. f) o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que originó la medida preventiva.
- 8) Esta medida no podrá extenderse más allá del plazo legal de tres (3) días sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente sin perjuicio de lo que el juez resuelva, la AFIP continuará la tramitación de la pertinente instancia administrativa.
- 9) A los efectos del cómputo de una eventual sanción de clausura del artículo 40, por cada día de clausura corresponderá un día de clausura preventiva.
- 10) El juez administrativo o judicial, en su caso, dispondrá, el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente después de que el responsable acredite la regularización de la situación que diera lugar a la medida.
- 11) Estas disposiciones de las clausuras preventiva han sido criticadas, en especial por el Colegio Público de Abogados de la Capital federal, considerando que lo que se muestra como una medida cautelar, en realidad se convierte en una sanción previa, sin juzgamiento,.
- 12) Cabe asimismo hacer notar que, cuando un juez deja sin efecto la clausura establecida por resultar la misma improcedente, lo expuesto genera perjuicios patrimoniales para el fisco, el que deberá indemnizar los daños causados por la clausura concretada. <sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> García Vizcaíno, Catalina. "Derecho Tributario"- Edición Depalma-Bs.As. 1997—T. II pag. 369.



**6) AUTORIZAR A SUS FUNCIONARIOS A QUE ACTÚEN EN EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES, COMO COMPRADORES DE BIENES O LOCATARIOS DE OBRAS O SERVICIOS.**

Esta Autorización la realiza el Juez Administrativo, para constatar el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones.

La orden del Juez Administrativo (donde autoriza a sus funcionarios) deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que tenga la AFIP.

Esto es criticado por parte de la doctrina, ya que la AFIP con el propósito de detectar omisiones en la entrega o emisión de facturas, ha adoptado procedimientos que están en pugna con las garantías personales de rango constitucional y como derivación de ello, con las normas de procedimiento administrativo-tributario que reglamentan tales garantías.

Esta ocultación premeditada del carácter que inviste el funcionario público guarda analogía con la utilización del "agente fiscal encubierto", tendiente a combatir la evasión tributaria, a través de una autorización conferida a los inspectores para ingresar a los comercios para detectar a los responsables que no emitan facturas bajo la apariencia de ser compradores, sin que para ello deban acreditar su condición de funcionario público y el objetivo de su presencia en el local.

Esta conducta lleva la ineficacia del acto administrativo por carecer de publicidad, es decir, de notificación al contribuyente comunicándole el inicio de la inspección, informándole que se ha resuelto emprender la misma, describiendo el nombre y apellido de los inspectores y en su caso el supervisor actuante.

La exigencia de la publicidad procede de la Constitución Nacional que manda "que ningún habitante de la Nación será obligado hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe." (art. 19 de la C.N.).

El inicio de cualquier inspección debe ser comunicado al contribuyente mediante nota en la que, además de infórmasele que se ha resuelto emprender la misma, se describa el nombre y el apellido de los inspectores y en su caso el supervisor actuante.

Para que el acto administrativo sea perfecto es necesario que tenga validez y eficacia, sólo así tendrá efectos jurídicos. La eficacia la adquiere el acto administrativo mediante su publicidad o comunicación al administrado. Sin la publicidad o comunicación los administrados ignoran la existencia del acto y es para ello como si no existiere.

Por estas razones la “publicidad” del acto administrativo constituye una garantía a favor de los administrados, ya que sólo así éstos pueden imponerse al contenido del acto.

La comunicación de la dependencia fiscalizadora de la AFIP, como del propio funcionario actuante, 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.

Teniendo en cuenta las posibles consecuencias penales a las que podría conducir la actuación administrativa de verificación, la actuación de los inspectores debe armonizarse con los preceptos constitucionales para que la misma resulte eficaz para extender sus efectos al terreno penal tributario.

El por qué de la publicidad, es que son actos que deben ser publicados, porque producen efectos-consecuencias jurídicas, para los administrados, no se agotan dentro de la Administración, sino que irradian sus efectos en la esfera jurídica del administrado.

### **AGENTE FISCALIZADOR-CRITICAS:**

La Ley prevé la actuación del agente fiscalizador circunscrito a una “autorización” del juez administrativo, para el ejercicio de las facultades inquisitivas del Fisco con innegables consecuencias punitivas hacia el contribuyente, recurriendo para ello a la simulación, es decir, el ardid o engaño. Además existe la protección constitucional del domicilio, plasmada en el artículo 18 de la Constitución Nacional, Poco feliz sería el planteo de un eventual “consentimiento” del contribuyente, básicamente por cuanto el engaño maquinado constituye un grave vicio que afecta la libre voluntad de quien la ha prestado.

## **DEBERES FORMALES: Concepto, Fuente Generadora, Fin. Límite.**

Los deberes formales son las obligaciones impuestas a contribuyentes, responsables o terceros, con el objeto de colaborar con la Administración Pública en el desempeño de sus funciones, pudiendo surgir las mismas de la ley, de las disposiciones reglamentarias o aun por, delegación de la ley, de las autoridades de aplicación de las normas fiscales.

Existe un deber general en cabeza de los administrados de cooperar con la administración en el desarrollo de sus cometidos; éste deber surge del principio que encomienda a ésta la tutela de ciertos intereses públicos, dándole potestades sobre aquellos para exigirles determinados comportamientos, siempre con el límite de que no se vulneren las libertades resguardadas por la Constitución Nacional.

La Ley 11683 no establece expresamente deberes formales específicos, surgiendo los mismos por la enumeración efectuada de las facultades de la Administración, siendo su principal fuente generadora normas de carácter infra legal.

Estos deberes formales han sido considerados como los medios para alcanzar el fin último al que tiende el tributo, la prestación jurídica patrimonial, constituyendo la contracara de las potestades del Fisco, siendo generalmente obligaciones de hacer y pudiendo tratarse en ciertos casos de obligaciones de no hacer o soportar.

Estas obligaciones son de carácter accesorio a la obligación tributaria material y si bien su incumplimiento no lesiona económicamente al Estado, dificulta o impide el accionar fiscal, orientando a la verificación de la ocurrencia del hecho imponible y la fiscalización de las obligaciones tributarias.

Los deberes formales constituyen relaciones de carácter no patrimonial, existentes entre el Fisco y los contribuyentes, responsables o terceros, reguladas por el Derecho Tributario Administrativo o formal y cuyo incumplimiento ocasionará una infracción formal.

## **INCUMPLIMIENTO. SANCIONES.**

El incumplimiento de las exigencias formales relativas a la verificación y fiscalización de las obligaciones tributarias, hace en principio aplicables a los infractores las

sanciones previstas en los artículos 38,39, y 40 de la Ley de Procedimiento Tributario.

### **LIMITES A LA POTESTAD DE ESTABLECERLOS.**

El ejercicio de las potestades del Ente Recaudador no debe traer aparejados perjuicios irrazonables a los administrados, no debe ocasionarles a los particulares excesivos gastos, a fin de cumplir con las exigencias formales del Ente Fiscal.

Los límites a la potestad de establecer deberes formales respecto de los administrados pueden ser clasificados en tres aspectos:

- a) Desde un aspecto jurídico-lógico, atento al carácter accesorio de la carga formal en relación a la obligación material, implica que debe existir una vinculación directa o indirecta de la carga impuesta a hechos imponibles ciertos o eventuales;
- b) Atendiendo a la razonabilidad y proporcionalidad, en el sentido de no gravar al administrado con complicadas y abusivas actividades formales, ni tampoco con funciones propias del Ente Administrativo;
- c) En lo relativo al deber de información, en tanto se debe tener en cuenta el derecho a la intimidad fiscal, la confidencialidad de los datos y el secreto profesional.

## SELECCIÓN DEL PLAN:

En la función de verificación, la Administración Tributaria no puede controlar todas y cada una de las relaciones que se sustancian entre el Fisco y sus administrados.

No hay capacidad operativa posible que pueda controlar la totalidad de los individuos del país.

Por ello la Administración selecciona sujetos que van a ser sometidos a esta función. Para llevar a cabo estas funciones se requiere de un cuerpo de inspección, dominio de la materia tributaria, conocimiento en materia contable o más específicamente de técnicas de auditorías contable que adaptadas al cumplimiento de los objetivos de la tarea, configuran el campo de la auditoría fiscal.

Los funcionarios jerárquicos de la Administración Pública imponen a sus inferiores distintas instrucciones para llevar a cabo estas funciones, como ser: criterios de verificación, pautas a tomar en cuenta sobre la materia imponible a verificar, importancia relativa de alguna herramienta respecto de la otra, aspecto que hacen al funcionamiento operativo de la inspección etc.

Dentro de estas posibilidades existen por ejemplo planes de fiscalización para sectores económicos, ejemplo de ello sería : planes para explotaciones agrícolas-ganaderas, planes para las industrias lecheras, planes de industrias vitinícolas, planes de sectores financieros y bancarios, etc.

## INSPECTOR: Condiciones Personales.

Todo proceder o conducta del inspector dentro del ámbito de la AFIP exterioriza una serie de condiciones personales que deben adecuarse teniendo en cuenta las condiciones exigidas por la repartición.

Estas "condiciones" se pueden clasificar básicamente en conocimientos, habilidades y aptitudes, que se requieren indefectiblemente en grado mínimo y que sirven para que el agente, además de cumplir eficientemente con el programa exigido obtenga la satisfacción personal que da el convencimiento de haber hecho un trabajo a conciencia. Ellas son:

- a) Conocimientos Técnicos Impositivos: Se debe entender por esto no solamente el dominio efectivo de los conocimientos adquiridos por el estudio

de las leyes impositivas o práctica de la verificación, sino también, el acopio de los elementos obtenidos por la consulta y lectura de las modificaciones de leyes, interpretaciones o dictámenes y fallos, todo lo cual se traduce en un mayor dominio de elementos técnicos.

- b) Normas de Derecho: No es necesario que el inspector tenga una vasta ilustración jurídica, si debe tener la suficiente para entender sin dificultad los alcances de las leyes tributarias, el contenido de las escrituras, contratos, y estatutos
- c) Capacidad de Análisis: Es indispensable un punto de vista objetivo para analizar las cifras que arrojan las declaraciones juradas y otros elementos de fiscalización, coordinándolas adecuadamente para extraer de ellas o de sus valores relativos, conclusiones concretas en lo que a evasión se refiere o para apreciar los efectos tributarios que puede tener la interpretación apresurada de la ley.
- d) Perseverancia: Para llevar a cabo ajustes tediosos, cuando a su juicio compensen el tiempo prestado a ellos y asimismo, rapidez, para dejar de lado las comprobaciones y revisiones que no van a producir rendimiento.
- e) Experiencia: La letra y el estudio de las leyes, reglamentos y demás normas impositivas, representan solamente una parte en la gama de conocimientos del inspector . Sólo la aplicación práctica de tales conocimientos cimentados a su vez, en un correcto manejo de las normas de auditoria Fiscal, permitirá al agente dotarse de una valiosa condición para el eficaz desempeño de su tarea: La experiencia permitirá al inspector, en definitiva, ampliar la visión de conjunto, mejorando la capacidad de análisis y su eficacia en el trabajo.
- f) Método de trabajo: Es conveniente que todo trámite dentro del área de fiscalización externa reciba un planteamiento adecuado o sea un estudio preeliminado del legajo, anotando, los datos de interés en los cuales se pondrá el énfasis necesario en el transcurso de la verificación.
- g) Personalidad: La relación humana que el inspector hace con el contribuyente durante la entrevista para cualquier clase de trámite, es vital importancia para el desarrollo de las tareas. La intemperancia, la hostilidad, la arrogancia, la discusión o el proceder acalorado no tienen justificación alguna. No se trata de dar el decálogo del "Buen Carácter" del inspector, sino solamente tratar de

ubicarse en una aptitud correcta y cortés frente al contribuyente. Es menester recordar siempre que la función es objetiva y de simple constatación y que no se deben juzgar las aptitudes del contribuyente.

### **ACTIVIDADES INCOMPATIBLES:**

Los cargos de la AFIP-DGI son incompatible con el desempeño de otras funciones públicas o privadas, salvo las docentes y las expresamente autorizadas por las disposiciones legales o reglamentaciones. Escalafón para el personal de la AFIP.

### **EXCUSACIONES:**

En los casos en que un inspector tenga que actuar ante un contribuyente o personas con quien lo unen lazos de parentesco, de vinculación personal o de intereses o cuando haya estado vinculado al contribuyente por relación de dependencia, deberá excusarse por nota a la jefatura, con intervención del supervisor inmediato a los fines que se estime conveniente.

### **INCONDUCTA- MEDIDAS DISCIPLINARIAS:**

Siendo la función del inspector netamente representativa debe, por principio de orden jerárquico, acatar las directivas impartidas por sus superiores, siempre que se reputa que se hallan encuadradas dentro de la órbita de su competencia. Este deber de obediencia comprende la obligación de ajustar su comportamiento individual a las reglas de orden, corrección y disciplina necesarias para el desarrollo normal y armónico de sus actividades.

La trasgresión a esas normas importa una falta a los deberes del funcionario que, administrativamente tiene su sanción en las medidas disciplinarias de apercibimiento, suspensión, retrogradación, cesantía y exoneración a que se refieren las disposiciones legales vigentes.

## **INSPECTOR: RESPONSABILIDAD EN LAS TAREAS Y CUMPLIMIENTO DE LAS MISMAS.**

Por el orden jerárquico, que regla la organización de la Administración Pública, los órganos desenvuelven su actividad en una relación de subordinación de los inferiores hacia los superiores, estableciéndose una escala de gradación y dependencia que implica el sometimiento de unos funcionarios a la autoridad de otros, en lo que concierne a la forma de dar cumplimiento al objeto de su función.

Dentro de este orden, los superiores tiene Superintendencia Administrativa sobre los inspectores, y éstos por lo tanto, deben respeto y acatamiento a las directivas que aquellos importan en el desempeño de sus funciones.

Al inspector le asiste la obligación, que simultáneamente es derecho en la relación jerárquica, de dar cumplimiento exclusivamente a las órdenes que reputa encuadradas dentro de sus facultades, es decir: provenir de superior jerárquico, observar las formas legales prescriptas y referirse a la esfera de su gestión.

Por contrario imperio, debe abstenerse de realizar toda orden que a su juicio importe una extralimitación a las atribuciones que específicamente le confiere el derecho positivo, o que no emana de su superior jerárquico.

Para que el derecho a rehusar el cumplimiento no importe una trasgresión a su deber de obediencia, no es condición suficiente que el acto ordenado a juicio del funcionario, sea ilegal, sino que la ilegalidad se manifiesta en una imposición que repugne a la esfera de su competencia .

Fuera de las situaciones aludidas, la negativa de dar cumplimiento a una disposición emanada del superior jerárquico, o todo cumplimiento hecho con reticencia, importa una violación de los deberes del funcionario que lo hace posible de sanciones disciplinarias, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales a que el hecho de lugar.

La responsabilidad del funcionario está limitada por la esfera de sus tareas específicas y se determina mediante la constancia que autoriza con su firma o inicial en los actos que ejecuta.

En general las funciones de fiscalización comprenden : procedimiento, aplicación de las normas legales e intervención de cuentas.

En cuanto a la primera función corresponde la directiva a los supervisores de tal manera que al firmar o iniciarse un informe se responsabilizan por ellas.

A los inspectores les corresponde obedecerlas y llevarlas a la práctica, razón por la cual no habiendo planteado su disconformidad por escrito su responsabilidad es solidaria con la del supervisor jerárquico.

De la misma manera, en el caso de que las instrucciones impartidas sean improcedentes si el inspector las cumple, su responsabilidad se hace solidaria con la del que las ordenó. El aspecto referente a la intervención de cuentas comprende todo lo relacionado con las cifras, cuadros y conclusiones inmediatas a la intervención de las cuentas y libros del contribuyente y corresponde a tareas exclusivas del inspector actuante sobre quien recae la consiguiente responsabilidad. Aún cuando el supervisor inicie un informe, su responsabilidad no alcanza a los errores de cálculo o conclusiones que surjan de cifras, informes o cuadros preparados por el inspector o por los ajustes omitidos por negligencia, dolo, impericia del inspector actuante.

Lo expuesto precedentemente tiene una limitación y se refiere a la parte que obligatoriamente debe revisar en detalle el supervisor de lo que debe dejar constancia escrita al pie del informe final.

Si al inspector se le destaca como colaborador de otro, su responsabilidad se limita a los datos y conclusiones en que intervenga que, que deberá certificar con su inicial si la colaboración es de carácter general deberá firmar también el informe, por lo cual la responsabilidad se extiende hasta hacerse solidaria con el titular de la verificación.

En el caso de inspectores que durante el período de práctica actúen como colaboradores por lo general, su trabajo, se materializa en la realización de tareas parciales y su responsabilidad se reduce a la fidelidad y exactitud de los datos que deba reunir, certificados con su firma o inicial.

En caso de ausencia, enfermedad, licencia, etc, de los supervisores, son reemplazados por otros en la forma que periódicamente lo establece la jefatura.

Durante la ausencia de la persona a quién remplazan son responsables de la marcha de la respectiva sección. En consecuencia; firman notas, providencias, informes, evacuan consultas, etc.

Cuando las directivas del reemplazante no coincide con las ya impartidas por el superior titular, se esperará el regreso de este, siempre que ello no pueda llegar a producir algún perjuicio fiscal, en cuyo caso se pondrá el hecho en conocimiento del Jefe de la División a los fines que estime corresponder.

### CLASIFICACION Y SELECCIÓN DE ASUNTOS PARA FUTURAS VERIFICACIONES.

La clasificación y selección tiene importancia fundamental dentro del enfoque de las inspecciones ya que enfrenta a quién lo efectúa ante un cúmulo de datos y elementos de juicio, de los cuales habrá que seleccionar. Los más importantes a efectos de lograr un resultado positivo con respecto a su desarrollo.

La selección puede ser hecha en base a :

- 1) Estudio previo general de legajos de los cuales surjan errores de conceptos en la aplicación de normas impositivas ( base: revisión de DDJJ, revisión de legajos, etc ).
- 2) Estudio especial de legajos de una serie de contribuyentes elegidos al azar, el cual comprenderá el estudio de diversos tipos de índices, referidos a distintos períodos con el objeto de detectar variaciones fundamentales.
- 3) Apreciación del lugar donde el contribuyente desarrolla su actividad, comparando las rentas declaradas, con el beneficio potencial apreciado en la verificación.
- 4) Importancia de las empresas.
- 5) Ramos de explotación de acuerdo a estudios especializados que se hagan sobre la materia.
- 6) Informes de terceros, ya sea en base de datos referidos por la AFIP a efecto de llevar a cabo verificaciones o en base de informes presentados por terceros ajenos al Organismo Recaudador.

En este rubro podremos destacar de suma importancia los Convenios que la AFIP tiene firmado con las Direcciones Generales de Rentas de las diferentes Provincias y con Municipios de las mismas, que le permiten

contar con la información actualizada . Se toma conocimiento de los distintos propietarios de automotores e inmuebles .

Estos datos se cruzan con los obtenidos en el Registro Nacional de la Propiedad y los del Registro de Propiedad Nacional del Inmueble, y obtener así, un panorama actualizado y eficiente del patrimonio del contribuyente. Existe cruzamiento de información, también, con el Sistema Bancario, con la Secretaria de Agricultura, Ganadería y Pesca ( Nación y Provincial), con el ONCA ( Organismo Nacional de Control Agropecuaria), con el Registro de Exportadores, con la Dirección Nacional de Aduanas, etc.

Todos éstos datos así obtenidos le permiten al Organismo establecer preventivamente una presunción de evasión impositiva para que el inspector verifique en la propia firma si los indicios sospechados constituyen una real diferencia de impuestos.

#### **CARGO DE ACTUACIONES: Interior del País. Región Río Cuarto.**

La orden de intervención, actual Formulario 8900, es recibida en mesa de entrada de la División Fiscalización Externa, que proviene de la División Investigaciones, quienes con acuerdo del Jefe de Región en el Interior, analizan preventivamente el asunto cargado para su verificación.

En la orden de intervención mencionada debe constar : el nombre, apellido, número de legajo, oficina donde actúa y teléfono del personal que tendrá a cargo la tarea de Auditoria Fiscal, es decir, inspector y supervisor respectivamente.

Debe mencionarse el impuesto a verificar y períodos que comprende.

Dicha orden debe ser necesariamente firmada por Juez Administrativo, o sea, Jefe de División de Fiscalización Externa o Juez Administrativo que actúa en su reemplazo.

La misma orden debe ser puesta a consideración del contribuyente por parte de los actuantes quien firmará de conformidad recibiendo copia de lo actuado.

El inspector con la documentación obtenida o papeles de trabajo realizados por él, confecciona el “**legajo de inspección**”. Se forma un cuerpo por cada impuesto que se ha verificado, obteniendo el Cuerpo de Verificación de IVA ( Impuesto al Valor Agregado), el Cuerpo de Verificación del Impuesto a las Ganancias, etc.

La primer foja de éstos Cuerpos de Verificación está formada por el cargo o la orden de intervención y la última foja es el informe final del inspector. Este legajo debe estar foliados en todas sus hojas.

Al efecto del descargo de las actuaciones por parte del inspector , debe necesariamente contar con el visto bueno del supervisor interviniente, lo que se materializa en el informe final.

Luego se entrega a la mesa de División .

#### **PAPELES DE TRABAJO: Definición. Fines. Contenido.**

En el Área de Fiscalización se entiende por papel de trabajo, toda aquella anotación, detalle o análisis, efectuado por el inspector antes, durante o después de la una inspección.

En él se vuelcan en forma ordenada y legible los hallazgos e investigaciones que tengan relación con las declaraciones juradas, libros, documentos, y todo otro comprobante que el inspector haya verificado, como así también los detalles necesarios que dan lugar a la confección y rápido análisis e interpretación del informe presentado por el inspector.

Estos papeles son de la propia e individual planificación del inspector, y deben ser adecuados a cada inspección. Al concluir la inspección, sólo dos tipos de documentos nos muestran el desarrollo y finalización de la misma y éstos son: los papeles de trabajo y el informe que presenta el inspector .

Los fines a que pueden destinarse los papeles de trabajo pueden ser encuadrados dentro de la siguiente clasificación:

- 1) Preparación del informe del inspector.
- 2) Revisión del trabajo realizado por el inspector,

- 3) Fuente de información en casos de inspecciones cuestionadas o litigiosas.
- 4) Fuente de información para terceros.

En el primer caso, el inspector analiza detalladamente el cumplimiento del contribuyente ante la AFIP, incluyendo desde la presentación de declaraciones juradas, sus pagos, verificación de lo declarado, deducciones efectuadas y todo tipo de trabajo que representa la realización de la inspección.

Esta serie de tareas se anotan en forma ordenada dando lugar a un análisis e interpretación del trabajo realizado. El resumen de ese trabajo es volcado por el inspector en el informe final, de donde nace la importancia que tienen los papeles de trabajo como base y fundamento del mismo.

En el segundo de los casos, una vez terminada su tarea y descargo del trabajo con la aprobación del supervisor, las actuaciones pasan a la Jefatura de División donde el juez administrativo a cargo rubrica con su firma el descargo final de lo actuado. Sirven en este caso como aclaratorio del informe final y como guía para quien debe juzgar en el último término la actuación que ha llevado a cabo el inspector.

En el tercer caso, la inspección que es cuestionada por el contribuyente ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), o ante la Justicia, debe ir acompañada de todos los antecedentes aclaratorios que justifiquen lo actuado por el inspector y lo resuelto por la División de la cual depende. Se usarán dichos papeles de trabajo para analizar la actuación llevada a cabo por el inspector.

Y en el último de los casos, pueden servir, éstos papeles de trabajo, para una nueva inspección de rutina a la empresa; revisión especial con la intervención del Departamento de Auditoría de ésta Dirección, cualquier otro informe que pueda ser proporcionado a organismos del Estado que solicitaran su conocimiento.



Resumiendo lo anteriormente, se puede decir, que los datos que se vuelcan en los papeles de trabajo debe ser aclaratorios y suficientemente importantes, tanto para quien hace el informe, como para cualquier otro funcionario que deba analizar lo actuado u otras personas que deban tomar conocimiento de la tarea del inspector.

Deben cumplir éstos papeles, con los requisitos de claridad y comprensión con respecto a la materia que se ha desarrollado y los puntos o temas que en ellos se han aclarado. No hay que olvidarse que es el único detalle analítico de cómo ha sido realizada la inspección.

Los papeles de trabajo deberán contener, además de la información técnica, la contestación a las preguntas aclaratorias que se efectúan al contribuyente produzcan o no un cambio específico en los resultados aclarados.

Cada uno de los papeles de trabajo debe estar encabezado claramente por el nombre del contribuyente, año fiscalizado, fecha de fiscalización y el nombre del inspector.

Las páginas deben estar enumeradas y abrochadas. Una carátula debe contener la información ya descrita y la fecha del informe para así se tenga la referencia inmediata al conjunto, del cual las hojas del trabajo son un antecedente. La carátula también indicará el número total de fojas contenidas.

Existe una guía o modelo en la preparación de éstos papeles, obvio que no en todos los casos el modelo se seguirá al pié de la letra sino que puede ser completado de acuerdo al progreso de la tarea, agregando o eliminando en parte cuando el curso de la fiscalización así lo requiera. El modelo es el siguiente:

- Nombre y dirección del contribuyente.
- Año fiscal verificado.
- Cuit y fecha de iniciación de actividades.
- Sucursales y subsidiarios: Nombre, ubicación y libros llevados.
- Jubilaciones Impagas. Caja a la que aporta.
- Datos de accionistas principales y transferencias ( Libro Accionistas y asistencia en Asamblea).

- Directorios y ejecutivos: Nombre. Título. Ubicación. Asignaciones estatutarias y por Resolución de Asamblea.
- Números de obreros y empleados por Sección.
- Alquileres: propiedad, período y renta. Contratos de locación.
- Contratos entre socios.
- Principios Contables y políticos de la Empresa: -Sistema Percibido o Devengado; - Imputación malos créditos;-Inversiones;-Pagos anticipados y devengados.

En general, el inspector es responsable de la completa información obtenida de los registros del contribuyente para elevar sus conclusiones expresadas en el informe. Los papeles de trabajo son el lugar apropiado para una ordenada lista de toda esa información completa, con fechas, partes, libros, documentación o cualquier otra fuente de tales hechos. Tienen valor probatorio , en tanto esté debidamente identificado el nombre del contribuyente, el origen de la información y contenga fecha, firma e identificación del funcionario que lo confecciona.

### **CULMINACIÓN DE LA INSPECCION.**

Transcurrido un plazo prudencial, el cual queda a criterio de los agentes fiscalizadores, teniendo en consideración pautas de trabajo y la magnitud de las tareas desarrolladas, los mismos deben expedirse respecto del resultado obtenido como consecuencia de la labor realizada.

Como resultado los funcionarios actuantes pueden interpretar:

- a) Inobservancia de aspecto alguna;
- b) La existencia de alguna diferencia a favor del fisco.

En el caso a), el inspeccionado ha cumplido en debida forma sus obligaciones para con la Administración y en virtud de lo cual no se tienen observaciones que formular, ello motiva la confección de un acta de inspección en la cual se deja expresamente expuesta tal circunstancia, se agrega también que se le entrega al contribuyente el Formulario 8900, del cual surge que se da por finalizado el acto de inspección o descargo de la misma.

En el caso b), donde los agentes fiscales concluyen que el contribuyente ha presentado declaraciones juradas inexactas, la inspección debe notificar al responsable, el o los ajustes determinados, dejando constancia en detallada de la circunstancia que los originan, el/los períodos fiscales involucrados y sus montos.

Asimismo, debe acompañar y hacer entrega de papeles de trabajo con detalle de la determinación del ajuste fiscal y las declaraciones juradas rectificativas, cuya presentación se propone (denominadas "pro-forma).

Cumplido ello, se otorga un plazo de 10 días hábiles a fin de posibilitar al interesado merituar la proposición y decidir luego si consiente la misma o bien ofrece reparos.

El ajuste insinuado por la fiscalización puede establecerse por conocimiento cierto de la materia imponible (base cierta) o mediante estimación (base presunta), si los elementos evaluados permiten presumir la existencia y magnitud de la misma. (art. 16 LPT).

En el ajuste sobre base cierta, el fisco determina con exactitud la magnitud de la obligación tributaria, porque ha recabado todos los antecedentes suficientes y necesarios que le dan sustento (datos suministrados por el propio contribuyente, terceros u obtenidos por acción directa de los funcionarios)

El ajuste sobre base presunta, se emplea en forma excepcional y cuando la materia imponible no pueda determinarse en forma clara y fehaciente.

Debe estar fundado en hechos y circunstancias conocidas vinculadas con el hecho imponible.

Debe sustentarse en indicios ciertos, razonables, representativos y congruentes con el resultado arribado (art. 18 LPT).

Frente a éste ajuste realizado por el inspector el contribuyente tiene tres opciones:

- 1) Aceptar totalmente el ajuste, donde el fisco logra satisfacer su pretensión. En este caso, el contribuyente debe dar su consentimiento por escrito, presentar las declaraciones juradas rectificativas e ingresar el impuesto omitido, con más sus accesorios. Dicho reconocimiento permite obtener los beneficios de reducción de sanción previstos en el artículo 49 LPT.
- 2) Estar disconforme totalmente con el ajuste, en donde las declaraciones juradas presentadas resultan impugnables y el fisco puede determinar de oficio la materia imponible y liquidar el tributo, (art. 17 y ss. LPT).

- 3) Puede existir disconformidad parcial en el ajuste, donde el fisco satisface parcialmente su pretensión. El contribuyente debe dar su consentimiento parcial y presentar las declaraciones juradas rectificativas, incluyendo la parte del ajuste que consiente e ingresando el impuesto resultante con los accesorios. Por parte consentida, el responsable tendrá los beneficios del art. 49 de la LPT.

Las declaraciones juradas rectificativas que se presenten son susceptibles de impugnación por parte del fisco, a instancias del ajuste parcial cuya disconformidad se plantea.

El Ente Recaudador, iniciará el procedimiento de determinación de oficio (art. 17 y ss LPT).

La AFIP debe notificar al inspeccionado la finalización de la inspección. La ausencia de esta comunicación, somete al contribuyente a un estado de incertidumbre acerca del resultado de la inspección y lo expone a nuevas verificaciones sobre los mismos impuestos, los mismos hechos, los mismos períodos, pudiendo quedar afectados derechos y garantías reconocidos en la Constitución Nacional.

En cuanto al plazo dentro del cual la inspección debe concluir, la legislación fiscal no lo ha previsto.

Pero la misma se extiende más allá de lo razonable, el contribuyente puede solicitar por escrito al Organismo Fiscal un pronunciamiento acerca de los motivos de la prolongación de la verificación y del plazo aproximado de terminación.

Si vencido el plazo de sesenta (60) días, la AFIP no se ha pronunciado, el contribuyente podrá solicitar pronto despacho. Transcurridos otros treinta (30) días sin la resolución administrativa haya sido dictada, se podrá promover ante la justicia acción de amparo por mora de la administración, con fundamento en el silencio de la administración.

Aunque las actas de los inspectores gozan de la presunción de legitimidad, no hacen prueba en sí misma, pudiendo las imputaciones en ellas contenidas ser desvirtuadas por las pruebas aportadas por el contribuyente.

## INFORME FINAL.

El informe es el documento en el cual el inspector manifiesta a la superioridad, las conclusiones a que ha llegado respecto a la situación impositiva del contribuyente, fundamentando dicha opinión y proponiendo las resoluciones pertinentes cuando la situación no haya quedado terminada con el ingreso del impuesto correspondiente.

Los informes deben ser completos, claros y breves.

Completos, o sea que no debe omitirse ninguna circunstancia que sea de interés y que demuestre la forma en que se ha llegado a una conclusión determinada; claros: lo que se consigue con una adecuada subdivisión en capítulos, títulos, subtítulos, cuando sea necesario con una síntesis apropiada, y breve, todo el informe debe ser conciso o sea que no debe contener frases repetidas, superfluas o que no hagan a la cuestión desarrollada.

Al citar en el informe, determinado elemento o antecedente agregado a las actuaciones, debe indicarse el folio respectivo que tiene asignado, a fin de facilitar el estudio y la revisión de lo actuado y demás trámites posteriores.

Se confeccionará un informe por cada uno de los impuestos verificados, aún en los casos en que la verificación haya terminado sin interés fiscal.

## SUJETOS PASIVOS : SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS.

En los artículos 5 y 6 de la Ley 11683 (t.o. en 1998 y modificaciones) establece quiénes pueden ser los sujetos de los deberes impositivos, es decir, se designa expresamente a quienes se encuentran obligados jurídicamente a pagar la deuda tributaria, ya sea propia o de terceros.

Existen tres clases de sujetos:

- a) Responsables por deuda propia: Son los comúnmente denominados “contribuyentes”, por ser los sujetos pasivos de los distintos tributos, es decir, los deudores directos. Son aquellos en que se verifica a su respecto el hecho imponible definido en las leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que las mismas prevén para que nazca la obligación tributaria.

Estos responsables, según el artículo 5 de la Ley 11683, son:

- Personas Físicas: capaces (actúan a título propio) o incapaces, según el derecho común (actúan a través de representantes legales), herederos y legatarios del contribuyentes.

- Personas Jurídicas: Reconocidas como tales por el Código Civil y las sociedades, asociaciones, entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derechos. Se incluyen también a las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el párrafo anterior, y aun los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

-Sucesiones indivisas: Se encuentran obligadas en tanto las leyes tributarias así lo dispongan.

-Empresas Estatales: Se incluyen a las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o Municipal, así como las empresas estatales y mixtas.

- b) Responsables por deuda ajena: En general se los denomina “responsables” a fin de diferenciarlos de los contribuyentes. Son los sujetos pasivos de la obligación tributaria; actúan en forma paralela y en reemplazo del deudor principal. Su responsabilidad es atribuida explícitamente en las leyes

tributarias. A fin de cancelar sus obligaciones, en su condición de responsables por deuda ajena, el Fisco puede compensar de oficio los saldos acreedores de los responsables con las deudas o saldos deudores que se les determinen, conforme los requisitos y forma que disponga el Organismo.

El artículo 6 de la Ley 11683 enumera a los éstos responsables y ellos son:

-A) – Cónyuge que percibe y dispone de los bienes propios del otro.

- Padres, tutores y curadores de incapaces.
- Síndicos y liquidadores en las quiebras.
- Representantes de las sociedades en liquidación.
- Administradores legales o judiciales de sucesiones, cónyuge supérstite y herederos.

-B)- Representantes de las personas colectivas: directores, gerentes y demás representantes.

-Administradores de patrimonios, empresas o bienes.

- Mandatarios con facultades de percibir dinero .

-C)- Agentes de recaudación de impuestos.

-D)- Responsables sustitutos.

c) Responsables Sustitutos: Es un sujeto pasivo que la ley coloca en lugar del contribuyente, desplazándolo en la responsabilidad sobre la deuda tributaria. En el cumplimiento de las obligaciones fiscales (formales y materiales), el responsable sustituto no está junto al contribuyente, sino en lugar del mismo. La responsabilidad del sustituto nace en el mismo momento en que se configura el hecho imponible. La obligación de pagar el impuesto incumbe directamente al sustituto, sin perjuicio de su derecho a reclamar la restitución de lo pagado al contribuyente.

SUJETOS DE LOS  
DEBERES  
IMPOSITIVOS

Enumeración

Responsables  
por deuda  
Propia (art.  
5, LPT)

Responsables  
por deuda  
Ajena (art. 6,  
LPT)

- Personas Físicas
- Personas jurídicas
- Sucesiones Indivisas
- Empresas Estatales

A)- Cónyuge que percibe y dispone de los bienes propios del otro.

-Padres, Tutores y curadores de incapaces

-Síndicos y liquidadores en las quiebras

-Representantes de las sociedades en liquidación

-Administradores legales o judiciales de sucesiones, cónyuge supérstite y herederos

B)- Representante de las personas colectivas: directores, gerentes y demás representantes

-Administradores de patrimonios, empresas, o bienes

-Mandatarios con facultades de percibir dinero

C)- Agentes de Recaudación de Impuestos

D)- Responsables Sustitutos



## **RESPONSABILIDAD.**

Existen distintos tipos de responsabilidad:

- a) Responsabilidad por el pago de los tributos: Con recursos propios, en el caso de contribuyentes directos o con los recursos que administran, perciben o disponen, en el caso de terceros.
- b) Responsabilidad en el cumplimiento de los deberes formales: Ello es a los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos, por parte del Fisco.
- c) Responsabilidad indirecta: En el caso en que sus dependientes o subordinados realicen hechos que generen el incumplimiento de sus deberes formales, en tiempo y forma, deben responder por el tributo, sus accesorios, sanciones y gastos relacionados. Ello, aun cuando pueda demostrarse que no hubo complicidad entre partes.
- d) Responsabilidad personal y solidaria: Los terceros responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas. A través de su aplicación se pretende garantizar el cobro de lo que es adeudado al Fisco, no sólo con el patrimonio del deudor propiamente dicho, sino con el patrimonio del responsable solidario.

### **Responsabilidad Solidaria. Forma de aplicarla. Sanciones.**

A fin de hacer efectiva la responsabilidad solidaria en materia tributaria, es necesario el inicio del procedimiento de determinación de oficio en cabeza del responsable (art. 17, quinto párrafo, LPT), a fin de garantizar el debido proceso adjetivo.

En el mismo, deberá probarse la responsabilidad subjetiva de los responsables, en los hechos que se le imputan.

Este procedimiento, convenientemente, debería ser iniciado una vez practicada la determinación de oficio en cabeza del deudor principal, aunque en la práctica, el Fisco puede sustanciar simultáneamente ambos procesos y dejar en suspenso el del

responsable solidario, hasta que se verifique el cumplimiento a la intimación de pago del deudor principal.

La normativa prevé que son responsables en forma personal, por las infracciones que se le imputen:

- a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.
- b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
- c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.
- d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios de personas físicas y jurídicas.
- e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en el ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente y en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.
- f) Los socios de sociedades irregulares o de hecho y los socios solidariamente responsables según el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que los mismos representen o integren. Es decir son personalmente responsables de las sanciones formales por falta de presentación de declaraciones juradas, incumplimientos formales por infracción a lo regulado en normas tributarias, omisión en el pago de los impuestos en forma culposa o dolosa e incumplimiento a regímenes de recaudación. Ello en atención a los deberes fiscales de carácter material o formal que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas.
  - g) Los terceros que aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.

Ello si comprueba que su obrar doloso procuró la omisión de los gravámenes al no colaborar con el fisco para localizar al contribuyente y al ocultar las operaciones en calidad de apoderado, disimulando la envergadura de la

capacidad contributiva de sus poderdantes ( Conf. TFN, “ Embón, Isaac,” 28/06/77).

No se trata de una responsabilidad formal sino a título represivo, en tanto responde a los fundamentos de dolo o culpa a cuyos efectos deberá valorarse la conducta del responsable (Conf. TFN, “Quatrocchi, Antonio Serafín”, 27/9/66).

### **Responsabilidad Solidaria, Suspensión de prescripción.**

La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios.

### **TIPOS DE RESPONSABILIDAD.-SUJETOS.**

Según prescribe el artículo 5 y 8 inc. c) y el artículo 9 LPT junto con los artículos 23 a 29 del DR, los Responsables por deuda propia tienen los siguientes tipos de responsabilidad:

- Pago de tributos: Deben presentar las declaraciones juradas de los gravámenes en los cuales resultan ser contribuyentes y pagar el tributo al Fisco, en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales ( Ej: en el caso de incapaces, personas jurídicas, etc. o bien, por representación voluntaria).
- Personal y Solidaria: Cuando el agente de recaudación omite actuar como tal, esto es, omite retenerle o percibirle. Deben ingresar el impuesto que no se les retuvo o percibió, si así los disponen las normas impositivas.
- Indirecta: Deben responder por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo sanciones y gastos consiguientes.

Los Responsables por deuda ajena, según prescribe el artículo 6,7 y 9 LPT y artículos 23 y ss. Del DR, tiene la siguiente responsabilidad:

- Pago de tributos: Todos los sujetos enumerados deben cumplir con el pago del impuesto, con los recursos que administran, perciben o disponen.
- Cumplimiento de deberes formales:
  - A) En el caso de tratarse de: -Cónyuge que percibe y dispone de los bienes propios del otro.
    - Padres, tutores y curadores de incapaces.
  - Síndicos y liquidadores de quiebras.
  - Administradores legales o judiciales de sucesiones, cónyuge supérstite y herederos.

Deben cumplir por cuenta de los representados y titulares y con los bienes que administran o liquidan, los deberes que las leyes imponen a los contribuyentes en general, para los fines de determinación, verificación y fiscalización de impuestos.

B) De tratarse de:

- Representantes de personas colectivas: directores, gerentes y demás representantes,
- Administradores de patrimonios, empresas bienes,
- Mandatarios con facultades de percibir dinero,

Tienen que cumplir con igual obligación, respecto de las personas, entidades, etc, con las que se vinculan.

Todos los sujetos mencionados (excepto-en principio- cónyuge, padres, tutores o curadores, síndicos y liquidadores) deben presentar las declaraciones juradas de los gravámenes en los cuales resultan ser contribuyentes y pagar el tributo al fisco, en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de representantes legales.

En caso de:

- Representantes de personas colectivas: directores, gerentes y demás representantes

-Administradores de patrimonios, empresas o bienes

-Mandatarios con facultad de percibir dinero

Si la responsabilidad es ejercida por varios a la vez, se cumple con esta obligación, cuando cualquiera de ellos, debidamente facultado, presente la declaración jurada.

-El cónyuge supérstite, herederos y representantes legales, están obligados a presentar declaraciones juradas no presentadas por el contribuyente fallecido y las posteriores a su deceso, como así también a ratificar o rectificar las presentadas por el mismo.

-Indirecta: Todos los responsables enumerados, deben responder por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo sanciones y gastos consiguientes.

En el caso de los Responsables por deuda ajena al que menciona el artículo 8 inc. a) de la LPT : -( A) Cónyuge que percibe y dispone de los bienes propios del otro, padres, tutores y curadores de incapaces, Síndicos y liquidadores en las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, administradores legales o judiciales de sucesiones, cónyuge supérstite y herederos; -B) Representantes de las personas colectivas: directores, gerentes, y demás representantes; administradores de patrimonios, empresas o bienes; mandatarios con facultades de percibir dinero), tienen la siguiente responsabilidad:

-Personal y solidaria: Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponder.

En cuanto a la condición para su aplicación, el contribuyente debe incurrir en el incumplimiento de sus deberes tributarios. Asimismo, debe incumplir con la intimación administrativa de pago para regularizar su situación, dentro de los 15 días hábiles del dictado de la resolución que resuelve la contestación de la vista en el procedimiento de determinación de oficio.

La situación de excepción, sería si se puede demostrar que el contribuyente colocó al responsable en imposibilidad de cumplir debidamente, esto es, en tiempo y forma, con los deberes fiscales incumplidos.

En el caso de los Responsables por deuda ajena. enumerados por el artículo 8 a continuación del inc. a) de la LPT , es decir,: Socios de sociedades irregulares o de hecho, socios solidariamente responsables según el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que los mismos representen o integren), tiene la siguiente responsabilidad:

-Personal y solidaria: Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponder.

La condición para su aplicación es que el contribuyente debe incurrir en el incumplimiento de sus deberes tributarios. Asimismo, debe incumplir con la intimación administrativa de pago para regularizar su situación, dentro de los 15 días hábiles del dictado de la resolución que resuelve la contestación de la vista en el procedimiento de determinación de oficio.

La situación de excepción es cuando se puede demostrar que el contribuyente colocó al responsable, en imposibilidad de cumplir debidamente, esto es, en tiempo y forma, con los deberes fiscales incumplidos..

Los Responsables por deuda ajena, enumerados por el artículo 8 inc. b) LPT y artículo 22 del DR, (Síndicos de quiebras y concursos), adicionalmente a la responsabilidad solidaria mencionada en el artículo 8 inc. a) de la ley del gravamen, deben realizar las gestiones necesarias para determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables, relativos a períodos fiscales anteriores y posteriores a la iniciación del juicio. Además deben solicitar al Fisco las constancias de las deudas tributarias del contribuyente, con quince días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, en la forma y condiciones que establezca el Organismo.

El artículo 8 inc. c) LPT, menciona a los agentes de recaudación (también como responsables por deuda ajena), y nos dice que deben tener una responsabilidad personal y solidaria, con los deudores del tributo, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponder cuando: a) el agente de retención omita retener o retenga y no ingrese al Fisco, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que

corresponde retener, o en el plazo fijado por la AFIP, y b) el agente de percepción omite percibir o perciba y deje de ingresar el gravamen a la AFIP en tiempo y forma. La situación de excepción sería, si es posible demostrar que el contribuyente ha pagado el gravamen; si hubo imposibilidad de retener o percibir, por no haber mediado fondos a fin de cancelar la operación.

Los responsables por deuda ajena, enumerados por el artículo 8 inc. d) LPT y artículo 21 del DR, que son los sucesores a título particular, oneroso y/o gratuito, en el activo y pasivo de empresas o explotaciones, tienen responsabilidad personal y solidaria; con los deudores del tributo, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponder, cuando la empresa o la explotación, susceptible de generar el hecho imponible, no satisfaga la intimación administrativa de pago. Pueden darse situaciones especiales respecto de la deuda no determinada en dos casos: a) La responsabilidad caduca a los tres meses de efectuada la transferencia, si se comunica la misma al Fisco, con quince días de anticipación, y b) La responsabilidad caduca si el Fisco comprueba la solvencia del cedente o acepta la garantía que éste ofrezca.

Los responsables por deuda ajena mencionados en el art. 8 inc. e) de LPT, es decir, los terceros que faciliten la evasión de tributos, tiene responsabilidad personal y solidaria, con los deudores del tributo, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponder, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, si se comprueba que facilitaron por su culpa o dolo, la evasión del tributo.

Los cedentes de créditos tributarios, responsables por deuda ajena (art. 8 inc. f), LPT), tienen responsabilidad personal y solidaria, con los deudores del tributo, sin perjuicio de las sanciones que pueden corresponder, cuando el fisco impugna la existencia y legitimidad de créditos fiscales cedidos y el deudor principal no cumple con la intimación administrativa de pago que realiza el Fisco. La responsabilidad es hasta la suma del crédito impugnado y utilizado por el responsable.

El art. 8 inc. g) LPT, menciona a los integrantes de UTES o ACES, que también son responsables por deuda ajena, y nos dice que tienen responsabilidad personal y solidaria, con los deudores del tributo, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponder, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal. La responsabilidad es hasta el monto de las mismas.

Adquirentes obligados a constatar los comprobantes recibidos, son los responsables por deuda ajena mencionados por el art. 8 inc. h) LPT, quienes tienen responsabilidad personal y solidaria, con los deudores del tributo, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponder, cuando reciban facturas apócrifas o no autorizadas, pese a estar obligados a constatar su adecuación, según lo prevé el artículo incorporada continuación del art. 33 LPT. Responden por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

En el caso de cónyuge supérstite y herederos, si bien están obligadas a pagar el tributo al Fisco, la aceptación de la herencia con beneficio de inventario establece una limitación a la responsabilidad, presumida por la ley, sin necesidad de manifestación expresa y no obstante que el procedimiento impositivo establece que los herederos del contribuyente son responsables por deuda propia, esa responsabilidad se encuentra limitada al acervo recibido cuando la herencia se acepta en esas condiciones.

Después de haber visto separadamente a los sujetos integrantes de la obligación tributaria, analizaré el momento en que se lleva a cabo la tarea de verificación y fiscalización, donde existe un contacto directo entre el inspector y el contribuyente. En el desarrollo de éstas funciones la actuación del inspector/es debe armonizarse con los preceptos constitucionales para no ocasionar perjuicios al contribuyente.

### **SUJETO PASIVO FRENTE AL INICIO DE UNA INSPECCION.**

El Procedimiento Administrativo de fiscalización se debe llevar a cabo dentro de un marco de garantías de los derechos individuales de los contribuyentes y/o responsables.

Ello hace que deba respetarse el derecho que asiste a los obligados a declarar en forma libre y voluntaria (sin aplicar la coerción del deber de declarar) o bien de no declarar contra sí mismos, pudiendo abstenerse de hacerlo y sin que el silencio pueda interpretarse como prueba en su contra (art. 296 CPP).

Asimismo debe respetarse el principio de inocencia, de inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados.

En caso de que la inspección tributaria no respetare los principios y derechos constitucionales y procesales podría reputarse ineficaz, aun cuando a través de ella se obtuvieran elementos de prueba fehacientes para comprobar un ilícito.

El inicio de la inspección debe ser comunicado al contribuyente mediante nota en la que, además de informársele que se ha resuelto emprender la misma, se describa el nombre y apellido de los inspectores actuantes y del supervisor.

El Formulario de inicio de inspección es el F8000 en el cual constan los siguientes datos:

- Domicilio Fiscal
- Designación de Inspector y Supervisor
- Área donde se desempeña dentro del Organismo
- Detalle de los Impuestos y períodos fiscales a auditar
- Fecha y firmas del jefe del área, inspector y supervisor.
- Número de orden de intervención
- Identificación del contribuyente

La acción de “**notificar**” tiene como fin dar con propósito cierto, noticia de algo. En el ámbito legal, por su parte, consiste en comunicar formalmente, a su destinatario, una resolución administrativa o judicial.

La notificación puede demostrarse a través del documento en el que conste la resolución comunicada. La Ley de Procedimiento Tributario, en su artículo 100, sólo se limita a enunciar las formas válidas de notificación, razón por la cual, necesariamente, a fin de comprender sus efectos, debemos remitirnos a lo prescrito en el artículo 11 de la Ley de Procedimientos Administrativos (Ley 19549), la cual nos dice que los efectos de la notificación son: 1) Genera que el acto administrativo de alcance particular adquiera eficacia y 2) permite conocer, con certeza, la fecha en que el interesado tiene conocimiento del asunto.

La notificación tiene mucha importancia, ya que constituye: a) un verdadero derecho de los administrados; b) una garantía jurídica frente a la actividad de la administración pública y c) un acto fundamental para la seguridad jurídica.

La notificación fehaciente puede efectuarse por cualquiera de los medios previstos por el artículo 100 de la Ley 11683 (t.o. 1998). Dicho artículo dispone que las citaciones, intimaciones de pago, etc, serán practicadas en cualquiera de las siguientes formas:

- a) Por carta certificada con aviso especial de retorno. Este aviso servirá de suficiente prueba de la notificación, siempre que la carta haya sido entregada en el domicilio del contribuyente aunque aparezca suscripto por un tercero,
- b) Personalmente, por medio de un empleado de la Dirección General Impositiva DGI, quién dejará constancia en acta de la diligencia practicada y del lugar, y hora en que se efectuó, exigiendo la firma del interesado. Si éste no supiere o no pudiera firmar, podrá hacerlo, a su ruego, un testigo. Si el destinatario no tuviese o se negare a firmar, dejará igualmente constancia de ello en acta. En días siguientes, no feriados, concurrirán al domicilio del interesado dos funcionarios de la Dirección General Impositiva (DGI) para notificarlo. Si tampoco fuere hallado, dejarán la resolución o carta que deben entregar en sobre cerrado, a cualquier persona que se hallare en el mismo, haciendo que la persona que la reciba suscriba el acta. Sino hubiere persona dispuesta a recibir la notificación o si el responsable se negare a firmar, procederán a fijar en la puerta de su domicilio y en sobre cerrado el instrumento a que se hace mención en el párrafo que antecede.
- c) Por nota o esquila numerada, con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno y en las condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos para su emisión y demás recaudos.
- d) Por tarjeta o volante de liquidación o intimación de pago numerado, remitidos con aviso de retorno, en los casos en que la Administración Federal de Ingresos Públicos disponga con carácter general, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros, y/o los que ella posea.
- e) Por cédulas, por medio de los empleados que designe el Administrador Federal, quienes en las diligencias deberán observar las normas que sobre la materia establece el código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

- f) Por telegrama colacionado u otro medio de comunicación de similares características.

Sino se conoce el domicilio del contribuyente se efectuarán ( las citaciones, notificaciones, etc) por medio de edictos publicados durante cinco días en el Boletín Oficial, sin perjuicio de que también se practique la diligencia en el lugar donde se presume que pueda residir el contribuyente.

En materia de domicilio, el artículo 3 de la Ley de Procedimiento Tributario, fija las normas para establecer el domicilio fiscal de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, dejando de lado el concepto previsto en el Código Civil de la Nación, por considerarlo inadecuado para alcanzar los niveles óptimos de eficacia que pretende el Organismo de Control en su accionar. El domicilio fiscal de los contribuyentes es el lugar del efectivo desarrollo de sus actividades económicas. A fin de facilitar al Ente recaudador el desarrollo de sus funciones de fiscalización, otorgándole para tal fin alcance notficativo. El artículo 13 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento, delega en la AFIP la facultad de reglamentar los casos, formas, plazos y demás aspectos relativos a la constitución, cambio y subsistencia de los domicilios. Facultad ésta desplegada con el dictado de la Resolución General 301 (AFIP) y sus modificaciones.

El artículo 3 de la Ley de Procedimiento Tributario dispone que sólo se considera que existe cambio de domicilio fiscal cuando se efectúe la traslación del domicilio declarado oportunamente, o si se tratara de un domicilio legal, cuando el mismo hubiera desaparecido, tal como lo prevé el Código Civil. Asimismo, prevé que si el contribuyente ha presentado alguna declaración jurada o comunicación a la AFIP, está obligado a denunciar cualquier cambio de domicilio dentro de los diez días de efectuado, caso contrario es pasible de sanciones.

La AFIP sólo queda obligada a tener en consideración el cambio de domicilio, si la respectiva notificación hubiera sido hecha en la forma que determine la reglamentación.

En el caso de las personas físicas, según RG 10 (AFIP) se debe presentar dentro de los diez (10) días de corrido, el Formulario 460/F y/o Formulario 561 (de corresponder) en la dependencia de la AFIP en la cual se encuentre inscripto el responsable, cubriendo únicamente el rubro de domicilio fiscal, respaldado, de

corresponder, con la documentación que reemplace a la presentada en el momento de inscripción.

En el caso de encontrarse en trámite alguna actuación administrativa en la cual debe actuar un juez administrativo, el cambio debe comunicarse en las correspondientes actuaciones, para que surja efectos legales.

En el caso de personas jurídicas, según RG 10 (AFIP) se debe presentar, dentro de los diez (10) días de producido el cambio, el Formulario 460/J en la dependencia de la AFIP en la cual se encuentre inscripto el responsable, cubriendo únicamente el rubro de domicilio fiscal, respaldado, de corresponder, con la documentación que reemplace a la presentada en el momento de inscripción.

De tratarse de locales o sucursales, debe presentarse el Formulario 561, con el cual se tramita la baja del establecimiento y el alta con el nuevo domicilio.

Si se encuentra en trámite alguna actuación administrativa en la cual debe actuar un Juez Administrativo, el cambio debe comunicarse en las correspondientes actuaciones, para que surta efectos legales.

En el caso del domicilio denunciado incorrectamente y/o físicamente inexistente, contemplado en el sexto párrafo, de la Ley de Procedimiento Tributario, otorga facultades al Fisco para establecer de oficio, mediante resolución fundada, el domicilio fiscal de los responsables, en los supuestos de verificarse la denuncia incorrecta del domicilio fiscal declarado o la inexistencia física del mismo, abandono o desaparición y alteración o supresión de su numeración.

Asimismo de comprobarse las anomalías señaladas, el Fisco también puede declarar un domicilio fiscal alternativo conocido en base a datos concretos colectados conforme a facultades de verificación y fiscalización, el cual, una vez declarado como tal, (salvo prueba en contrario), goza de plena validez a todos los efectos legales, sin perjuicio de continuar considerándose válidas las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable. En estos supuestos, el Juez Administrativo del domicilio fiscal del responsable mantiene su competencia originaria.

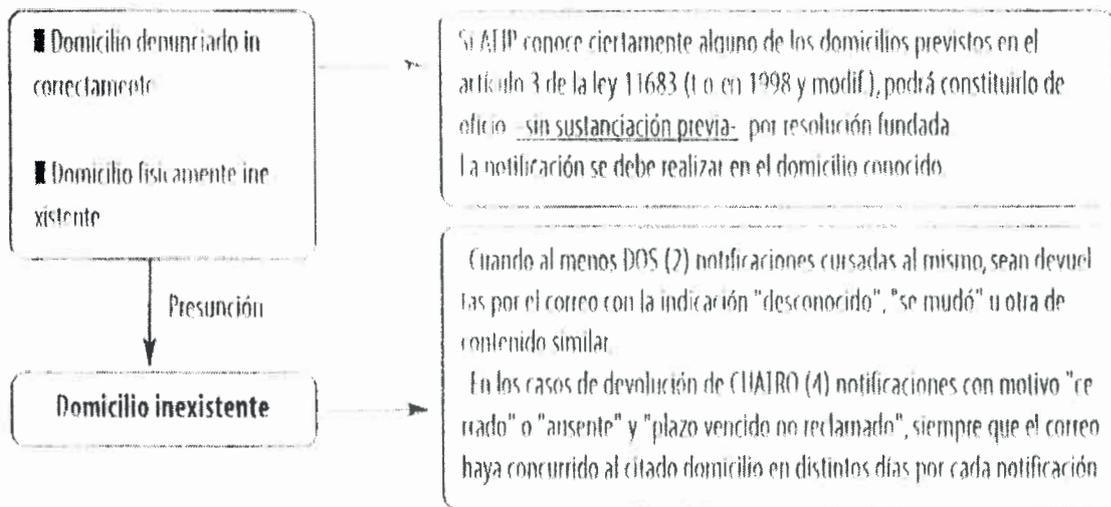
El texto legal y la Resolución General 301 (AFIP) y sus modificaciones prevén el procedimiento a adoptar ante distintas situaciones que pudieran verificarse respecto del domicilio fiscal de los contribuyentes.

En los casos en los cuales el Organismo Recaudador dicte resolución fijando domicilio, se puede interponer contra la misma el recurso que autoriza el artículo 74 del decreto 1397/79 y sus modificaciones.

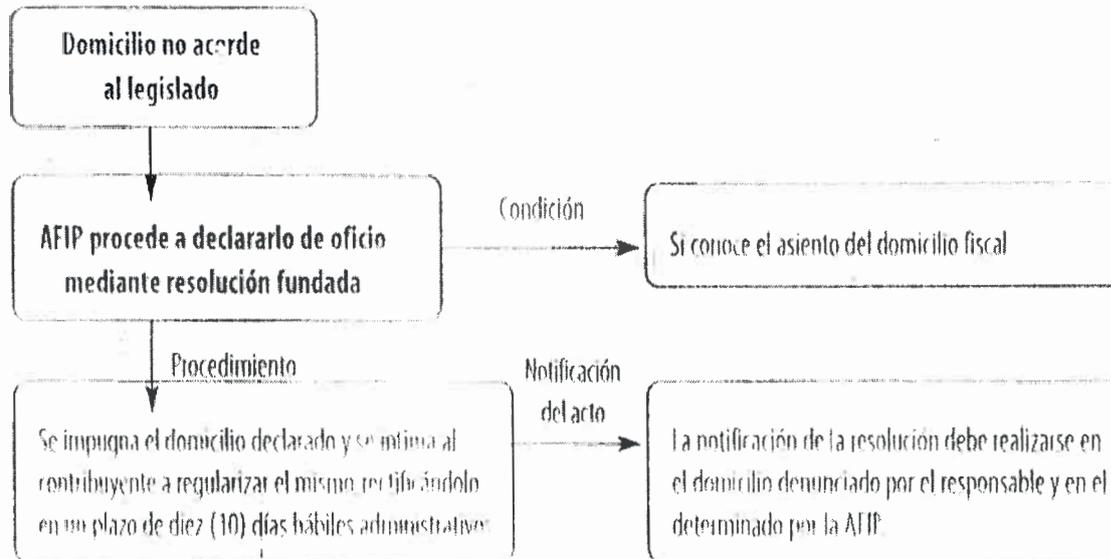
En caso de interponerse el mismo y mientras se lo sustancie, el domicilio fiscal determinado de oficio por la AFIP, mantiene plena validez a todos los efectos vinculados en el cumplimiento de las obligaciones fiscales del recurrente. Únicamente a solicitud del contribuyente y siempre que existan razones de interés público, se intente evitar perjuicios graves al interesado, o en casos de resultar procedente el pedido de nulidad ( en los términos del artículo 12, segundo párrafo, de la ley 19549 –t.o. 1991 y sus modif.), el Juez Administrativo interviniente podrá suspender la ejecución del acto mediante resolución fundada.

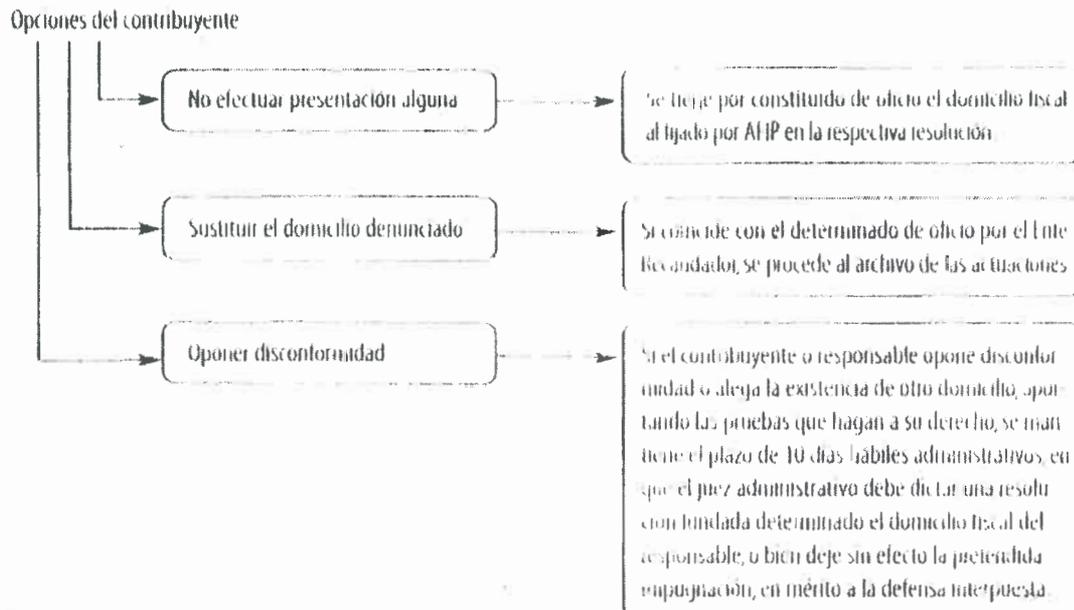
El procedimiento aplicable a partir del 2/10/2002, según las modificaciones introducidas por la RG (AFIP) 1348-BO 2/10/2002 en la RG (AFIP) 301, es el siguiente:

1) Domicilio denunciado incorrectamente o físicamente inexistente:



2) Domicilio no acorde al legislado:





A partir del 2/10/2002, se derogó lo establecido oportunamente por la normativa originaria, referente a la forma de notificar los actos dictados por el Fisco, sobre impugnación y determinación de oficio del domicilio fiscal de los responsables (RG (AFIP) 1348-BO 2/10/2002).

La derogación mencionada importa la posibilidad de notificar tales actos, a través de cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 100 de la LPT a saber: carta certificada, personalmente a través de un funcionario, nota o esquila con firma facsimilar, tarjeta, volante, cédula, telegrama colacionado, edictos, notificación tácita.

La inobservancia de las disposiciones contenidas en el artículo 3 de la LPT (t.o. en 1998 y sus modif.), su decreto reglamentario y establecido en las normas complementarias que dicte AFIP con relación al tema será sancionada con multas graduables entre \$150 y \$45.000.

- g) Por la comunicación informática del acto Administrativo de que se trate en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos . Dicha notificación se considerará perfeccionada mediante la puesta a disposición del archivo o Registro que lo contiene, en el domicilio fiscal electrónico constituido por los responsables.

Siempre que hayan ejercido la opción de registrar el mismo según art. 3 continuación. El art. 3 s/nº a continuación nos define el domicilio fiscal electrónico diciendo que es el sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Cumplirá requisitos, formas, y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. Este domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen por ésta vía. “Si bien en el domicilio fiscal se deberá notificar al contribuyente el inicio del procedimiento, si posteriormente el responsable constituye un domicilio legal, en éste se deberán practicar las futuras notificaciones. Carece de efecto jurídico toda notificación que se realice en el domicilio anterior” (Consortio de Propietarios Austria 2059 s/Amparo”-CNPE-Sala B- 15/06/99).

#### **NOTIFICACIONES EN DIAS INHÁBILES.**

La notificación fehaciente, es decir, la comunicación realizada a través de cualquiera de los procedimientos expuestos en el punto precedente, es relevante, a los fines de establecer el momento a partir del cual comienzan a correr los plazos legales. Estos plazos legales empiezan a computarse desde la notificación, sin contar el día en el cual se practica esa diligencia ni los días inhábiles.

En materia tributaria, y a contrario de lo que ocurre en el ámbito de la justicia, la jurisprudencia se ha pronunciado a favor de las notificaciones realizadas en días inhábiles, por lo que su ocurrencia no es causal de nulidad. Esta posición otorga validez a las notificaciones que se realizan por carta y de cuyo aviso de retorno surge que se han realizado en días inhábiles. En estos supuestos, el acto de notificación es válido, pero sus efectos se trasladan al primer día hábil siguiente, considerándose que el acto que se realizó ese día. El plazo pertinente, entonces, comienza a contarse desde la hora cero del segundo día hábil subsiguiente al de la fecha en que se practicó la notificación. No obstante, cabe advertir que la justicia en algunos casos no receptó este criterio, considerando entonces que el cómputo rige desde el primer día hábil siguiente inclusive.

La notificación tiene mucha importancia , ya que es un requisito jurídico para la eficacia de dicho acto y como presupuesto para que transcurran los plazos de impugnación del acto notificado.

Para que el acto administrativo sea perfecto es necesario que tenga validez y eficacia, sólo así tendrá efectos jurídicos. La eficacia la adquiere el acto administrativo mediante su publicidad o comunicación al administrado. Sin esa publicidad o comunicación, los administrados ignoran la existencia del acto y es para ellos como sino existiere.

Así como el acto de alcance general (v.g Resolución General) fuente de derecho objetivo, se publicita mediante publicación, lo que normalmente se hace en el Boletín oficial . El acto administrativo de alcance particular, creador de situaciones jurídicas individuales (v.g. aviso de inicio de inspección), se da a conocer mediante su notificación por medio idóneo.

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

En efecto, la misma puede conducir al acto de determinación de oficio, y en ocasiones, a la incriminación del contribuyente por presuntas infracciones.

La publicidad del acto administrativo constituye una garantía a favor de los administrados ya que sólo así estos pueden imponerse del contenido del acto, pudiendo articular las defensas que el caso requiera. Así lo sostiene el artículo 19 de la Constitución Argentina, ..." Ningún habitante de la Nación será obligado hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe".

### **LUGAR DONDE DEBE DESARROLLARSE LA INSPECCION:**

Si bien no surge expresamente de la Ley de Procedimiento el lugar en el cual debe iniciarse y desarrollarse el proceso de verificación fiscal, siendo que el mismo consiste principalmente en la inspección de libros, anotaciones, papeles y documentos de los responsables, resulta razonable interpretar:

**-En el caso de sociedades comerciales y comerciantes matriculados:** es el lugar donde se encuentran radicados los libros comerciales y soportes magnéticos, domicilio fiscal, según artículo 33 LPT ( Ley de Procedimiento Tributario).

**-En el caso de las personas físicas, sucesiones indivisas y comerciantes no matriculados;** en el domicilio fiscal o bien en la dependencia que determine la Administración.

### **SUJETO PASIVO FRENTE AL ACCESO DE LOS INSPECTORES A SU DOMICILIO .**

Habitualmente, el primer paso de una inspección consiste en el ingreso de los funcionarios al lugar en que habrá de llevarse a cabo a 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 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.

Aún 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 autorizados, podrán requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública con competencia en el lugar, la que deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que la haya requerido y en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión quedará incurso en los delitos reprimidos por el Código Penal.

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 veinticuatro (24) horas.

**SUJETO PASIVO FRENTE A LAS EXIGENCIAS QUE PUEDE ESTABLECER LA AFIP L: ART.33, 34/ DR: 48**

Tanto las facultades de verificación como las de fiscalización se agrupan dentro del ámbito del Derecho Tributario Formal o Administrativo y que en la práctica se las confunde, no se verifica una identidad absoluta entre ellos.

Mientras las facultades de fiscalización se orientan a controlar que los obligados hayan cumplido correctamente sus deberes formales respecto a la determinación; las de verificación tienden a establecer si los particulares cumplen con sus obligaciones materiales.

La fiscalización implica un control posterior por parte del fisco, siendo el mismo accesorio respecto de la determinación y existiendo una previa obligación tributaria material, con hecho imponible y sujetos pasivos identificados; la verificación, en cambio, es independiente de sujetos pasivos identificados y de obligaciones tributarias constituidas, tiene por objeto descubrir la existencia de hechos imposables realizados e ignorados por el fisco para de este modo prevenir a la sociedad de los daños y peligros que causaría la desobediencia general a la potestad tributaria.

Con la reforma introducida por la ley 20044, se incorpora el artículo 33, un tercer párrafo. El mismo dispone que la AFIP podrá implementar y reglamentar regímenes de control y/o pagos a cuenta, en la prestación de servicios de industrialización, así como las formas y condiciones del retiro de los bienes de los establecimientos industriales.

El artículo 33 y 34 de la Ley 11683, junto al Decreto Reglamentario artículo 48, establecen las exigencias que puede establecer la AFIP.

Estas exigencias son:

EXIGENCIA DE LLEVAR LIBROS O REGISTROS ESPECIALES DE NEGOCIACIONES Y OPERACIONES PROPIAS Y DE TERCEROS VINCULADAS CON LA MATERIA IMPONIBLE

SAI VO COMERCIANTES MATRICULADOS QUE LLEVEN LIBROS RUBRICADOS CORRECTAMENTE, QUE A JUICIO DE LA AFIP HAGA FÁCIL SU FISCALIZACIÓN Y REGISTREN TODAS LAS OPERACIONES QUE INTERESE VERIFICAR

LA AFIP 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

EXIGENCIA DE OTORGAR COMPROBANTES

LAS REGISTRACIONES CONTABLES DEBEN ESTAR RESPALDADAS POR LOS COMPROBANTES CORRESPONDIENTES

DE LA FE QUE LOS COMPROBANTES MEREZCAN SURGIRÁ EL VALOR PROBATORIO DE LAS REGISTRACIONES

LA AFIP PODRÁ LIMITAR ESTA OBLIGACIÓN DE MODO IDÉNTICO QUE RESPECTO DE LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS

LA AFIP PODRÁ EXIGIR QUE LOS RESPONSABLES OTORGUEN DETERMINADOS COMPROBANTES<sup>(a)</sup>

EXIGENCIA DEL DEBER DE CONSERVACIÓN

DE LOS DUPLICADOS, ASÍ COMO DE LOS DEMÁS DOCUMENTOS Y COMPROBANTES DE SUS OPERACIONES, POR UN TÉRMINO DE 10 (DIEZ) AÑOS, O EXCEPCIONALMENTE POR UN PLAZO MAYOR. EL DEBER DE CONSERVACIÓN SE EXTIENDE TAMBIÉN A LIBROS Y REGISTROS

EXIGENCIA DE UTILIZAR DETERMINADOS MEDIOS DE PAGO U OTRAS FORMAS DE COMPUTACIÓN DE LAS OPERACIONES

COMO CONDICIÓN PARA EL CÁLCULO DE DEDUCCIONES, CRÉDITOS FISCALES Y DEMÁS EFECTOS TRIBUTARIOS DE INTERÉS DE CONTRIBUYENTES Y/O RESPONSABLES

NO USO DE TALES MEDIOS IMPLICA LA OBLIGACIÓN DE ACREDITAR LA VERACIDAD DE LAS OPERACIONES PARA PODER COMPUTAR A SU FAVOR LOS CONCEPTOS INDICADOS<sup>(b)</sup>

PODERES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN

REGISTRACIONES MEDIANTE SISTEMAS DE COMPUTACIÓN DE DATOS

AMPLIOS PODERES DE VERIFICACIÓN

ENUMERACIÓN ENUNCIATIVA DE FACULTADES

AUTORIZAR, MEDIANTE ORDEN DE JUEZ ADMINISTRATIVO, A SUS FUNCIONARIOS A QUE ACTÚEN EN EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES, COMO COMPRADORES DE BIENES O LOCATARIOS DE OBRAS O SERVICIOS

PARA CONSTATAR EL CUMPLIMIENTO, POR PARTE DE LOS VENEDORES O LOCATARIOS, DE LA OBLIGACIÓN DE EMITIR Y ENTREGAR FACTURAS Y COMPROBANTES EQUIVALENTES CON LOS QUE DOCUMENTEN LAS RESPECTIVAS OPERACIONES

LA ORDEN DEL JUEZ ADMINISTRATIVO DEBERÁ ESTAR FUNDADA EN LOS ANTECEDENTES FISCALES QUE TENGA LA AFIP

La finalidad de éstas exigencias es asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables.

Los posibles sujetos obligados son los contribuyentes, demás responsables y terceros cuando fueren realmente necesario.

Mediante Ley 25795 se incorporó como artículo a continuación del artículo 33, el siguiente: “ los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). El Poder Ejecutivo Nacional limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes.

Idénticos efectos a los indicados se aplicarán aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33.

#### **DOCTRINA:**

#### **Deber de conservación. Extensión temporal. Sujetos obligados. Documentos comprendidos. Normas Reglamentaria. Críticas.**

El artículo 33 de la Ley otorga a la AFIP la posibilidad de exigir que los responsables conserven los documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de diez años o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.

Sobre el particular, resulta relevante lo normado por el artículo 48 del Decreto Reglamentario de la Ley de procedimiento Tributario, el que establece, respecto de los contribuyentes o responsables, el deber de conservar los comprobantes y documentos que acrediten las operaciones vinculadas a la materia imponible, por un término que se extenderá hasta 5 años después de operada la prescripción del período fiscal a que se refieran.

Idéntica obligación rige a los agentes de retención , percepción y personas que deben producir informaciones, en cuanto a los comprobantes y documentos relativos a las operaciones o transacciones que den motivo a la retención del impuesto o las informaciones del caso.

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

El artículo 48 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario transforma en regla la excepción contenida en el artículo 33 de la Ley 11683, ya que, teniendo en cuenta que el término de la prescripción varía entre cinco (5) y diez (10) años, y que se computa desde el 1 de Enero siguiente al vencimiento del gravamen, aun sin considerar las causales de interrupción y suspensión de la prescripción, surge que el término general de la Ley resulta ampliamente excedido.

Parte e la doctrina ha entendido que la norma reglamentaria es ilegal, debido a que traspaasa el margen establecido en el párrafo del artículo 33.

Por otro lado la norma citada en el último término, también, ha sido cuestionada, debido a que, no obstante la falta de definiciones legales sobre el tema, involucró en la exigencia de conservación a los libros y registros.

En virtud del artículo 67 del Código de Comercio, existe en cabeza de los comerciantes el deber de conservar los libros y documentación respaldatoria , hasta diez (10) años posteriores al cese en sus actividades, debiendo los sucesores exhibirlos en idéntica forma y término a que estaban obligados sus antecesores.

#### **Deber de confección, transmisión y conservación de comprobantes. Medios Electrónicos y/o Magnéticos.**

Mediante el Decreto 65888/2002 ( BO:24/04/2002) se agregó como último párrafo del artículo 48 del Decreto Reglamentario 1397/1979 y sus modif., el siguiente: " La AFIP podrá establecer procedimientos para la confección, transmisión y conservación de documentos, comprobantes, libros y registros por medios electrónicos y/o magnéticos que aseguren razonablemente su autoría e inalterabilidad, aun en los casos de documentos que requieran la firma de una persona".

## **Deber de llevar libros. Alcance. Fuente Normativa. Sujetos Obligados.**

### **Propósito:**

En virtud de lo dispuesto por el artículo 33 de Ley de Procedimiento Tributario, la AFIP puede exigir a contribuyentes, responsables, e incluso terceros, cuando fuere realmente necesario, que lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible.

En nuestro régimen jurídico, la obligación de llevar el registro de la actividad económica surge de los arts. 33,43,44,51,52, etc, del Código de Comercio y 61 y siguientes de la Ley 19550 de Sociedades Comerciales y sus modificaciones, extendiéndose a todos aquellos que “ profesan el comercio”, abarcando comerciantes individuales, sociedades regulares e irregulares y sociedades de hecho inclusive.

La Ley obliga al comerciante a llevar determinados libros, exigiéndole nuestro Código de Comercio que lleve los libros diario, y el inventarios y balances, los cuales deben ser rubricados ante el Registro Público de Comercio correspondiente al domicilio social.

Una contabilidad regular implica llevar asientos pasados diaria y correlativamente, sin blancos, ni enmiendas y raspaduras sin salvar y realizados en libros correspondientes.

Esta obligación tiene por objeto individualizar las negociaciones y operaciones propias y de terceros vinculados con la materia imponible.

### **Deber de llevar libros. Excepciones y limitaciones. Parámetros de evaluación a fin de que la AFIP efectúe mayores o menores requerimientos:**

El artículo 33 de la Ley de Procedimiento Tributario contempla como excepciones y limitaciones al deber de llevar libros:

- a) El hecho de que se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que ha juicio de la AFIP haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar, y,
- b) La posibilidad otorgada a la AFIP de limitar tal obligación, respecto de todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia , en atención al pequeño tamaño

económico y efectuar mayores o menores requerimientos en razón de la índole de la actividad o servicio y la necesidad o conveniencia de individualizar a terceros .

Por otro lado, es usual que en determinados gravámenes la AFIP obligue de manera accesoria a llevar determinados libros especiales.

De no mediar la Ley 11683 el penúltimo párrafo del artículo 33, incorporado por la Ley 24073, el que da lugar a la posibilidad mencionada como punto b), cierta doctrina sostiene que podría verse obstaculizado el ejercicio de las funciones de policía fiscal por aparte de la AFIP, ya que dentro de las garantías de libertad consagradas por el artículo 14 de la Constitución Nacional, se hallaría impedidas de requerir el cumplimiento de ciertas normas de conductas a los particulares ,respecto de sus negocios, debiendo recurrir al procedimiento de determinación de oficio, constituyendo el párrafo incorporado una forma de legislar todas las resoluciones realizadas por el Ente Recaudador a fin de establecer la obligatoriedad de registro de las operaciones y del mantenimiento de los comprobantes de que la respalden.

**Deber de llevar libros y documentación. Inamovilidad de libros y documentación.**

Los libros y la documentación que alude el art. 33 de la LPT, deberán permanecerá disposición de la AFIP en el domicilio fiscal .Esta norma incorporada por el Decreto de Necesidad y Urgencia 1334/1998, consagra el principio de inmovilidad de los libros de comercio, incluyendo también a la documentación, los que deberán ponerse a disposición del Fiscal Nacional en el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

## NECESIDAD DE UN CODIGO FISCAL TRIBUTARIO- INTRODUCCIÓN, VENTAJAS, DESVENTAJAS.

Desde el inicio del siglo XX se produjo en la mayor parte de los países occidentales un crecimiento de las regulaciones públicas a raíz del cambio de percepción sobre el papel del Estado en la economía.

Dicho cambio de percepción, que se consolidó a partir de la depresión de 1930, dio origen a un nuevo paradigma basado en cierto intervencionismo del Estado en la economía a expensas del principio *laissez-faire* que había imperado hasta entonces. La Argentina experimentó desde la década de 1920, en consonancia con lo que sucedía a nivel internacional, el mencionado cambio de valoraciones sociales que también se tradujo en una progresiva intervención estatal en la economía y el correlativo aumento de regulaciones públicas. Así por ejemplo, el Sistema Tributario vigente hasta 1932 ( que se fundaba en impuestos aduaneros e internos) se expandió sustancialmente con la creación de nuevos tributos, tales como el impuesto a los réditos y a las ventas, con el fin de paliar el serio déficit fiscal que había generado la depresión del 30.<sup>1</sup>

Asimismo, la Corte Suprema reflejó dicho cambio de valoraciones a partir de 1922 en el caso "Ercolano", mediante el que se abandonó la larga jurisprudencia fundada en el principio *laissez-faire* que había sido en buena parte desarrollada durante la era del juez Bermejo: (Fallos, 136:161). En este caso se decidió, con la disidencia del juez Bermejo, que cierta ley que establecía precios máximos durante dos años de alquileres de determinados inmuebles urbanos no violaba los artículos 14,17, y 28 de la Constitución Nacional.

Esta ley había sido dictada a raíz de la escasez de habitaciones, debida a la paralización de las construcciones durante la Primera Guerra Mundial. En este supuesto, la Corte por primera vez, justifica con base constitucional la intervención del Estado en el área de los contratos del derecho privado.

Una consecuencia en materia tributaria de dicha jurisprudencia, que rigió durante el período que transcurre entre 1863 y 1922, fue la prohibición con base constitucional de emplear el derecho tributario con fines no neutrales. Por ejemplo: "Hileret c/

---

<sup>1</sup> En 1930, los impuestos aduaneros generaban el 56,7% de la recaudación total y los impuestos internos el 17,2% (García Vizcaíno, *El Equilibrio del Presupuesto. Un imperativo de Política Económica*, LL, 113-978).

Provincia de Tucumán” (Fallos, 98:20); en este caso, la Corte declaró la inconstitucionalidad, sobre la base del artículo 14 de la carta magna, de una ley de la Provincia de Tucumán que había limitado la cantidad de azúcar que cada ingenio podía producir, gravando el excedente con un impuesto superior al precio corriente en la plaza. Entre los fundamentos de este fallo se destaca el siguiente: “Si fuese aceptable la reglamentación impuesta al azúcar, podría hacerse extensiva a toda la actividad industrial y a la vida económica de la Nación, con las libertades que las fomentan, quedaría confiscada en manos de legislaturas o congresos que usurparían, por ingeniosos reglamentos, todos los derechos individuales. Los gobiernos se considerarían facultados para fijar al viñatero la cantidad de uva que le es lícito producir; el agricultor la de cereales; el ganadero la de sus productos; y así hasta caer en un comunismo de Estado en que los gobiernos serían los regentes de la industria y del comercio, y los árbitros del capital y la propiedad privada”.

La doctrina del caso “Ercolano” implicó el fin de dicha jurisprudencia. En efecto, tal doctrina determinó, que la Corte, desde 1941, permitiera el empleo del Sistema Tributario con fines no neutrales, esto es, como mecanismo para otorgar subsidios implícitos a distintos sectores de la sociedad. La Corte examinó la validez constitucional de un tributo provincial progresivo, en los autos: “Cobo de Macchi Di Cellere” (Fallos, 190:231), donde afirmó por primera vez que los tributos progresivos son válidos a la luz de la cláusula del progreso de la carta magna con el siguiente fundamento: “el impuesto debe responder fundamentalmente, según nuestro sistema institucional, a la finalidad de proveer recursos al Estado para atender los servicios de la Administración, pero ello no excluye la función subsidiaria y cada día más importante de fomento y asistencia social, siempre que no sea arbitraria ...ello permite repartir más equitativamente la riqueza entre las clases sociales”.

El concepto subsidio mencionado anteriormente, fue acuñado por Stanley Surrey, donde existe una importante corriente de opinión que sostiene que tales subsidios sólo deben utilizarse excepcionalmente, pues complican notablemente el derecho tributario y se encuentran ocultos en cierto sentido del escrutinio periódico por parte del Congreso. Sostiene, también que dichos subsidios deberían adjudicarse mediante la ley de presupuesto.

Las razones mencionadas anteriormente, la grave inestabilidad institucional que comenzó con el golpe de Estado de 1930 y la ineficiente estructura de incentivos del

Sistema de creación de normas tributarias federales, dieron lugar a un crecimiento del número y complejidad de la normativa fiscal Argentina desde 1932. Entre 1988 y 1998, la AFIP emitió un promedio anual de ciento sesenta y tres resoluciones generales. Si bien el número de resoluciones se mantuvo constante durante el período de análisis, aumentó notablemente la cantidad de páginas de cada una de ellas. En suma el número de páginas de regulaciones tributarias emitidas por la AFIP se duplicó en el período desarrollado entre 1922 y 1998 respecto del período que transcurre entre 1988 a 1991.

Ello motivó desde el comienzo de la década de 1940, la demanda de reducción del “Costo de Información” del Derecho Tributario Federal mediante algún sistema que tendiera a simplificarlo, como por ejemplo: su codificación.

“Costo de Información” en materia tributaria es aquel que debe afrontar el usuario de esta área del derecho para determinar cuales son y cómo funcionan las normas a las que debe adecuar su conducta. Este costo se traduce, por ejemplo en el tiempo y dinero que debe invertir dicho usuario en asesoramiento profesional para poder responder tales preguntas.

Si el costo de información en materia tributaria de un país dado es relativamente alto puede desalentar por ejemplo inversiones directas internacionales.

La Corte Suprema implícitamente aludió al costo de información en materia tributaria en al menos dos precedentes: “Alaluf”, (Fallos, 253:332) y “Fleischman”, (Fallos 312:913).

La palabra “codificación”, es entendida como un mecanismo para simplificar la estructura y el lenguaje del Derecho Tributario y perfeccionar tal derecho a la luz de consideraciones basadas en la dogmática jurídica.

“Codificar” normas tributarias no significa únicamente depurar y aglutinar textos dispersos, pues esto, no satisface exigencias racionales. Codificar importa, en esencia, crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en su aspecto sustancial en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas.

Entre sus fines principales se encuentran los de promover la permanencia en el tiempo de las normas fiscales y la certidumbre en cuanto a los alcances de dichas normas.

El proceso de codificación fue liberado en Europa por Alemania en 1919 y en América por los Estados Unidos y México en 1939.

### EXPERIENCIA ARGENTINA DE CODIFICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.

La demanda de reducir el costo de información en materia de Derecho Tributario Federal de la Argentina fue hecha explícita por primera vez en 1942. Giuliani Fonrouge afirmó lo siguiente al justificar este primer intento de codificación: "la sanción de un ordenamiento que agrupe todo lo concerniente a la materia fiscal constituye una necesidad de nuestro país, donde impera un régimen inarmónico y en ocasiones incoherente."

El Proyecto de 1942 consistía en una codificación parcial del Derecho Tributario Federal, pues se limitaba a codificar los principios generales de la parte general del derecho tributario, con exclusión de las normas referentes a cada impuesto en particular. Proponía crear dos instancias de apelación –la administrativa y la judicial-, de modo tal que el Tribunal Fiscal debía configurarse en la más alta instancia judicial, excepto que se interpusiera recurso extraordinario federal o demanda originaria ante la Corte Suprema.

Este Proyecto no fue convertido en ley.

En 1948, la Legislatura de la Provincia de Buenos Aires aprobó por unanimidad el Proyecto de Codificación Tributario que había formulado Jarach, en adelante el "Código Jarach". La codificación tuvo como objetivo, en su aspecto formal, crear un texto único que contuviera toda la legislación en materia de derecho tributario de la Provincia de Buenos Aires, tanto en el aspecto sustantivo como en el administrativo y procesal. En el libro primero se encontraban normas generales de aplicación a todos los tributos locales. El libro segundo, por su parte, preveía el régimen aplicable a cada tributo en particular. Cuando fue sancionado se sostuvo que las normas del libro primero serían de carácter permanente mientras que las del libro segundo tendrían carácter contingente y serían modificadas mediante leyes impositivas anuales. Este modelo de codificación amplio fue adoptado por todas las provincias de la Argentina; sin embargo el gobierno federal no evaluó utilizar dicho modelo para simplificar el derecho tributario nacional.



EN 1950, Giuliani Fonrouge y Bello realizaron una compilación de las disposiciones impositivas con sus respectivas reglamentaciones actualizadas, concordadas y anotadas con la jurisprudencia administrativa y judicial del derecho fiscal federal, provincial y del municipio de la ciudad de Buenos Aires. Este fue un intento de compilación total del derecho tributario federal y provincial .

En 1963, el Poder Ejecutivo Nacional designó a Giuliani Fonrouge para redactar el Proyecto de Código parcial del Derecho Tributario Nacional y nombró una comisión consultora honoraria integrada por seis personas ( Luqui, Jarach, Sorondo, Freytes, Rechter y Chouhy). Este proyecto era de codificación parcial, se limitaba a los principios generales de la tributación y al régimen del procedimiento contencioso. Era de aplicación a todos los tributos federales , incluida la materia aduanera y las contribuciones parafiscales.

“Contribuciones parafiscales”, son exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Así aparecieron, bajo esta denominación, contribuciones destinadas a la previsión social, a cámaras agrícolas, a fondos forestales, a centros de cinematografía, bolsa de comercio, centro de estudios, colegios profesionales, etc., o sea a entidades de tipo social o de regulación económica.

En 1997, el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) formuló un modelo de código tributario con una función semejante a la del MCTAL de 1967. Esto es, buscaba constituirse en modelo de Código tributario para los países de América latina , de modo tal que dichos países tuvieran la opción de utilizarlo como primer borrador de sus códigos fiscales locales. Este proyecto de codificación tampoco fue considerado por el gobierno federal de la Argentina.

Finalmente en 1999, la AFIP, con el apoyo del BID elaboró el Anteproyecto de Código Tributario de la República Argentina. Un elemento que distingue este proyecto de los anteriores es que fue elaborado bajo la supervisión de Carlos Silvani, quien era entonces la máxima autoridad de la AFIP. (“Proyecto Silvani”).

En suma en el período que transcurre entre 1942 y 2002 se presentaron siete propuestas diferentes y ninguna llegó a su codificación definitiva.

### **ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE:**

Así lo llamó en 1953, el profesor Juan Carlos Luqui al conjunto de derechos, principios, garantías, con las que cuenta el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Los derechos y garantías reconocidos a los habitantes de la Nación por la ley fundamental, representan en materia tributaria los límites concretos al ejercicio irrazonable del poder fiscal.

Concebidos tales derechos y garantías constitucionales como sistema (incluidos los derechos implícitos que surgen del art. 33 de la Const. Nac.) y los provenientes de los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos elevados a tal rango jurídico, conforman un conjunto de principios y reglas, que en armonía, propenden a la libertad fiscal, entendida ésta como la facultad que rechaza cualquier pretensión pecuniaria del Estado a título de tributo que no satisfaga los requisitos y exigencias que dimana del estatuto fundamental y que convertirán el pago reclamado en exacción y despojo.

Se deberán tener aquí particularmente en cuenta los conceptos vertidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina- haciendo suyas las expresiones del juez John Marshall, del máximo Tribunal Federal de los Estados Unidos de América, cuando en la causa "Banco de la Provincia de Buenos Aires c/ Nación Argentina", Sentencia del 15/03/1940, precisó: " La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo".

El Estatuto del Contribuyente, es el límite del poder fiscal, donde deberían estar expresamente todos los derechos de los contribuyentes y contener los siguientes principios:

#### **A)- CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:**

Consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas, con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado. Es la base de medida, a partir de la cual, habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada

contribuyente. Es el límite de la potestad tributaria normativa, ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva o por encima de la misma. De lo contrario se atentaría contra la propiedad privada, confiscándola ilegalmente. Supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubierto los gastos vitales e inevitables del sujeto. El Sistema Tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado. En nuestra Constitución Nacional este principio está implícitamente contenido en los artículos 4,14,16,17,28, y 33 de nuestra ley fundamental. Nuestra Doctrina, en su mayoría, reconoce como principio implícito a la capacidad contributiva, entre ellos se encuentran: Roberto Tamagco, Dino Jarach, J.C. Luqui, Héctor B. Villegas, Enrique Goñi, Aristides Corti, Rodolfo Pisso, y otros. De todos modos, dentro de la literatura nacional, en minoría, autores de peso, se oponen a la constitucionalización del principio. Tal es el caso del profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge quien entiende que la noción de capacidad contributiva introduce un elemento extraño a la juricidad de la tributación, además de tratarse de una noción vaga, difícil de precisar. Criterio semejante sostienen otros destacados tributaristas como ser: Susana Navarrine y Rubén Asorey. En 1953, la Convención Nacional Reformadora encargada de actualizar la Constitución de 1853, si bien, no adoptó en forma expresa el principio de capacidad contributiva en materia tributaria, lo admitía al establecer en el nuevo artículo 4 las características de los tributos, disponiendo: "la base de los impuestos será la igualdad, proporcionalidad y progresividad".

#### **A.1) EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN:**

En lo que hace a la Jurisprudencia de la Corte Suprema, tres son las causas que poseen mayor trascendencia en este tema por haberse resuelto las controversias llegadas a sus estrados a partir del principio de capacidad contributiva.

La primer causa está constituida por la resolución recaída en autos: " Argentina Masotti de Buso y otros c/ Provincia de Buenos Aires", Sentencia del 7 de Abril de 1947, en la cual se declaró inconstitucional la progresividad en el impuesto

inmobiliario rural sobre bienes poseídos en condominio por afectar el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas. Se sostuvo que si bien el impuesto territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria, el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo sino la capacidad tributaria de su dueño, que se pondera por la riqueza que de su dominio representa. A fin de juzgar si el impuesto territorial es o no violatorio de la igualdad, debe tomarse en cuenta la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y a la magnitud de la riqueza tenida en vista por el gravamen.

La relación de éste con el inmueble queda, así, subordinada a los principios que rigen su relación con el contribuyente, uno de los cuales es que a igual capacidad contributiva con respecto a la misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes, cosa que no ocurre cuando tales bienes son poseídos en condominio.

La segunda causa es la Sentencia de fecha 19/12/1989 en los autos: "Marta Navarro Viola de Herrera Vegas c/ Nación Argentina (DGI)"; donde al confirmarse el decisorio de la instancia inferior, el alto Tribunal recordó, como hecho relevante, que se había probado que la actora poseía al 31/12/1981, acciones de sociedad anónimas, las cuales donó a una fundación el 5 de Abril de 1982.

Sancionada la Ley que creaba el impuesto a los activos financieros con posterioridad a esa fecha, la accionante pagó el tributo, incluyendo en tal ingreso el importe correspondiente a las acciones donadas, a pesar de considerar improcedente el gravamen a este respecto, por lo cual, interpuso el pertinente reclamo de repetición.

La Sentencia hizo hincapié en la procedencia del impuesto reclamaba la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva actual, requisito indispensable en todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no exige de aquélla que guarde una estricta proporción con la materia imponible. La resolución precisó: " Que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada ante de su sanción, sin que se invoque, si quiera, la presunción de que, los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha en la esfera patrimonial del sujeto obligado".

La tercer causa es la Sentencia del 15/10/1991, en los autos: " Luis López y otro c/ Provincia de Santiago del Estero", donde se relativiza, el principio de capacidad

contributiva, ante la obligación de realizar inversiones en los inmuebles rurales de esa provincia y en caso de incumplimiento, a abordar un recargo en el impuesto inmobiliario. Allí se dejó sentado, frente a las impugnaciones levantadas contra la norma que por otro lado, tampoco la invadan los reproches que en punto a la consideración de la capacidad contributiva efectúa la actora. Si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva la determinación de las distintas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica. “ El valor económico de los bienes que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí sólo, y a veces no determina de ningún modo las distintas categorías de contribuyentes ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son sólo indirectamente.”

Admitido que los impuestos trascienden en las sociedades modernas los fines exclusivamente fiscales en su determinación, puede considerarse no sólo la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino también en mayor o menor deber de contribuir, que no sólo tiene como razón de ser la capacidad económica de quien contribuye.

Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc, ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos y viceversa, y este principio es el que está Corte ha utilizado para fundamentar su reconocimiento de sobre tasas o recargas al ausentismo o al latifundio.

(Fallos; 171:390; 210:2108; 211:389; 220:1310,223:401 y 239:175.)

## **B)-PROPORCIONALIDAD Y PROGRESIVIDAD:**

El principio de la “progreccionalidad”, exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea “en proporción” a sus singulares manifestaciones

de capacidad contributiva, ya que de lo deseado es que el aporte no resulte “desproporcionado” en relación a ella.

Pero en modo alguno el principio significa prohibir la progresividad del impuesto (un impuesto es financieramente “progresivo”, cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada).

La Corte Nacional ha admitido la progresividad y ha entendido que no lesiona la Constitución Nacional. La Corte ha dicho que la proporcionalidad que menciona la Constitución debe entenderse en su real significación, y lo que quiere establecer no es una proporcionalidad rígida, sino una proporcionalidad graduada.

Esa graduación de la proporcionalidad se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes.

La justicia de la proporcionalidad pues, según la distinta potencialidad económica, el pago de una determinada suma en concepto de tributo demandará mayor o menor sacrificio para el contribuyente. No es lo mismo fijar un impuesto de \$10.000 a quien gana \$1000.000, que establecer un impuesto de \$1000.000 a quién gana un millón.

A través de los fallos de la Corte Suprema Nacional se llega a la conclusión de que la proporcionalidad que establece la Constitución Nacional, no quiere decir proporcionalidad con respecto a la alícuota del impuesto sino a la capacidad de tributar de los habitantes. En una Sentencia (Fallos; t.195, p. 270), el Alto Tribunal ha dicho que si el impuesto progresivo ha sido aceptado por nuestra jurisprudencia como legítimo, es que se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuanto exige más a quien posee mayor riqueza en relación con quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal.

#### **B.1)- PROPORCIONALIDAD Y PROGRESIVIDAD EN LOS TEXTOS CONSTITUCIONALES.**

En nuestra Constitución, el artículo 4 establece que las contribuciones se impondrán “proporcionalmente a la población”, mientras que el art. 75 inc. 2, determina que éstas deberán ser “proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación”, reiterando el criterio de uniformidad, que respecto de los derechos de importación y exportación, consagra el inc. 1 de éste último art. Al tiempo de hacerlo extensivo, también, a las evaluaciones s/ las que recaigan.

### **C)- LA PROGRESIVIDAD EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO.**

El concepto de progresividad está implícito, pero hoy claramente incorporado, en nuestra ley fundamental, a partir de la reforma constitucional de 1994, al privilegiar la "igualdad" de oportunidades (art. 75 inc. 19, párr. 3) y la adopción de "medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos", (art. 75 inc.23 parr. 1 ), sumando a ella la directiva impartida al Congreso de "promover" políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones ( art. 75 inc. 19 parr. 2), al hacer hincapié en que la distribución de la renta federal "será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional, (art. 75 inc 2 párr.3) y someter al presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la Administración Nacional.

Tales lineamientos condicionan no sólo la función ingresos-gastos públicos, sino que marcan el horizonte de equidad hacia donde debe apuntar el sistema tributario en su conjunto.

### **D)- NO CONFISCATORIEDAD.**

Este principio reviste en nuestro ordenamiento constitucional, carácter implícito, y es el resultante de una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, más allá de ser un corolario obligado de la garantía de la propiedad privada (art. 14 y 17 de la C.N.), la cual no puede, por vía de exacciones patrimoniales coactivas a título de tributos, ser vaciadas de contenidos.

Así el Alto Tribunal ha sostenido que la confiscatoriedad se configura cuando los tributos absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta que ésta produce o que tiene aptitud de generar.

La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos-sociales de cada impuesto.

No es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo y es preferible el análisis de las situaciones concretas que se presentan.

El principio de no confiscación, deriva, del reconocimiento y tutela que nuestra constitución ha brindado al derecho de propiedad.

### **E)- PROTECCIÓN DEL DERECHO DE TRABAJAR Y EJERCER ACTIVIDADES ECONOMICAS LICITAS.**

La protección del derecho a trabajar y ejercer actividades económicas lícitas – derecho natural reconocido en todas las constituciones contemporáneas y en los Tratados sobre Derechos Humanos- y sus armonías y fricciones con los fines no recaudatorios o extrafiscales de los tributos ha sido objeto de consideración.

Ocurre que en determinados supuestos, cuando los tributos son puestos al servicio de fines diversos al de proveer recursos al erario estatal, la potestad tributaria normativa se amalgama con el ejercicio del poder de policía, estimulando, desincentivando, penalizando e incluso prohibiendo ciertas actividades o comportamientos económicos.

Lo que resulta incontrovertible es que, el trabajo, no sólo lícito, sino también socialmente útil, no puede ser desalentado en términos de severa interferencia por las cargas tributarias, ni tampoco mediante limitaciones formales.

La Declaración Americana de los Derechos del Hombre, por el art.. 14 párr. 1º dispone: “Toda persona tiene derecho al trabajo en condiciones dignas y a seguir libremente su vocación, en cuanto lo permitan las oportunidades existentes de empleo”; mientras el art. 37 establece: “Toda persona tiene el deber de trabajar dentro de su capacidad y posibilidades, a fin de obtener recursos para su subsistencia o un beneficio de la comunidad.”; La Declaración de Derechos Humanos, en el art. 23 inc.1 establece: “ Toda persona tiene derecho al trabajo, a la libre elección de su trabajo, a condiciones equitativas y satisfechas de trabajo y a la protección contra el desempleo”; y otros pactos como ser: El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales, Culturales, La Convención Internacional sobre la

Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial y La Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación con la Mujer.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver en los autos: " Hileret y Rodríguez c/ Provincia de Tucumán, s/ Inconstitucionalidad de la ley Prov. Del 14/06/1902 y devolución de dinero", Sentencia 5/9/1903; donde la Provincia de Tucumán mediante ley estableció un adicional al expendio de azúcar, obtenido en su territorio por encima del cupo de 71500 toneladas, prorrateadas entre los distintos productores de 40 centavos por kilos, ella fue impugnada como contraria a distintos preceptos constitucionales y en particular en el concepto de los actores, porque limitaba o prohibía de hecho el ejercicio de una industria lícita, al tiempo que quebrantaba el principio de igualdad ante el impuesto, pues el gravamen no recaía uniformemente entre los distintos fabricantes.

La Corte en igual fecha reiteró la inconstitucionalidad de la misma ley provincial en "Nouguez Hermanos c/ Provincia de Tucumán", por inconstitucional de la ley de 14/06/1902 y devolución de dinero".

Con este fallo en la doctrina del alto tribunal se ha afirmado definitivamente el criterio conforme al cual los tributos, juntamente con su esencial propósito de llevar fondos al Tesoro Público, constituyen un valioso instrumento de regulación de la economía , complemento necesario para dar satisfacción al principio, también con raigambre constitucional que prevé atender al bien general.

Otro pronunciamiento fue recaído en la causa: " Don Raúl Rizzotti c/ Provincia de San Juan, por repetición de impuesto, Sentencia 30/03/1928, donde prosperó la inconstitucionalidad por afectación del derecho de trabajar y ejercer industrias lícitas, ante una abultada patente impuesta por la referida Provincia a los profesionales médicos .

En la causa " José Manuel Irizar c/ Provincia de Misiones", Sentencia del 12/09/1996, el Alto Tribunal se pronunció por la inconstitucionalidad de una ley de la provincia que supeditaba el trámite y obtención de guías forestales para la circulación de tales productos a que el peticionante acreditara al haber satisfecho todos los impuestos y tasas provinciales que afectaban las tierras donde se realizaba la explotación.

Este dispositivo, según Sentencia, importó un exceso en el ejercicio del poder de policía de seguridad del tráfico de bienes, dando que el procedimiento operaba, en sí

mismo, como una causa de ingresos fiscales o modo de controlar el pago de gravámenes, aparejando, al mismo tiempo para el actor, la imposibilidad de ejercer la industria lícita que era su actividad al dificultarla ( art. 14 de la C.N.), hecho que también colisionaba con la finalidad perseguida por la legislación específica, para este tipo de emprendimientos.

#### **F)- LIBERTAD DE CIRCULACIÓN TERRITORIAL:**

El art. 9 de la Constitución Nacional dice que en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el congreso.

El art. 10 de la C. N. especifica que en el interior de la República es libre de derecho la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases despachadas en las aduanas exteriores.

El art. 11 nos dice que el paso del territorio de una provincia a otra, está libre de los derechos llamados de tránsito y el art. 12 también elimina los derechos de tránsito en relación a los buques que circulan de una provincia a otra.

Según surge de los artículos constitucionales mencionados, puede observarse que el tránsito dentro del país no puede constituir, en sí mismo, motivo de imposición alguna. Esto deriva de la libertad de circulación territorial, garantía que no debe confundirse con la circulación económica de los bienes, que sí es objeto de gravámenes.

En aplicación de éstos preceptos la CSJ declaró que infringía el principio en estudio y era inválido el impuesto provincial cobrado a quién transportó ganado desde su campo de Entre Ríos hasta otro inmueble de su propiedad sito en Buenos Aires, sin efectuar transferencia de hacienda ( Caso “ Sánchez Alzaga”, en “D.F., XXVII-910).

También anuló la Corte la imposición provincial a empresas de transporte interprovincial ( Caso “ Transporte del Litoral”, en E.D., Nº 4415), en cuyo caso no sólo se consideraron vulnerados los artículos 9,10,11, y 12 de la C.N., sino también

los art. 75 inc. 13 ( que declara la facultad exclusiva de la Nación reglar el Comercio Internacional e interprovincial) y el art. 126 que impide a las provincias ejercer poderes delegados a la Nación.

Al contrario el Tribunal legitimó el gravamen provincial a actividades nacidas, desarrolladas, y terminadas dentro de su ámbito, sin interesar que los bienes producidos fueran a salir luego de la provincia para ser explotados, ya que en este caso el tributo no recayó sobre el tránsito ( Caso " Bovril Arg. S.A., fallo del 30/03/1978).

### **G)- PROTECCIÓN AL COMERCIO INTERJURISDICCIONAL.**

Cabe reconocer que entre el derecho a circular, residir y salir libremente de cualquier país y la protección del comercio interjurisdiccional interno existe una gran relación.

En un Estado plural como es la República Argentina, donde se conjuga la coexistencia de la Nación, veintitrés (23) provincias, la ciudad autónoma de Buenos Aires, y más de dos mil municipios de Provincia, el ejercicio de la potestad tributaria se ha convertido, en una traba al comercio interjurisdiccional infringiendo la letra y espíritu de los art. 7,9,10,11,14,20,26,75 inc.13, y 126 de la Constitución Nacional.

El art. 75 inc. 13 de la Constitución Nacional, consigna como competencia del Congreso Federal la de "reglar el comercio con las Naciones extranjeras y de las provincias entre sí".

Esta disposición tiene gran amplitud, pues al referirse al comercio es subsumible en tal concepto, un importante número de manifestaciones de la vida económica del país, tales como la navegación marítima y fluvial, el tránsito de mercaderías y el zganado en pie, el correo, el transporte de carga y personas, transmisión de energía eléctrica, etc.

Serán inválidas los gravámenes aplicados por el sólo hecho de la introducción o extracción de las mercaderías o bienes de una a otra jurisdicción local, o los que discriminen en razón del origen o destino de tales productos o de la vecindad o resistencia dentro de la Nación de las partes contrastantes.

La afirmación del principio de libertad de circulación interior en todo territorio de la República, ha sido una inquietud permanente de la Corte Suprema de Justicia.

El alto Tribunal señaló en la causa "Bressani, Carlos H. Y otros c/ Provincia de Mendoza, inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero", Sentencia del 2/06/1937, que la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, fundando una unión indestructible pero de Estados también indestructibles.

Remarcó que no había Nación si cada Provincia se condujera económicamente como una potencia independiente, afectando la libre circulación territorial.

Enrique Gulit Goñi (Tributarista), dice: " que la limitación a la potestad tributaria local proveniente de la cláusula comercial de la Constitución Nacional, dio lugar en la jurisprudencia del Tribunal, a diferenciar entre el comercio que no es transporte (donde si bien ha habido pronunciamientos que han invalidado gravámenes locales ( 352- Fallos 3:131, 95:327, 96:377 y 188:143), la tendencia predominante fue reconocer su validez (353) ) y el transporte propiamente dicho, respecto del cual, en forma reiterada hasta 1984, la Corte Suprema de Justicia se pronunció, por la inconstitucionalidad.

El punto de inflexión, al menos en lo que respecta al transporte de cargas, lo marcó el Alto Tribunal en "Transporte Vidal SA c/ Provincia de Mendoza", Sentencia del 31 de mayo de 1984, donde se resolvió que los art. 9 a 12, 67 inc. 12 y 108 de la C.N. ( texto histórico) no fueron concebidos para invalidar absolutamente todos los tributos locales que inciden sobre el comercio interprovincial, reconociendo a éste una inmunidad o privilegio que la libre de la potestad de imposición general que le corresponde a las provincias (Fallos, 306:516)". Se agregó asimismo que no se advierte en la Carta magna, ni en sus fuentes de interpretación, elementos que evidencien la existencia de razones por las cuales los contribuyentes de una provincia o de la Capital federal deban subsidiar permanentemente los servicios que utilizan las entidades dedicadas al comercio de aquella índole.

De todos modos, se dejó a salvo que debía prevenirse la posibilidad de que se aplicaran tributos semejantes sobre la misma porción de base imponible tornando desventajosas, obstruyendo o encareciendo, las actividades que se desenvuelvan en dos o más jurisdicciones, con relación a otras similares desarrolladas dentro de cada provincia (consid. 8º de la Sentencia).

Los efectos del fallo precedente se vieron parcialmente neutralizados por la doctrina resultante del pronunciamiento del Alto Tribunal "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/ Provincia de Buenos Aires", Sentencia del 13 de noviembre de 1986,

conforme a la cual prosperaron los cuestionamientos contra el impuesto local (impuesto sobre los ingresos brutos) en el caso de transporte interjurisdiccional de personas, al no estar contemplada su incidencia en el precio oficial del billete aéreo y cuya determinación conducía a que fuera inexorablemente soportado por la transportista, infringiéndose así el principio básico que privilegió el legislador al instituir el régimen de coparticipación provincial en impuestos nacionales de evitar la doble imposición, al superponerse el gravamen con el impuesto a las ganancias. (356) ( Fallos,308:2153).

La antedicha jurisprudencia tuvo oscilaciones, siendo dejada de lado en la causa "Yacimientos petrolíferos Fiscales c/ Municipalidad de Banda del río Salí", Sentencia del 29 de noviembre de 1994, (357) (Registro de la CSJ, causa Y:35, Libro xxii), y retomada en "Cooperativa de trabajo Transportes Automotores de Cuyo TAC Limitada c/ Provincia de Mendoza", Sentencia del 8 de septiembre de 1998" (358) ( Fallos, 321:2501)

Una ardua discusión planteada en nuestro medio estuvo referida, a determinar la compatibilidad constitucional del peaje. Tal cuestión fue abordada en la VII Conferencia Nacional de Abogados de la Argentina, celebrada en Corrientes en 1965, arribándose a los siguiente: " es propio del sistema la percepción de una tasa, servicio o derecho exclusivamente retributivo del costo de la obra, mantenimiento de la misma y las prestaciones accesorias" (359) ( Noticias en la ley", 10/6/65, p.15 y 16), descartando los óbices constitucionales que contra el instituto se habían formulado hasta entonces.

La Corte Suprema de Justicia en la causa " nación Argentina c/ Arenera El Libertador SRL", sentencia del 18 de junio de 1991, entendió que nuestra ley fundamental, al consagrar el derecho de libre circulación interior, en momento alguno hizo alusión al instituto del peaje el que por lo tanto, no importa literalmente una violación a las disposiciones contenidas en la Constitución Nacional, puesto que de su texto no cabe colegir que se pronuncie por la prohibición de su establecimiento (360) (fallo, 314:595)

Ello es así, desde que nuestra Constitución se refiere exclusivamente y específicamente a la prohibición de gravar el mero tránsito de mercaderías y de los medios de transporte que se utilicen para su traslado, con lo cual no se torna inconstitucional cualquier gravamen y menos aún el exigido con motivo de la



utilización de una vía de circulación con base desvinculada de los servicios u otras prestaciones que se practiquen a favor del usuario.

#### **H)- GENERALIDAD:**

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se hallan en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad, o estructura.

Este principio, igual que el de igualdad, surge del artículo 16 de la Constitución Nacional y ordena que tributen ( sin exclusión arbitraria) , todos los que están incluidos en el ámbito de la capacidad contributiva.

Este principio se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje, o casta.

El gravamen se debe establecer de tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, deba quedar sujeta a él. La Corte Suprema Nacional ha dicho que la generalidad es una condición de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra (Fallos, 157-359,162-240,168-305).

El límite de la generalidad está constituido por la exenciones y beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse (real o aparentemente) el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales, políticas, pero nunca en razones de privilegios y la facultad de otorgamiento no es omnímoda.

Se observa que existen exenciones a favor de instituciones de beneficencia o de promoción de ciertas actividades tales como: culturales, artísticas, deportistas, literarias, actividades que por beneficiar a la comunidad deben ser alentadas con la eximición impositiva.

También se otorgan exenciones en beneficio de ciertas actividades industriales o comerciales que se quiere promover con fines de regulación económica .

Existen exenciones políticas a favor de bienes y personas extranjeras que se basan en razones diplomáticas y de reciprocidad. Suele eximirse a manifestaciones mínimas de capacidad contributiva por estimarse que ciertas personas no pueden estar obligadas a contribuir por tener ingresos muy inferiores, que apenas alcanzan para su subsistencia.

Si el gobierno federal hace uso de tal facultad, las provincias no pueden obstaculizarla, ante lo cual adolecen de invalidez las disposiciones provinciales que establezcan impuestos a empresas o actividades que el congreso decidió beneficiar mediante exenciones (Fallos:183-181;248-736).

Ejemplo de ello, es en la causa "Hidronar", fallo del 20/7/1976, donde la Corte declaró inválido el impuesto de sellos que la provincia de Buenos Aires pretendió imponer a la Empresa "Hidronor S.A." atento a las exenciones establecidas para la construcción y explotación del complejo "Chocón Cerros Colorados", fundadas en la trascendencia de la obra en lo que el progreso y prosperidad respecta. La Corte dejó a salvo la posibilidad de imponer a Hidronor tributos retributivos de servicios o mejoras de orden local, es decir tasas y contribuciones de mejoras.

### **I)- IGUALDAD:**

El artículo 16 de la Constitución Nacional establece que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

Este principio se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario ,injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

Adam Smith decía que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica están injusto como que quienes tengan iguales medios según gravados en distinta forma.

En nuestro país, el principio de igualdad ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, con la

consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo interprete d la Constitución nacional, puede invalidar la ley que infrinja este principio.<sup>1</sup>

Es muy dificultoso definir con precisión lo que se entiende por igualdad dentro de la jurisprudencia Argentina. Existen una serie de fallos, mediante los cuales ha ido elaborando casuísticamente el criterio de igualdad o uniformidad.

La igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual en su quantum para cada uno de los habitantes, sino la igualdad de tratamiento frente a la igualdad de situaciones o circunstancias. Ello supone a su vez, que a situaciones o circunstancias desiguales, corresponden tratamientos desiguales, y la gran problemática que se desarrolla al alrededor de esta garantía constitucional, estriba en determinar cuando las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales, son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal.

La Corte Suprema Nacional y la jurisprudencia en general han evolucionado en cuanto al significado de este principio.

En 1875, La Corte Nacional (Fallos, 16-118) sostuvo que la igualdad no es un criterio matemático, preciso y absoluto, sino relativo. Las leyes tributarias deben ser iguales en relación a quienes están en igualdad de condiciones.

La Corte aceptó que este criterio era aparentemente vago (Fallos, 168-5), pero estimó que este medio era eficaz para que en cada caso particular el Poder Judicial examine el contenido de la garantía.

En el año 1923 (Fallos, 138-313) la Corte aceptó la posibilidad de "distingos" en las leyes fiscales, siempre que éstos distingos no tengan propósitos determinados de hostilización o favorecimiento.

No es aceptable, por ejemplo, que se hagan distinciones impositivas según el color o la raza de las personas.

En 1926, la jurisprudencia afirmó, (J:A:, 19-449) que existe facultad de hacer distingos, pero que esta facultad no debe ser discrecional y arbitraria, sino razonable.

---

<sup>1</sup> Jarach, Curso de derecho tributario, p.88.Bs. As.)

En épocas más reciente (Fallos, 207-270) la Corte Suprema Nacional estableció que el impuesto se funda en la capacidad contributiva. Según este criterio, "igualdad" significa que deben existir impuestos del mismo modo ante condiciones iguales de capacidad contributiva. Los distingos, para ser relevantes, deben tener su explicación lógica en esa diferente capacidad contributiva. No obstante este criterio de la Corte, la jurisprudencia nacional admitió que cuando se trata de impuestos con fines de protección o fomento, puede hacerse distingos, no fundados en la capacidad contributiva, sino en valoraciones económicas-sociales del legislador, valoraciones, éstas, que no son controlables por el poder judicial y que se fundan en la facultad que al Congreso otorga el artículo 75 inc. 18 de la Constitución Nacional. Pero no significa que la apreciación de la capacidad contributiva varíe según los fines (fiscales o extrafiscales) que el legislador se proponga obtener. La capacidad contributiva debe ser siempre evaluada tan sólo según las exteriorizaciones de riqueza que el legislador estima observar en las personas. Debe entonces, bastar con decir que en ciertos casos, en los cuales, además del fin fiscal, se persiga un objetivo extrafiscal, la ley puede excepcionalmente no fundar los distingos en la capacidad contributiva, siempre ellos, por supuestos, sean justificados y razonables. Es decir la jurisprudencia de nuestro país ha admitido la posibilidad de hacer distingos entre los contribuyentes, siempre que sean razonables y no arbitrarios.

En virtud de la interpretación jurisprudencial de este principio, los tribunales han admitido como válida la distinción que algunas leyes fiscales han efectuado entre presentes y ausentes (Fallos, 195-135), entre sociedades y personas físicas (Fallos, 179-86), entre propiedades urbanas y rurales (Fallos, 190-231), entre compañías extranjeras y nacionales (Fallos, 150-89), en la elección de cierta categoría de contribuyentes, aun cuando los tributos sostengan servicios de interés general (Fallos 273-245), entre extensiones mayores y menores de diez hectáreas, a los fines de la contribución inmobiliaria (Fallos, 245-85). También han aceptado formar una categoría diferente con los contribuyentes que explotan el juego, aun siendo lícito (Fallos, 248-285); asimismo han aceptado que los matarifes sean divididos en distintas categorías (Fallos 171-62); se han admitido la variedad impositiva, ya que la igualdad no significa que los impuestos deban ser inmutables (Fallos, 198-112); también han sostenido como razonable el distingio según el cual los latifundios son objeto de gravámenes más elevados (Fallos, 171-390).

En cambio la jurisprudencia declaró inválido un impuesto inmobiliario a bienes en condominio, teniendo en cuenta su valor total, y no la porción de cada condómino (Fallos, 184.592), también declaró inválido un impuesto a la herencia gravado según el acervo total y que no tenía en cuenta el monto de las hijuelas (Fallos, 149-417); asimismo invalidó una discriminación según la mayor o menor cantidad de azúcar producida (Fallos, 95-20); declaró inconstitucional un distingo entre terrenos demolidos para edificar enseguida y los demolidos tiempo atrás (Fallos, 200-424).

De la misma manera la jurisprudencia tachó de inconstitucional un distingo en bienes situados en la República, ya que la ubicación por sí sola no es razón suficiente para un trato diferenciado (Fallos, 195-270, a la luz de la jurisprudencia sería inconstitucional el impuesto inmobiliario que grava las alícuotas diferentes según la ubicación geográfica y con prescindencia de la capacidad contributiva reflejada en el valor de los inmuebles).

De este fallo se desprende también que la tacha de inconstitucional para un tratamiento impositivo igual a propiedades de distinto valor.

En numerosos fallos se declaró, por otra parte que no cabía hacer diferencias en razón de ideas políticas, religión, razas, sexo, o nacionalidad. (Fallos, 175-109,210-284,218-595,258-176) En resumen el criterio de la jurisprudencia puede resumirse de la siguiente manera: El principio de la igualdad exige trato no dispar ante similitud de capacidad contributiva. No obstante, y cuando el legislador adopte medidas impositivas en procura de los objetivos del art. 75 inc. 18 de la Constitución nacional (prosperidad, progreso, y bienestar), puede disponer distingos en tanto no sean arbitrarios, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio (Fallos, 270-374,295-758).

Esta garantía de igualdad defiende a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial, que no se funde en una diferente capacidad contributiva. De la misma manera, podrá invocarse que ésta violando el principio de igualdad si se estima que hay diversidad de capacidades contributivas, no obstante lo cual, el tratamiento impositivo es igual.

El legislador podrá adoptar medidas impositivas discriminatorias en procura de los objetivos extrafiscales del art. 75 inc. 18 de la C.N. (prosperidad, progreso, y bienestar), pero en tal caso el contribuyente podrá invocar la garantía si considera

que los distinguos son arbitrarios y no razonables, obedeciendo a un propósito de injusta persecución o de indebido beneficio.

En cuanto al alcance con el que cabe atender la invocación del principio, la Corte ha dejado establecido que la garantía de la igualdad ha sido dada a los particulares contra la autoridad y no a esta última para defensa de su potestad impositiva.

#### **J)- IRRETROACTIVIDAD Y/O ANTERIORIDAD DE LA LEY:**

Este principio ha sido defendido por parte de la Doctrina Nacional mayoritaria y ha tenido una escasa recepción en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual sólo ha descartado la aplicación hacia al pasado de las leyes tributarias sobre la base de tres (3) fundamentos:

- d) Los efectos liberatorios del pago.
- e) La existencia de una limitación contractual o legal.
- f) Y la ausencia de capacidad contributiva actual a la fecha de creación del tributo.

#### **K)- DERECHO DE NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO:**

Reconocido expresamente en el artículo 18 de la Constitución Nacional. El contribuyente tiene la facultad de abstenerse de declarar, sin que el silencio pueda interpretarse como elemento de prueba en su contra (artículo 296 CPP) y en caso de que lo hiciera su declaración debe ser voluntaria y libre, sin que pueda mediar ningún tipo de coacción o coerción. En caso contrario la declaración será nula.

Este derecho está ligado al principio de inocencia, implícitamente aceptado por la Constitución nacional y expresamente en la Convención Americana de Derechos Humanos y en el Pacto de derechos Civiles y Políticos incorporados en nuestra constitución por la reforma del año 1994 y se fundamente en el respeto a la libertad y dignidad humana,

El principio de inocencia, como baluarte de la libertad individual para poner freno a los atropellos de que pudiere ser objeto, proveyendo a la seguridad jurídica

Otro principio es la protección del domicilio y los papeles privados, se corresponde con la preservación del derecho a la intimidad.

### **L)- PRINCIPIO DE LEGALIDAD:**

La función de verificación llevada a cabo por la Administración, puede ser discrecional pero no arbitraria. En efecto, la discrecionalidad no es ausencia de norma sino la atribución normativa que habilita a esa función. La actuación discrecional es siempre una actuación legal sujeta a derecho.

Por ello, toda potestad que se otorga a la Administración debe responder al principio de legalidad, lo que supone la sujeción de aquella al derecho. Esto significa que es la ley el fundamento mismo de la actuación de la Administración, donde no sólo se establece un límite a su hacer, sino que cualquier acto debe encontrar causa en una norma que le conceda al órgano la facultad correspondiente.

Los límites a la potestad administrativa, los encontramos en la legislación Argentina, en los principios básicos de la Constitución Nacional, en cuanto al derecho de defensa, la prohibición de declarar contra sí mismo, el principio de razonabilidad y otros; sino en la mayor parte de las normas pertinentes de la Ley 11683, la que, en particular en los art. 33 al 36, define las funciones y facultades que la Administración Tributaria Argentina tiene en su tarea de verificación.

Otro límite existe a la fiscalización cuando el Derecho Tributario Administrativo se conecta con el Derecho Tributario Penal, por cuanto si la verificación recolecta información que luego se utilizará en un proceso penal, las funciones consagradas en la ley de procedimiento deben ceder ante el principio de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional y que la jurisprudencia ha ido delimitando, restringiendo la posibilidad de verificación de la Administración . En este tema cabe citar la causa "Cooperativa de Trabajo Inducoop Ltda.", de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, del 5/12/96", (Impuestos LV-1241), donde se admitió la validez de la prueba utilizada por el organismo recaudador, dado que la documentación había sido entregada por parte de la firma en forma voluntaria, lo que no permitía advertir la violación de la garantía constitucional.

En cambio, en la causa "Eduardo Freites", Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala "B", en Sentencia de fecha 13/2/97, (Impuestos, LV1552), consideró nulo el

procedimiento llevado a cabo por la Administración tributaria sobre la base de las facultades que le otorga la ley procedimental para requerir información, pues esas facultades se limitan a la constatación del cumplimiento por parte de los contribuyentes, de las obligaciones tributarias, pero no tiene como fin la colección de elementos probatorios que resultan necesarios para el cumplimiento de la instrucción jurisdiccional prevista en el Código Procesal Penal, dado que la forma de reunir esas pruebas se encuentra especialmente reguladas por las disposiciones del ordenamiento procesal.

También ha fijado la justicia el criterio de que las respuestas obtenidas en forma compulsiva no pueden ser utilizadas para incriminar al contribuyente, aun cuando fueron obtenidas en sede administrativa, previamente a la causa penal, por cuanto la inmunidad de declarar contra sí mismo es una garantía que no puede ser ignorada en ninguna instancia (Sentencia del Juzgado en lo Penal Económico N° 6 en la causa "Papazian, Mario").

En este accionar, el organismo recaudador debe tener en cuenta el interés público y social que gestiona, pero sin desconocer el individual, estando obligado a cumplir su función en forma objetiva, certera y justa dado que en su proceder debe adoptar todos los recaudos para esclarecer la verdad de los hechos que se le plantean.

El Principio de Legalidad, significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista formal como el material, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder legislativo, sancionada por una ley, entendida como la disposición emanada del órgano constitucional, que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución Nacional para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica.<sup>1</sup>

Este principio tiene su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho a la propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares.

Este principio deriva del art. 17 de la Constitución Nacional, que garantiza la propiedad como inviolable y establecer que el Congreso puede imponer las contribuciones que se expresan en el art. 4; el que a su turno contempla entre otros

---

<sup>1</sup> García Belsunce, temas de Derecho Tributario p. 78.

recursos del Tesoro nacional, el producto de los Derechos de Importación y exportación y demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General. En Concordancia con ella, los inc. 1 y 2 del artículo 75 acuerdan al Congreso la atribución de establecer los derechos de importación y exportación, imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias y aplicar contribuciones directas por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan.

El artículo 52 de la C.N. establece que se ha denominado privilegio de iniciativa de la Cámara de Diputados a la que se le confiere con exclusividad el comienzo del proceso legislativo en materia de contribuciones y reclutamiento de tropas.

El artículo 76 y el inc. 3 del art. 99, delimitan el ámbito de la legalidad, también es ésta materia. El primero prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con un plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca; el segundo veda al Poder Ejecutivo, bajo pena de nulidad absoluta emitir disposiciones de carácter legislativo, excluyendo expresamente de la excepción que establece ( y que habilita el dictado de los denominados "decretos de necesidad y urgencia) a las normas que regulen la materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos.

Además el artículo 19 de C.N establece de modo general, "que ningún habitante de la Nación será obligado hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe."

La Corte Suprema Nacional ha dicho que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano del gobierno (Fallos:182-411), y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de la propiedad. (Fallos, 184:542)

La Corte ha sostenido también, que el principio de reserva de la ley tributaria sólo admite que una ley tipifique el hecho que se considera imponible. (Fallos 292:152)

Conforme a nuestra realidad constitucional, en la República Argentina, no se puede dudar de que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, a saber:

- 1) Configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria.
- 2) La atribución del crédito tributario a u sujeto activo determinado.
- 3) La determinación como sujeto pasivo de aquel a quién se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable).
- 4) Los elementos necesarios para la fijación del "quantum", es decir, base imponible y alícuota
- 5) Las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.
- 6) Configuración de infracciones tributarias, la imposición de sanciones y el procedimiento de determinación de oficio deben surgir únicamente de la ley. <sup>1</sup>

Con respecto al alcance del principio de legalidad, éste rige:

- a) Para todos los tributos por igual, es decir impuestos, tasas, y contribuciones especiales.
- b) Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley, y violar el principio de legalidad expresamente establecido ; Jurisprudencialmente, la Corte Suprema Nacional, (en Fallos, t. 178, p. 224, t. 182, p.244, t.183 p. 116, t.199, p.442, t.246, p.221, etc.) .

Tampoco puede hacerlo la AFIP mediante resoluciones generales o interpretativas.

- c) Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni la AFIP mediante sus resoluciones generales e interpretativas, pueden quedar a cargo de delinear aspectos estructurantes del tributo, aun cuando haya delegación legal... Ello porque la Constitución Nacional establece expresamente el principio de legalidad y no contempla excepciones, a el por vía de delegación. Si la Constitución no lo autoriza, la atribución legislativa es indelegable, dice Valdés Costa: "todos los elementos que influyen en la existencia y cuantía de la obligación están reservadas a

---

<sup>1</sup> De la Garza, ob.cit. p.303; Valdés Costa, ob. Cit. Ps..23-26; García Belsunce, ob. Cit. P.80.

la ley, salvo una disposición constitución expresa establezca una excepción.

- d) Ni aun por ley se pueden crear tributos o alterarse elementos estructurantes de ellos en forma retroactiva, ya que el principio de legalidad significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio.

En conclusión y como garantía defensiva de los sujetos pasivos tributarios, ellos pueden invocar el principio de legalidad en protección a sus derechos, cuando se configure alguna de las siguientes circunstancias:

- 1) Cuando se pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no esté íntegramente fijado en la ley ej: Si el Banco Central pretende crear un impuesto mediante una circular.
- 2) Cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria, al margen de lo expresamente dispuesto por ley.
- 3) Cuando se pretenda recurrir a bases imponibles ajenas a las que determina la ley.
- 4) Cuando el poder administrador incrementa las alícuotas impositivas al margen de lo establecido en la ley, aun cuando exista delegación legal, al no existir expresa autorización constitucional para ello.
- 5) Cuando se cree administrativamente infracciones o sanciones no establecidas por la ley.
- 6) Cuando se perjudique al contribuyente actuando arbitrariamente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente reglado.
- 7) Cuando se produzca aun por ley, alguna alteración retroactiva perjudicial para la situación tributaria del sujeto pasivo, ya que la creación retroactiva de tributos no existentes, alteraciones retroactivas perjudiciales en la base imponible o incremento retroactivo de alícuotas.

Las exenciones deben también ser dispuestas por ley, pero a se respecto es admisible la delegación de facultades, mediante ley, al Poder Ejecutivo para concederlas.

#### **LL) -PROHIBICIÓN DE LAS INTERPRETACIONES ANALOGAS:**

Como corolario del principio de legalidad se presenta la exclusión en la interpretación de las normas jurídicas materiales. Se ha dicho que no existen en este campo las llamadas "lagunas", puesto que ha semejanza del Derecho Penal, es un cuerpo cerrado, lo que significa que cuando la ley establece un impuesto por verificarse un hecho imponible, la existencia de otros hechos imposables similares, no gravados especialmente, no puede dar lugar a análogas obligaciones impositivas, porque no se puede presumir que de haber previsto la ley estos casos similares, los hubiera sometido a idéntico impuesto. Al contrario, la presunción que debe presidir la interpretación es que el legislador, lo que no ha gravado, lo previó y lo excluyó, a sabiendas de la imposición.

#### **M)- SEGURIDAD JURÍDICA:**

La primera aproximación al principio de seguridad jurídica en materia tributaria se efectúa mediante la exigencia de certeza, que también la encontramos en una obra clásica del pensamiento económico. Adam Smith, en el año 1776, recogió en el libro quinto de su investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, cuatro cánones impositivos que habrían de invocarse desde entonces en incontables ocasiones. Ellos son igualdad, certidumbre, comodidad del pago y economía en la recaudación. Por la segunda de las reglas se consigna: "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. La certeza de lo que cada individuo tiene la obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal grande como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar,

En la Argentina, si bien en la Constitución Nacional no existe una mención explícita al principio de seguridad jurídica, puede inferirse como contenido implícito de otros preceptos, más aún a partir de 1994, con la constitucionalización de Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos, mientras que en el orden provincial y en el plano estrictamente tributario se lo ha plasmado mediante la regla de la certeza. Ejemplo de éstas constituciones provinciales son: Constitución de la Provincia de Córdoba en su artículo 71; Provincia de T. Del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur en su artículo 68; en el artículo 59 de la Constitución de la Provincia del Chaco y artículo 51 de la ciudad Autónoma de Buenos Aires.

## **N)- DERECHO CONSTITUCIONAL DE DEFENSA EN JUICIO.**

El artículo 18 de la Constitución Nacional consagra: "Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en la ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos."

Estas transcripciones referidas al proceso penal, se completan con el artículo 17 de la Constitución Nacional el cual dice: "La propiedad es inviolable y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en la ley"; de lo que se deriva la necesaria intervención de un magistrado judicial en un proceso ante sus estrados para hacer efectivo el cobro compulsivo de las pretensiones patrimoniales coactivas que puedan demandarse a título de tributos.

Nuestra Constitución ha dado al derecho de defensa en juicio los caracteres de derecho fundamental auténtico, declarándolo y garantizándolo como derecho específico.

Reconoce también, nuestra Constitución, al derecho de defensa la categoría de un derecho fundamental auténtico.

Esta condición está legitimada por la identificación del derecho de defensa con la existencia, conservación y la libertad del hombre que hacen de él un derecho fundamental, primario y absoluto.

Nadie debe ser privado, arbitrariamente, de la más adecuada y oportuna posibilidad de ser oído en cuanto a la razón de sus pretensiones y defensas, de contar con patrocinio técnico y representación profesional, de ofrecer y producir pruebas para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva , de obtener una sentencia fundada .

## Ñ)- OTROS RECURSOS Y REMEDIOS PROCESALES EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, NO PREVISTOS EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL.

### 1)-ACCION DE AMPARO:

A partir de la reforma constitucional de 1994, a través de la incorporación del artículo 43, el amparo recibió jerarquía constitucional, ampliando los supuestos de admisibilidad y consagrando su procedencia como acción de inconstitucionalidad.

El artículo 43 de la Constitución Nacional nos dice: "Toda persona puede interponer acción expedita y rápido de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidas por la Constitución, un tratado o una ley. En el caso, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva.

Podrán interponer esta acción contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propendan a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización...."

La norma constitucional preceptúa que la acción de amparo debe ser rápida y expedita, lo que significa que la acción debe sustanciarse en el proceso más rápido admitido por la legislación procesal. Es decir un procedimiento con características sumarísimas, plazos abreviados y perentorios.

El carácter de expedita elimina implícitamente la existencia de agotar la vía administrativa como requisito previo para su procedencia .

Las condiciones de admisibilidad son:

- a) La inexistencia de otro medio judicial más idóneo para proteger el derecho o la libertad lesionados.
- b) La actualidad o la inminencia de la lesión, restricción, alteración, o amenaza de derechos reconocidos por la Constitución, un tratado o una ley.

- c) La arbitrariedad o la ilegalidad manifiesta del acto o de la omisión lesivos provenientes de particulares o de la autoridad pública.

Los legitimados activos son quienes pueden promover una acción conforme con las disposiciones legales de aplicación, hayan sido o no los que materialmente han sufrido el perjuicio ocasionado por el acto o la omisión lesivos.

El artículo 43 de la Constitución Nacional en su primer párrafo se refiere a la legitimación activa, correspondiendo a toda persona individual- de existencia física o de existencia ideal- afectada por el acto u omisión lesivos, quien podrá accionar en resguardo de sus derechos. Así podrá ser legitimado activo: un contribuyente persona física, una sociedad anónima, una fundación, una unión transitoria de empresas, etc.

En el segundo párrafo del artículo 43 de la Constitución Nacional se introduce el “amparo colectivo”, inspirado de los postulados de la teoría de los intereses legítimos y difusos en materia de legitimación. Ejemplo reciente de este tipo de amparos es el presentado por el Defensor del Pueblo de la Nación en nombre de los habitantes de la Nación que contaban con depósitos “pesificados”.

Los legitimados pasivos son aquellos contra quienes puede interponerse una acción conforme con las disposiciones legales aplicables, hayan sido o no quienes materialmente hubieran ejecutado el acto o la omisión causantes del perjuicio.

Pueden ser legitimados pasivos tanto los particulares como las autoridades públicas, en cuanto sea a ellos imputable el acto o la omisión lesivos.

La lesión debe tener vigencia al tramitarse la acción de amparo y el perjuicio debe ser real, efectivo, tangible, concreto e ineludible.

Lo que interesa es el daño presente. El pasado sólo interesa en tanto y en cuanto se prolongue hasta el presente.

El daño futuro, en principio, no importa para la acción de amparo, salvo que exista una conexión íntima con el presente, esto es de actos futuros inminentes o próximos a ejecutarse. Se trata de tutelar la amenaza ilegal de tal magnitud que pusiera en peligro efectivo e inminente.

En materia tributaria, la acción de Amparo que el particular lesionado está facultado a instar ante el juez se fundamenta en vicios de un acto administrativo que importe un daño a derechos constitucionales no tutelados por el Hábeas Corpus, quedando



incluido, el derecho de propiedad, en el caso que los funcionarios públicos secuestren documentación, por medios ilegítimos, por no contar con autorización judicial y sin mediar consentimiento expreso del titular de los efectos.

La Acción de Amparo es admisible, cuando el accionar del Organismo Fiscal dañe un derecho constitucional (salvo privación de libertad tutelada por el Habeas Corpus) y en tanto no exista un recurso administrativo u otro remedio judicial distinto por su característica de sumarísimo pueda brindar rápidamente protección a tal derecho.

## **2)- HABEAS DATA:**

El instituto de Habeas Data incorporado en el art. 43, párr. 3º de la Constitución Nacional, dispone que "toda persona podrá interponer ésta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en Registros o Bancos de Datos Públicos, o Privados destinados a proveer informes y en caso de falsedad o discriminación para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actuación de aquellos".

Este instituto ha sido regulado por la Ley 25326. El instituto del Habeas Data constituye un instrumento destinado a evitar las intromisiones injustificadas en la vida privada de las personas que puedan derivar del Registro indiscriminado de datos, situación que se configura cuando se trata de datos falsos o desactualizados. La AFIP en el ámbito Nacional posee una base de datos de los contribuyentes con finalidades diversas.

El Habeas Data habilita a cualquier contribuyente a tomar conocimiento en forma rápida y expedita de datos personales obrantes en ella facultándolo, además, en su caso, a requerir la rectificación o supresión de aquellos datos falsos o desactualizados.

El derecho de acceder a los datos propios sólo tienen sentido si se permite al interesado el ejercicio de la acción de rectificar o cancelar los datos de carácter personal que resulten incompletos e inexactos.

Si la utilización indebida de esos datos o su inexactitud hubiere ocasionado perjuicios al administrado, será procedente el reclamo de daños y perjuicios.

## **3)- ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA.**

Esta acción está prevista en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

La acción declarativa de certeza , al igual que el amparo, tiene una finalidad preventiva.

El proceso en el cual se plantee la acción declarativa tiene como objeto procesal la obtención de una sentencia que declare el derecho aplicable. Si bien todas las sentencias declaran el derecho aplicable al caso concreto en esta acción no se condena el cumplimiento de una prestación (sentencia de condena), ni se modifica o constituye un estado jurídico (sentencia constitutiva).

Su finalidad es siempre preventiva, si el daño ya se ha producido no es la vía procesal idónea para reparar el mismo.

Los presupuestos de esta acción son los siguientes:

- a) Estado de incertidumbre.
- b) Existencia de una potencialidad dañosa del estado de incertidumbre.
- c) Excepcionalidad de su aplicación.

Esta acción es apropiada para insertar en el proceso en el cual se promueve el control de constitucionalidad. Por eso, la acción declarativa de certeza, puede ser el marco procesal apto para descalificar normas o actos violatorios de nuestra Carta Magna.

La decisión judicial tiene alcance solamente a las partes que intervienen en el proceso. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido en numerosos fallos la utilización de la acción meramente declarativa de certeza como medio procesal idóneo para dilucidar la inconstitucionalidad de una norma o acto.

El Supremo Tribunal requiere como condiciones ineludibles para el tratamiento, que se trate de un "caso Judicial" (se presenta cuando se persigue en concreto la determinación del derecho entre partes adversas) y que la declaración de certeza no tenga carácter meramente consultivo. Así tiene dicho"... en la medida en que la cuestión no tenga un carácter simplemente consultivo ni importe una indagación meramente especulativa, sino que responda a un caso y busque precaver los efectos de un acto en ciernes-al que se le atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal-, la acción declarativa (...) constituye un recaudo apto para

intentar que se eviten los eventuales perjuicios que se denuncian.” (Fallos 318:2374.)

En materia tributaria la acción declarativa de certeza es procedente cuando falte certeza sobre el derecho aplicable, generando un estado de incertidumbre y que dicho estado tenga una potencialidad dañosa para el contribuyente. Pero no debe tratarse de una mera consulta y además no debe existir otro medio legal para hacer cesar la situación incierta.

La acción declarativa por tramitarse a través de un procedimiento de conocimiento pleno es adecuada cuando la cuestión requiera de un amplio debate y prueba.

#### **4)- MEDIDAS CAUTELARES.**

La finalidad de éstas medidas es evitar que el tiempo que insume el proceso frustre el derecho del peticionario.

Los caracteres de estas medidas son los siguientes:

- a) Se ordenan sin oír previamente a la otra parte. El juez funda su decisión en los hechos y el derecho que afirma y acredita el peticionario.
- b) Son provisionales. Pueden ser modificadas al oír a la otra parte. También pueden ser modificadas o revocadas en cualquier etapa del proceso.
- c) Son accesorias. En principio no tienen un fin en sí mismo. Su existencia y mantenimiento dependen de un proceso principal.

Los requisitos de procedencia y admisibilidad son los siguientes:

- a) Verosimilitud del derecho. El peticionario de la medida tiene la carga de acreditar que existe un alto grado de probabilidad de que la sentencia que se dicte le será favorable.
- b) Peligro en la demora. Tiene como finalidad asegurar el eventual cumplimiento de la condena o evitar un daño de imposible o difícil reparación ulterior.
- c) Contracautela. Quien solicita la medida debe garantizar los daños que podría sufrir la contraparte si el peticionante se excedió en el derecho. Este requisito no le es exigible a los Entes Públicos.

- d) Los requisitos a) y b) , deben evaluarse en forma conjunta, de manera que a un derecho más verosímil no cabe ser tan exigente en la gravedad e inminencia del daño y viceversa, cuando existe un riesgo de daño inminente e irreparable, el rigor de la verosimilitud del derecho debe atemperarse.

La aplicación de medidas cautelares tendientes a suspender la determinación y cobro de tributos es concedida en general por nuestros tribunales en forma sumamente restrictiva, lo cual debe tenerse en cuenta a la hora de decidir la estrategia de defensa del contribuyente, tanto en sede administrativa como en sede judicial.

Ejemplo de estas medidas es la medida de no innovar o prohibición de innovar; que es la medida dictada por el órgano judicial para intimar a cualquiera de las partes que se abstenga de alterar, mientras dure el pleito, el estado de hecho o de derecho existente al momento de concederse la medida, con el fin de que la sentencia final no se transforme en una cuestión ilusoria o se produzcan perjuicios irreparables.

Recientemente se han dado a conocer dos resoluciones provenientes de distintas Salas de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en las cuales se han rechazado medidas cautelares interpuestas por el contribuyente a fin de que el Fisco se abstuviera de iniciar, promover o proseguir acciones en sede administrativa o judicial tendientes a determinar o percibir tributos en tanto no se resolviera la cuestión de fondo debatida en la causa.

En los autos "Montgomery Watson Argentina SA c/ EN\_AFIP\_DGI", con fecha 13/11/2003, la Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, dispuso no hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el contribuyente a fin de que se ordenase al Fisco abstenerse de iniciar cualquier procedimiento en sede administrativa o judicial tendiente a determinar diferencias en el impuesto a las ganancias hasta tanto recayera resolución sobre el fondo del asunto planteado en la causa, en la cual se debate la inconstitucionalidad de la ley 24073, en cuanto dispone la suspensión del ajuste por inflación impositivo.

El Tribunal señaló que las medidas cautelares como las requeridas no proceden, e principio, respecto de los actos administrativos o legislativos en atención a la presunción de legitimidad que revisten. Advierte asimismo que en materia tributaria la adopción de medidas cautelares como la solicitada debe concederse con criterio sumamente restrictivo, sólo cuando el peligro en la demora resulta evidente y lasa

consecuencias para el contribuyente irreparables. Ello atento a que de otra manera se afectaría la percepción de la renta pública, con perjuicio de los intereses de la comunidad.

Por su parte, en autos "Coca Cola Polar Argentina SA c/ EN AFIP\_DGI s/ inc. de Medida Cautelar", el 30/10/2003 la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal por mayoría (dos votos contra uno) también rechazó la concesión de una medida cautelar de idéntica naturaleza a la comentada anteriormente, debatiéndose también en esta causa la inconstitucionalidad de la suspensión del ajuste por inflación impositivo.

El Tribunal consideró básicamente que debía examinarse con suma estrictez la verosimilitud del derecho del contribuyente para ordenar la cautelar. En tal sentido, agrega que cuando la demostración de tal verosimilitud exige un amplio aporte de pruebas, como en autos, no es posible disponer la medida cautelar atento a que ello implicaría una actividad probatoria incompatible con el estrecho marco cognoscitivo que caracteriza a la petición de la medida cautelar.

**Cuadros de relaciones entre los poderes de la AFIP y los derechos de los contribuyentes.**

consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo interprete d la Constitución nacional, puede invalidar la ley que infrinja este principio.<sup>1</sup>

Es muy dificultoso definir con precisión lo que se entiende por igualdad dentro de la jurisprudencia Argentina. Existen una serie de fallos, mediante los cuales ha ido elaborando casuísticamente el criterio de igualdad o uniformidad.

La igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual en su quantum para cada uno de los habitantes, sino la igualdad de tratamiento frente a la igualdad de situaciones o circunstancias. Ello supone a su vez, que a situaciones o circunstancias desiguales, corresponden tratamientos desiguales, y la gran problemática que se desarrolla al alrededor de esta garantía constitucional, estriba en determinar cuando las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales, son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal.

La Corte Suprema Nacional y la jurisprudencia en general han evolucionado en cuanto al significado de este principio.

En 1875, La Corte Nacional (Fallos, 16-118) sostuvo que la igualdad no es un criterio matemático, preciso y absoluto, sino relativo. Las leyes tributarias deben ser iguales en relación a quienes están en igualdad de condiciones.

La Corte aceptó que este criterio era aparentemente vago (Fallos, 168-5), pero estimó que este medio era eficaz para que en cada caso particular el Poder Judicial examine el contenido de la garantía.

En el año 1923 (Fallos, 138-313) la Corte aceptó la posibilidad de "distingos" en las leyes fiscales, siempre que éstos distingos no tengan propósitos determinados de hostilización o favorecimiento.

No es aceptable, por ejemplo, que se hagan distinciones impositivas según el color o la raza de las personas.

En 1926, la jurisprudencia afirmó, (J:A., 19-449) que existe facultad de hacer distingos, pero que esta facultad no debe ser discrecional y arbitraria, sino razonable.

---

<sup>1</sup> Jarach, Curso de derecho tributario, p.88.Bs. As.)

En épocas más reciente (Fallos, 207-270) la Corte Suprema Nacional estableció que el impuesto se funda en la capacidad contributiva. Según este criterio, "igualdad" significa que deben existir impuestos del mismo modo ante condiciones iguales de capacidad contributiva. Los distinguos, para ser relevantes, deben tener su explicación lógica en esa diferente capacidad contributiva. No obstante este criterio de la Corte, la jurisprudencia nacional admitió que cuando se trata de impuestos con fines de protección o fomento, puede hacerse distinguos, no fundados en la capacidad contributiva, sino en valoraciones económicas-sociales del legislador, valoraciones, éstas, que no son controlables por el poder judicial y que se fundan en la facultad que al Congreso otorga el artículo 75 inc. 18 de la Constitución Nacional. Pero no significa que la apreciación de la capacidad contributiva varíe según los fines (fiscales o extrafiscales) que el legislador se proponga obtener. La capacidad contributiva debe ser siempre evaluada tan sólo según las exteriorizaciones de riqueza que el legislador estima observar en las personas. Debe entonces, bastar con decir que en ciertos casos, en los cuales, además del fin fiscal, se persiga un objetivo extrafiscal, la ley puede excepcionalmente no fundar los distinguos en la capacidad contributiva, siempre ellos, por supuestos, sean justificados y razonables. Es decir la jurisprudencia de nuestro país ha admitido la posibilidad de hacer distinguos entre los contribuyentes, siempre que sean razonables y no arbitrarios. En virtud de la interpretación jurisprudencial de este principio, los tribunales han admitido como válida la distinción que algunas leyes fiscales han efectuado entre presentes y ausentes (Fallos, 195-135), entre sociedades y personas físicas (Fallos, 179-86), entre propiedades urbanas y rurales (Fallos, 190-231), entre compañías extranjeras y nacionales (Fallos, 150-89), en la elección de cierta categoría de contribuyentes, aun cuando los tributos sostengan servicios de interés general (Fallos 273-245), entre extensiones mayores y menores de diez hectáreas, a los fines de la contribución inmobiliaria (Fallos, 245-85). También han aceptado formar una categoría diferente con los contribuyentes que explotan el juego, aun siendo lícito (Fallos, 248-285); asimismo han aceptado que los matarifes sean divididos en distintas categorías (Fallos 171-62); se han admitido la variedad impositiva, ya que la igualdad no significa que los impuestos deban ser inmutables (Fallos, 198-112); también han sostenido como razonable el distingo según el cual los latifundios son objeto de gravámenes más elevados (Fallos, 171-390).

En cambio la jurisprudencia declaró inválido un impuesto inmobiliario a bienes en condominio, teniendo en cuenta su valor total, y no la porción de cada condómino (Fallos, 184.592), también declaró inválido un impuesto a la herencia gravado según el acervo total y que no tenía en cuenta el monto de las hijuelas (Fallos, 149-417); asimismo invalidó una discriminación según la mayor o menor cantidad de azúcar producida (Fallos, 95-20); declaró inconstitucional un distingo entre terrenos demolidos para edificar enseguida y los demolidos tiempo atrás (Fallos, 200-424).

De la misma manera la jurisprudencia tachó de inconstitucional un distingo en bienes situados en la República, ya que la ubicación por sí sola no es razón suficiente para un trato diferenciado (Fallos, 195-270, a la luz de la jurisprudencia sería inconstitucional el impuesto inmobiliario que grava las alícuotas diferentes según la ubicación geográfica y con prescindencia de la capacidad contributiva reflejada en el valor de los inmuebles).

De este fallo se desprende también que la tacha de inconstitucional para un tratamiento impositivo igual a propiedades de distinto valor.

En numerosos fallos se declaró, por otra parte que no cabía hacer diferencias en razón de ideas políticas, religión, razas, sexo, o nacionalidad. (Fallos, 175-109,210-284,218-595,258-176) En resumen el criterio de la jurisprudencia puede resumirse de la siguiente manera: El principio de la igualdad exige trato no dispar ante similitud de capacidad contributiva. No obstante, y cuando el legislador adopte medidas impositivas en procura de los objetivos del art. 75 inc. 18 de la Constitución nacional (prosperidad, progreso, y bienestar), puede disponer distingos en tanto no sean arbitrarios, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio (Fallos, 270-374,295-758).

Esta garantía de igualdad defiende a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial, que no se funde en una diferente capacidad contributiva. De la misma manera, podrá invocarse que ésta violando el principio de igualdad si se estima que hay diversidad de capacidades contributivas, no obstante lo cual, el tratamiento impositivo es igual.

El legislador podrá adoptar medidas impositivas discriminatorias en procura de los objetivos extrafiscales del art. 75 inc. 18 de la C.N. (prosperidad, progreso, y bienestar), pero en tal caso el contribuyente podrá invocar la garantía si considera

que los distingos son arbitrarios y no razonables, obedeciendo a un propósito de injusta persecución o de indebido beneficio.

En cuanto al alcance con el que cabe atender la invocación del principio, la Corte ha dejado establecido que la garantía de la igualdad ha sido dada a los particulares contra la autoridad y no a esta última para defensa de su potestad impositiva.

#### **J)- IRRETROACTIVIDAD Y/O ANTERIORIDAD DE LA LEY:**

Este principio ha sido defendido por parte de la Doctrina Nacional mayoritaria y ha tenido una escasa recepción en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual sólo ha descartado la aplicación hacia al pasado de las leyes tributarias sobre la base de tres (3) fundamentos:

- d) Los efectos liberatorios del pago.
- e) La existencia de una limitación contractual o legal.
- f) Y la ausencia de capacidad contributiva actual a la fecha de creación del tributo.

#### **K)- DERECHO DE NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO:**

Reconocido expresamente en el artículo 18 de la Constitución Nacional. El contribuyente tiene la facultad de abstenerse de declarar, sin que el silencio pueda interpretarse como elemento de prueba en su contra (artículo 296 CPP) y en caso de que lo hiciera su declaración debe ser voluntaria y libre, sin que pueda mediar ningún tipo de coacción o coerción. En caso contrario la declaración será nula.

Este derecho está ligado al principio de inocencia, implícitamente aceptado por la Constitución nacional y expresamente en la Convención Americana de Derechos Humanos y en el Pacto de derechos Civiles y Políticos incorporados en nuestra constitución por la reforma del año 1994 y se fundamente en el respeto a la libertad y dignidad humana.

El principio de inocencia, como baluarte de la libertad individual para poner freno a los atropellos de que pudiese ser objeto, proveyendo a la seguridad jurídica

Otro principio es la protección del domicilio y los papeles privados, se corresponde con la preservación del derecho a la intimidad.

#### **L)- PRINCIPIO DE LEGALIDAD:**

La función de verificación llevada a cabo por la Administración, puede ser discrecional pero no arbitraria. En efecto, la discrecionalidad no es ausencia de norma sino la atribución normativa que habilita a esa función. La actuación discrecional es siempre una actuación legal sujeta a derecho.

Por ello, toda potestad que se otorga a la Administración debe responder al principio de legalidad, lo que supone la sujeción de aquella al derecho. Esto significa que es la ley el fundamento mismo de la actuación de la Administración, donde no sólo se establece un límite a su hacer, sino que cualquier acto debe encontrar causa en una norma que le conceda al órgano la facultad correspondiente.

Los límites a la potestad administrativa, los encontramos en la legislación Argentina, en los principios básicos de la Constitución Nacional, en cuanto al derecho de defensa, la prohibición de declarar contra sí mismo, el principio de razonabilidad y otros; sino en la mayor parte de las normas pertinentes de la Ley 11683, la que, en particular en los art. 33 al 36, define las funciones y facultades que la Administración Tributaria Argentina tiene en su tarea de verificación.

Otro límite existe a la fiscalización cuando el Derecho Tributario Administrativo se conecta con el Derecho Tributario Penal, por cuanto si la verificación recolecta información que luego se utilizará en un proceso penal, las funciones consagradas en la ley de procedimiento deben ceder ante el principio de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional y que la jurisprudencia ha ido delimitando, restringiendo la posibilidad de verificación de la Administración. En este tema cabe citar la causa "Cooperativa de Trabajo Inducoop Ltda.", de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, del 5/12/96", (Impuestos LV-1241), donde se admitió la validez de la prueba utilizada por el organismo recaudador, dado que la documentación había sido entregada por parte de la firma en forma voluntaria, lo que no permitía advertir la violación de la garantía constitucional.

En cambio, en la causa "Eduardo Freites", Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala "B", en Sentencia de fecha 13/2/97, (Impuestos, LV1552), consideró nulo el

procedimiento llevado a cabo por la Administración tributaria sobre la base de las facultades que le otorga la ley procedimental para requerir información, pues esas facultades se limitan a la constatación del cumplimiento por parte de los contribuyentes, de las obligaciones tributarias, pero no tiene como fin la colección de elementos probatorios que resultan necesarios para el cumplimiento de la instrucción jurisdiccional prevista en el Código Procesal Penal, dado que la forma de reunir esas pruebas se encuentra especialmente reguladas por las disposiciones del ordenamiento procesal.

También ha fijado la justicia el criterio de que las respuestas obtenidas en forma compulsiva no pueden ser utilizadas para incriminar al contribuyente, aun cuando fueron obtenidas en sede administrativa, previamente a la causa penal, por cuanto la inmunidad de declarar contra sí mismo es una garantía que no puede ser ignorada en ninguna instancia (Sentencia del Juzgado en lo Penal Económico N° 6 en la causa "Papazian, Mario").

En este accionar, el organismo recaudador debe tener en cuenta el interés público y social que gestiona, pero sin desconocer el individual, estando obligado a cumplir su función en forma objetiva, certera y justa dado que en su proceder debe adoptar todos los recaudos para esclarecer la verdad de los hechos que se le plantean.

El Principio de Legalidad, significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista formal como el material, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder legislativo, sancionada por una ley, entendida como la disposición emanada del órgano constitucional, que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución Nacional para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica.<sup>1</sup>

Este principio tiene su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho a la propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares.

Este principio deriva del art. 17 de la Constitución Nacional, que garantiza la propiedad como inviolable y establecer que el Congreso puede imponer las contribuciones que se expresan en el art. 4; el que a su turno contempla entre otros

---

<sup>1</sup> García Belsunce, temas de Derecho Tributario p. 78.



recursos del Tesoro nacional, el producto de los Derechos de Importación y exportación y demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General. En Concordancia con ella, los inc. 1 y 2 del artículo 75 acuerdan al Congreso la atribución de establecer los derechos de importación y exportación, imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias y aplicar contribuciones directas por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan.

El artículo 52 de la C.N. establece que se ha denominado privilegio de iniciativa de la Cámara de Diputados a la que se le confiere con exclusividad el comienzo del proceso legislativo en materia de contribuciones y reclutamiento de tropas.

El artículo 76 y el inc. 3 del art. 99, delimitan el ámbito de la legalidad, también es ésta materia. El primero prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con un plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca; el segundo veda al Poder Ejecutivo, bajo pena de nulidad absoluta emitir disposiciones de carácter legislativo, excluyendo expresamente de la excepción que establece ( y que habilita el dictado de los denominados "decretos de necesidad y urgencia) a las normas que regulen la materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos.

Además el artículo 19 de C.N establece de modo general, "que ningún habitante de la Nación será obligado hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe."

La Corte Suprema Nacional ha dicho que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano del gobierno (Fallos:182-411), y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de la propiedad. (Fallos, 184:542)

La Corte ha sostenido también, que el principio de reserva de la ley tributaria sólo admite que una ley tipifique el hecho que se considera imponible. (Fallos 292:152)

Conforme a nuestra realidad constitucional, en la República Argentina, no se puede dudar de que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, a saber:

- 1) Configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria.
- 2) La atribución del crédito tributario a u sujeto activo determinado.
- 3) La determinación como sujeto pasivo de aquel a quién se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable).
- 4) Los elementos necesarios para la fijación del "quantum", es decir, base imponible y alícuota
- 5) Las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.
- 6) Configuración de infracciones tributarias, la imposición de sanciones y el procedimiento de determinación de oficio deben surgir únicamente de la ley.<sup>1</sup>

Con respecto al alcance del principio de legalidad, éste rige:

- a) Para todos los tributos por igual, es decir impuestos, tasas, y contribuciones especiales.
- b) Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley, y violar el principio de legalidad expresamente establecido ; Jurisprudencialmente, la Corte Suprema Nacional, (en Fallos, t. 178, p. 224, t. 182, p.244, t.183 p. 116, t.199, p.442, t.246, p.221, etc.) .

Tampoco puede hacerlo la AFIP mediante resoluciones generales o interpretativas.

- c) Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni la AFIP mediante sus resoluciones generales e interpretativas, pueden quedar a cargo de delinear aspectos estructurantes del tributo, aun cuando haya delegación legal... Ello porque la Constitución Nacional establece expresamente el principio de legalidad y no contempla excepciones, a el por vía de delegación. Si la Constitución no lo autoriza, la atribución legislativa es indelegable, dice Valdés Costa: "todos los elementos que influyen en la existencia y cuantía de la obligación están reservadas a

---

<sup>1</sup> De la Garza, ob.cit. p.303; Valdés Costa, ob. Cit. Ps..23-26; García Belsunce, ob. Cit. P.80.

la ley, salvo una disposición constitución expresa establezca una excepción.

- d) Ni aun por ley se pueden crear tributos o alterarse elementos estructurantes de ellos en forma retroactiva, ya que el principio de legalidad significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio.

En conclusión y como garantía defensiva de los sujetos pasivos tributarios, ellos pueden invocar el principio de legalidad en protección a sus derechos, cuando se configure alguna de las siguientes circunstancias:

- 1) Cuando se pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no esté íntegramente fijado en la ley ej: Si el Banco Central pretende crear un impuesto mediante una circular.
- 2) Cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria, al margen de lo expresamente dispuesto por ley.
- 3) Cuando se pretenda recurrir a bases imponibles ajenas a las que determina la ley.
- 4) Cuando el poder administrador incrementa las alícuotas impositivas al margen de lo establecido en la ley, aun cuando exista delegación legal, al no existir expresa autorización constitucional para ello.
- 5) Cuando se cree administrativamente infracciones o sanciones no establecidas por la ley.
- 6) Cuando se perjudique al contribuyente actuando arbitrariamente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente reglado.
- 7) Cuando se produzca aun por ley, alguna alteración retroactiva perjudicial para la situación tributaria del sujeto pasivo, ya que la creación retroactiva de tributos no existentes, alteraciones retroactivas perjudiciales en la base imponible o incremento retroactivo de alícuotas.

Las exenciones deben también ser dispuestas por ley, pero a se respecto es admisible la delegación de facultades, mediante ley, al Poder Ejecutivo para concederlas.

#### **LL) -PROHIBICIÓN DE LAS INTERPRETACIONES ANALOGAS:**

Como corolario del principio de legalidad se presenta la exclusión en la interpretación de las normas jurídicas materiales. Se ha dicho que no existen en este campo las llamadas "lagunas", puesto que ha semejanza del Derecho Penal, es un cuerpo cerrado, lo que significa que cuando la ley establece un impuesto por verificarse un hecho imponible, la existencia de otros hechos imposables similares, no gravados especialmente, no puede dar lugar a análogas obligaciones impositivas, porque no se puede presumir que de haber previsto la ley estos casos similares, los hubiera sometido a idéntico impuesto. Al contrario, la presunción que debe presidir la interpretación es que el legislador, lo que no ha gravado, lo previó y lo excluyó, a sabiendas de la imposición.

#### **M)- SEGURIDAD JURÍDICA:**

La primera aproximación al principio de seguridad jurídica en materia tributaria se efectúa mediante la exigencia de certeza, que también la encontramos en una obra clásica del pensamiento económico. Adam Smith, en el año 1776, recogió en el libro quinto de su investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, cuatro cánones impositivos que habrían de invocarse desde entonces en incontables ocasiones. Ellos son igualdad, certidumbre, comodidad del pago y economía en la recaudación. Por la segunda de las reglas se consigna: "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. La certeza de lo que cada individuo tiene la obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal grande como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.

En la Argentina, si bien en la Constitución Nacional no existe una mención explícita al principio de seguridad jurídica, puede inferirse como contenido implícito de otros preceptos, más aún a partir de 1994, con la constitucionalización de Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos, mientras que en el orden provincial y en el plano estrictamente tributario se lo ha plasmado mediante la regla de la certeza. Ejemplo de éstas constituciones provinciales son: Constitución de la Provincia de Córdoba en su artículo 71; Provincia de T. Del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur en su artículo 68; en el artículo 59 de la Constitución de la Provincia del Chaco y artículo 51 de la ciudad Autónoma de Buenos Aires.

## **N)- DERECHO CONSTITUCIONAL DE DEFENSA EN JUICIO.**

El artículo 18 de la Constitución Nacional consagra: "Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en la ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos."

Estas transcripciones referidas al proceso penal, se completan con el artículo 17 de la Constitución Nacional el cual dice: "La propiedad es inviolable y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en la ley"; de lo que se deriva la necesaria intervención de un magistrado judicial en un proceso ante sus estrados para hacer efectivo el cobro compulsivo de las pretensiones patrimoniales coactivas que puedan demandarse a título de tributos.

Nuestra Constitución ha dado al derecho de defensa en juicio los caracteres de derecho fundamental auténtico, declarándolo y garantizándolo como derecho específico.

Reconoce también, nuestra Constitución, al derecho de defensa la categoría de un derecho fundamental auténtico.

Esta condición está legitimada por la identificación del derecho de defensa con la existencia, conservación y la libertad del hombre que hacen de él un derecho fundamental, primario y absoluto.

Nadie debe ser privado, arbitrariamente, de la más adecuada y oportuna posibilidad de ser oído en cuanto a la razón de sus pretensiones y defensas, de contar con patrocinio técnico y representación profesional, de ofrecer y producir pruebas para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva , de obtener una sentencia fundada .

## Ñ)- OTROS RECURSOS Y REMEDIOS PROCESALES EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, NO PREVISTOS EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL.

### 1)-ACCION DE AMPARO:

A partir de la reforma constitucional de 1994, a través de la incorporación del artículo 43, el amparo recibió jerarquía constitucional, ampliando los supuestos de admisibilidad y consagrando su procedencia como acción de inconstitucionalidad.

El artículo 43 de la Constitución Nacional nos dice: "Toda persona puede interponer acción expedita y rápido de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidas por la Constitución, un tratado o una ley. En el caso, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva.

Podrán interponer esta acción contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propendan a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización...."

La norma constitucional preceptúa que la acción de amparo debe ser rápida y expedita, lo que significa que la acción debe sustanciarse en el proceso más rápido admitido por la legislación procesal. Es decir un procedimiento con características sumarísimas, plazos abreviados y perentorios.

El carácter de expedita elimina implícitamente la existencia de agotar la vía administrativa como requisito previo para su procedencia .

Las condiciones de admisibilidad son:

- a) La inexistencia de otro medio judicial más idóneo para proteger el derecho o la libertad lesionados.
- b) La actualidad o la inminencia de la lesión, restricción, alteración, o amenaza de derechos reconocidos por la Constitución, un tratado o una ley.

- c) La arbitrariedad o la ilegalidad manifiesta del acto o de la omisión lesivos provenientes de particulares o de la autoridad pública.

Los legitimados activos son quienes pueden promover una acción conforme con las disposiciones legales de aplicación, hayan sido o no los que materialmente han sufrido el perjuicio ocasionado por el acto o la omisión lesivos.

El artículo 43 de la Constitución Nacional en su primer párrafo se refiere a la legitimación activa, correspondiendo a toda persona individual- de existencia física o de existencia ideal- afectada por el acto u omisión lesivos, quien podrá accionar en resguardo de sus derechos. Así podrá ser legitimado activo: un contribuyente persona física, una sociedad anónima, una fundación, una unión transitoria de empresas, etc.

En el segundo párrafo del artículo 43 de la Constitución Nacional se introduce el “amparo colectivo”, inspirado de los postulados de la teoría de los intereses legítimos y difusos en materia de legitimación. Ejemplo reciente de este tipo de amparos es el presentado por el Defensor del Pueblo de la Nación en nombre de los habitantes de la Nación que contaban con depósitos “pesificados”.

Los legitimados pasivos son aquellos contra quienes puede interponerse una acción conforme con las disposiciones legales aplicables, hayan sido o no quienes materialmente hubieran ejecutado el acto o la omisión causantes del perjuicio.

Pueden ser legitimados pasivos tanto los particulares como las autoridades públicas, en cuanto sea a ellos imputable el acto o la omisión lesivos.

La lesión debe tener vigencia al tramitarse la acción de amparo y el perjuicio debe ser real, efectivo, tangible, concreto e ineludible.

Lo que interesa es el daño presente. El pasado sólo interesa en tanto y en cuanto se prolongue hasta el presente.

El daño futuro, en principio, no importa para la acción de amparo, salvo que exista una conexión íntima con el presente, esto es de actos futuros inminentes o próximos a ejecutarse. Se trata de tutelar la amenaza ilegal de tal magnitud que pusiera en peligro efectivo e inminente.

En materia tributaria, la acción de Amparo que el particular lesionado está facultado a instar ante el juez se fundamenta en vicios de un acto administrativo que importe un daño a derechos constitucionales no tutelados por el Hábeas Corpus, quedando

incluido, el derecho de propiedad, en el caso que los funcionarios públicos secuestren documentación, por medios ilegítimos, por no contar con autorización judicial y sin mediar consentimiento expreso del titular de los efectos.

La Acción de Amparo es admisible, cuando el accionar del Organismo Fiscal dañe un derecho constitucional ( salvo privación de libertad tutelada por el Habeas Corpus) y en tanto no exista un recurso administrativo u otro remedio judicial distinto por su característica de sumarisimo pueda brindar rápidamente protección a tal derecho.

## **2)- HABEAS DATA:**

El instituto de Habeas Data incorporado en el art. 43, párr. 3º de la Constitución Nacional, dispone que “toda persona podrá interponer ésta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en Registros o Bancos de Datos Públicos, o Privados destinados a proveer informes y en caso de falsedad o discriminación para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actuación de aquellos”.

Este instituto ha sido regulado por la Ley 25326. El instituto del Habeas Data constituye un instrumento destinado a evitar las intromisiones injustificadas en la vida privada de las personas que puedan derivar del Registro indiscriminado de datos, situación que se configura cuando se trata de datos falsos o desactualizados. La AFIP en el ámbito Nacional posee una base de datos de los contribuyentes con finalidades diversas.

El Habeas Data habilita a cualquier contribuyente a tomar conocimiento en forma rápida y expedita de datos personales obrantes en ella facultándolo, además, en su caso, a requerir la rectificación o supresión de aquellos datos falsos o desactualizados.

El derecho de acceder a los datos propios sólo tienen sentido si se permite al interesado el ejercicio de la acción de rectificar o cancelar los datos de carácter personal que resulten incompletos e inexactos.

Si la utilización indebida de esos datos o su inexactitud hubiere ocasionado perjuicios al administrado, será procedente el reclamo de daños y perjuicios.

## **3)- ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA.**

Esta acción está prevista en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

La acción declarativa de certeza , al igual que el amparo, tiene una finalidad preventiva.

El proceso en el cual se plantee la acción declarativa tiene como objeto procesal la obtención de una sentencia que declare el derecho aplicable. Si bien todas las sentencias declaran el derecho aplicable al caso concreto en esta acción no se condena el cumplimiento de una prestación (sentencia de condena), ni se modifica o constituye un estado jurídico (sentencia constitutiva).

Su finalidad es siempre preventiva, si el daño ya se ha producido no es la vía procesal idónea para reparar el mismo.

Los presupuestos de esta acción son los siguientes:

- a) Estado de incertidumbre.
- b) Existencia de una potencialidad dañosa del estado de incertidumbre.
- c) Excepcionalidad de su aplicación.

Esta acción es apropiada para insertar en el proceso en el cual se promueve el control de constitucionalidad. Por eso, la acción declarativa de certeza, puede ser el marco procesal apto para descalificar normas o actos violatorios de nuestra Carta Magna.

La decisión judicial tiene alcance solamente a las partes que intervienen en el proceso. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido en numerosos fallos la utilización de la acción meramente declarativa de certeza como medio procesal idóneo para dilucidar la inconstitucionalidad de una norma o acto.

El Supremo Tribunal requiere como condiciones ineludibles para el tratamiento, que se trate de un "caso Judicial" (se presenta cuando se persigue en concreto la determinación del derecho entre partes adversas) y que la declaración de certeza no tenga carácter meramente consultivo. Así tiene dicho"... en la medida en que la cuestión no tenga un carácter simplemente consultivo ni importe una indagación meramente especulativa, sino que responda a un caso y busque precaver los efectos de un acto en ciernes-al que se le atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal-, la acción declarativa (...) constituye un recaudo apto para

intentar que se eviten los eventuales perjuicios que se denuncian.” (Fallos 318:2374.)

En materia tributaria la acción declarativa de certeza es procedente cuando falte certeza sobre el derecho aplicable, generando un estado de incertidumbre y que dicho estado tenga una potencialidad dañosa para el contribuyente. Pero no debe tratarse de una mera consulta y además no debe existir otro medio legal para hacer cesar la situación incierta.

La acción declarativa por tramitarse a través de un procedimiento de conocimiento pleno es adecuada cuando la cuestión requiera de un amplio debate y prueba.

#### **4)- MEDIDAS CAUTELARES.**

La finalidad de éstas medidas es evitar que el tiempo que insume el proceso frustre el derecho del peticionario.

Los caracteres de estas medidas son los siguientes:

- a) Se ordenan sin oír previamente a la otra parte. El juez funda su decisión en los hechos y el derecho que afirma y acredita el peticionario.
- b) Son provisionales. Pueden ser modificadas al oír a la otra parte. También pueden ser modificadas o revocadas en cualquier etapa del proceso.
- c) Son accesorias. En principio no tienen un fin en sí mismo. Su existencia y mantenimiento dependen de un proceso principal.

Los requisitos de procedencia y admisibilidad son los siguientes:

- a) Verosimilitud del derecho. El peticionario de la medida tiene la carga de acreditar que existe un alto grado de probabilidad de que la sentencia que se dicte le será favorable.
- b) Peligro en la demora. Tiene como finalidad asegurar el eventual cumplimiento de la condena o evitar un daño de imposible o difícil reparación ulterior.
- c) Contracautela. Quien solicita la medida debe garantizar los daños que podría sufrir la contraparte si el peticionante se excedió en el derecho. Este requisito no le es exigible a los Entes Públicos.

- d) Los requisitos a) y b) , deben evaluarse en forma conjunta, de manera que a un derecho más verosímil no cabe ser tan exigente en la gravedad e inminencia del daño y viceversa, cuando existe un riesgo de daño inminente e irreparable, el rigor de la verosimilitud del derecho debe atemperarse.

La aplicación de medidas cautelares tendientes a suspender la determinación y cobro de tributos es concedida en general por nuestros tribunales en forma sumamente restrictiva, lo cual debe tenerse en cuenta a la hora de decidir la estrategia de defensa del contribuyente, tanto en sede administrativa como en sede judicial.

Ejemplo de estas medidas es la medida de no innovar o prohibición de innovar; que es la medida dictada por el órgano judicial para intimar a cualquiera de las partes que se abstenga de alterar, mientras dure el pleito, el estado de hecho o de derecho existente al momento de concederse la medida, con el fin de que la sentencia final no se transforme en una cuestión ilusoria o se produzcan perjuicios irreparables.

Recientemente se han dado a conocer dos resoluciones provenientes de distintas Salas de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en las cuales se han rechazado medidas cautelares interpuestas por el contribuyente a fin de que el Fisco se abstuviera de iniciar, promover o proseguir acciones en sede administrativa o judicial tendientes a determinar o percibir tributos en tanto no se resolviera la cuestión de fondo debatida en la causa.

En los autos "Montgomery Watson Argentina SA c/ EN\_AFIP\_DGI", con fecha 13/11/2003, la Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, dispuso no hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el contribuyente a fin de que se ordenase al Fisco abstenerse de iniciar cualquier procedimiento en sede administrativa o judicial tendiente a determinar diferencias en el impuesto a las ganancias hasta tanto recayera resolución sobre el fondo del asunto planteado en la causa, en la cual se debate la inconstitucionalidad de la ley 24073, en cuanto dispone la suspensión del ajuste por inflación impositivo.

El Tribunal señaló que las medidas cautelares como las requeridas no proceden, e principio, respecto de los actos administrativos o legislativos en atención a la presunción de legitimidad que revisten. Advierte asimismo que en materia tributaria la adopción de medidas cautelares como la solicitada debe concederse con criterio sumamente restrictivo, sólo cuando el peligro en la demora resulta evidente y lasa

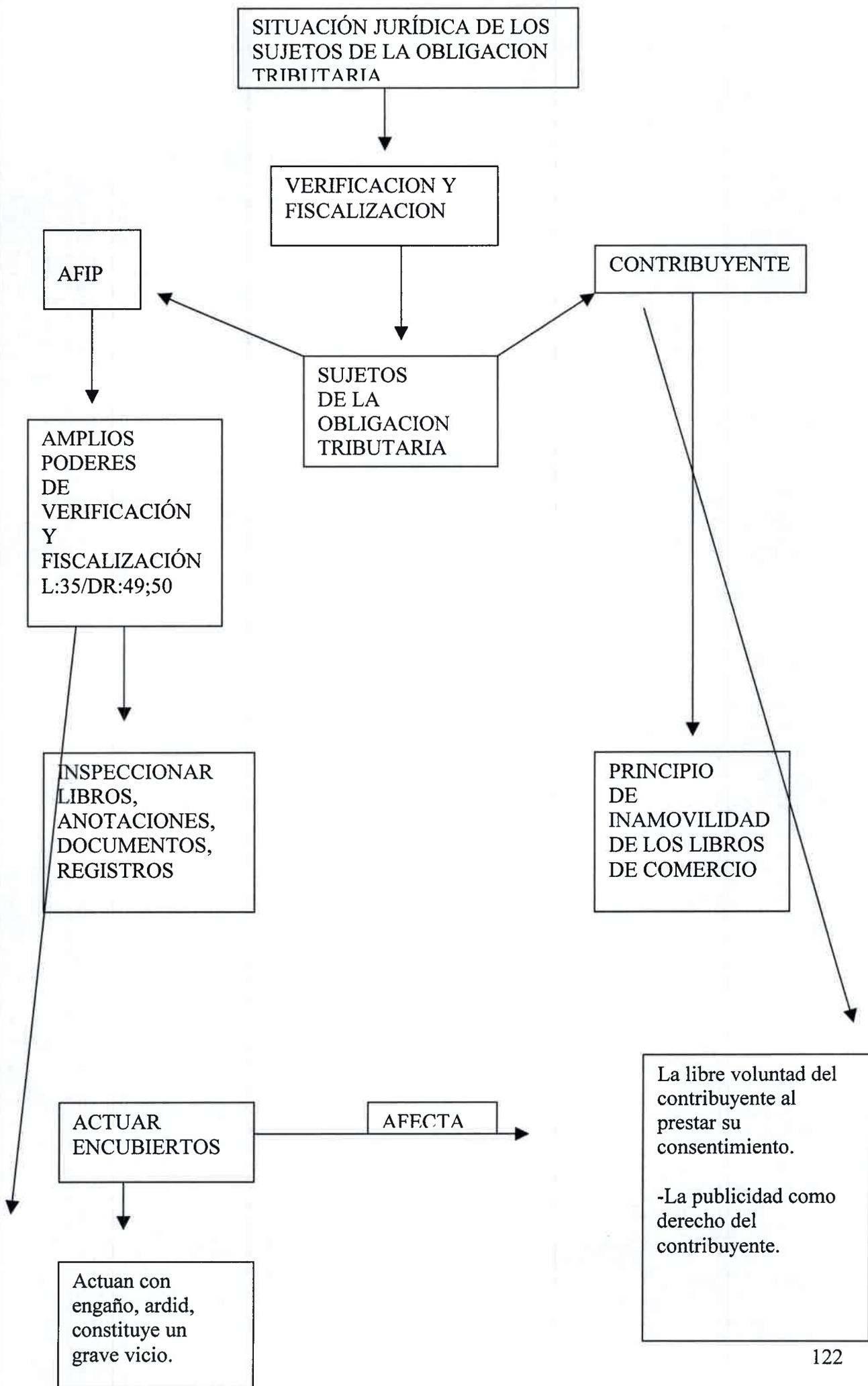
consecuencias para el contribuyente irreparables. Ello atento a que de otra manera se afectaría la percepción de la renta pública, con perjuicio de los intereses de la comunidad.

Por su parte, en autos "Coca Cola Polar Argentina SA c/ EN AFIP\_DGI s/ inc. de Medida Cautelar", el 30/10/2003 la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal por mayoría (dos votos contra uno) también rechazó la concesión de una medida cautelar de idéntica naturaleza a la comentada anteriormente, debatiéndose también en esta causa la inconstitucionalidad de la suspensión del ajuste por inflación impositivo.

El Tribunal consideró básicamente que debía examinarse con suma estrictez la verosimilitud del derecho del contribuyente para ordenar la cautelar. En tal sentido, agrega que cuando la demostración de tal verosimilitud exige un amplio aporte de pruebas, como en autos, no es posible disponer la medida cautelar atento a que ello implicaría una actividad probatoria incompatible con el estrecho marco cognoscitivo que caracteriza a la petición de la medida cautelar.

**Cuadros de relaciones entre los poderes de la AFIP y los derechos de los contribuyentes.**





SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

VERIFICACIÓN Y FISCALIZACION

CONTRIBUYENTE

AFIP

AMPLIOS PODERES DE VERIFICACIÓN Y FISCALIZACION

REQUERIR EL AUXILIO DE LA FUERZA PUBLICA

Quando:  
-Tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones;  
-Para hacer comparecer a los responsables y terceros;  
-Cuando fuere necesario para la ejecución de órdenes de allanamientos

Secreto Profesional

LIMITA

Principio de la inviolabilidad del Estudio Profesional

LIMITA

PRINCIPIO DE LA INVOLABILIDAD EPISTOLAR Y DE PAPELES

PRINCIPIO DE INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO

LIMITA

LIMITA

Allanamientos en Estudios Profesionales

ALLANAMIENTOS

LIMITA

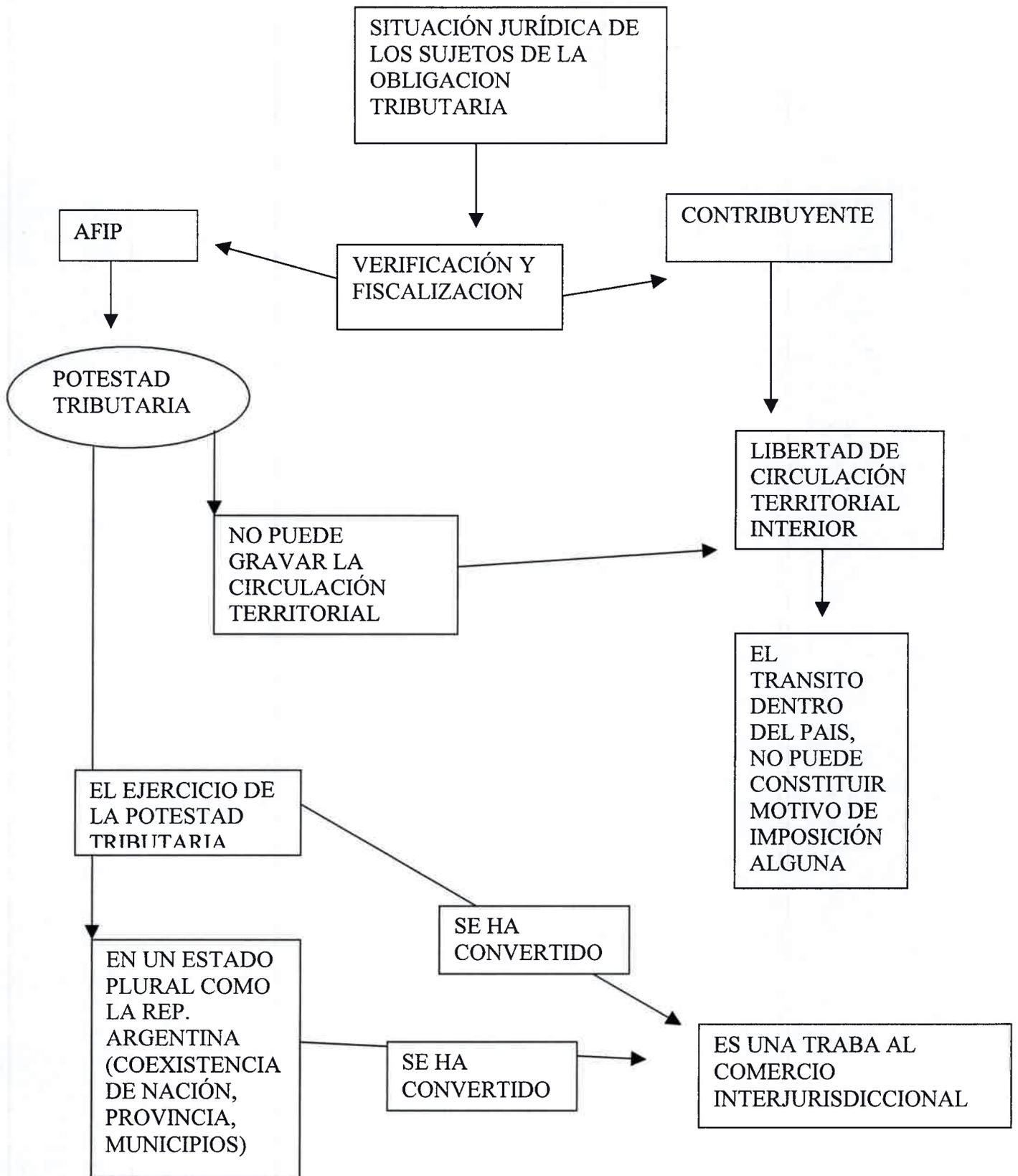
PRINCIPIO DE LEGALIDAD

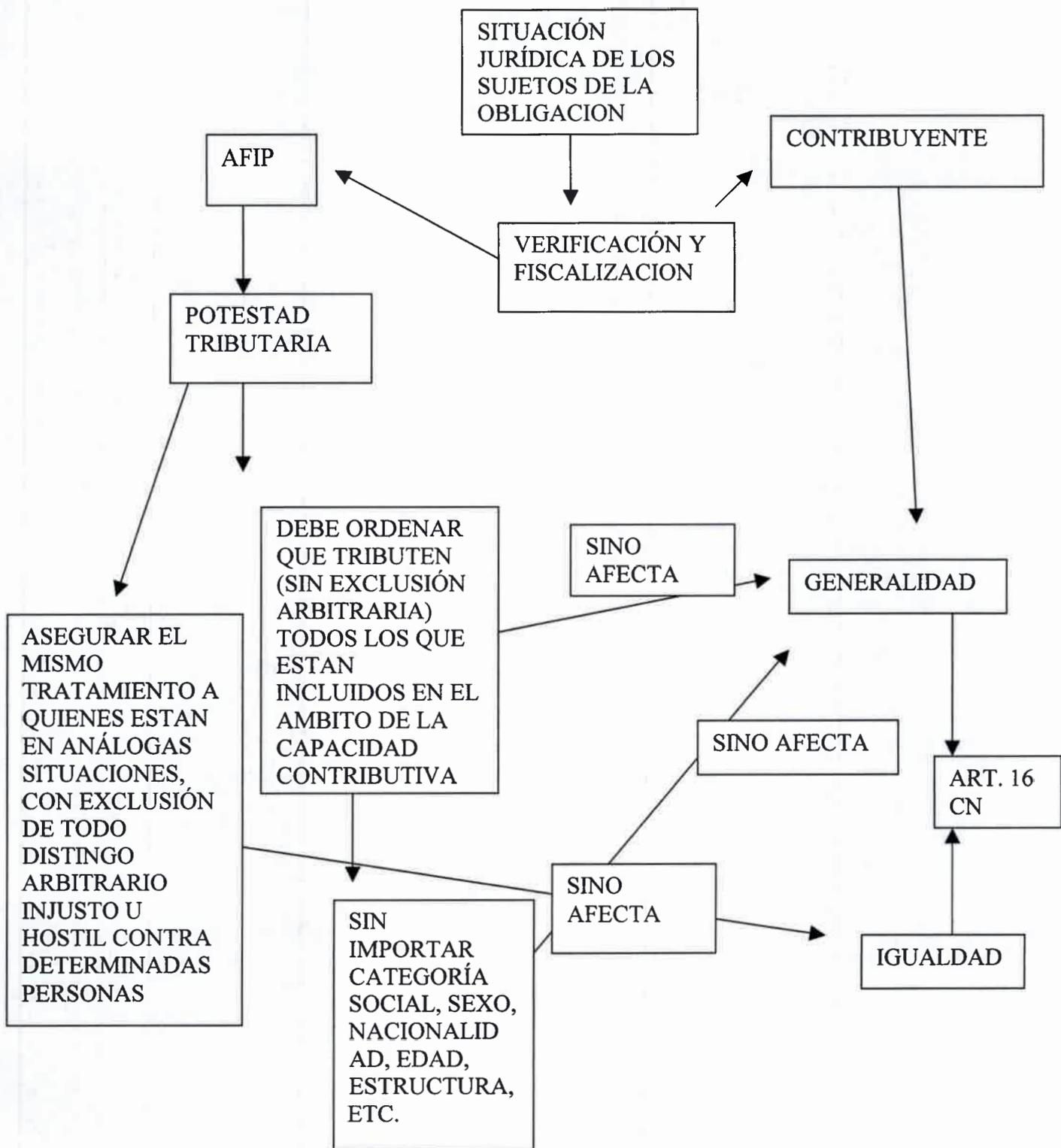
LIMITA

ALLANAMIENTOS ILEGALES

Pruebas Ilegales

1





SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

CONTRIBUYENTE

VERIFICACIÓN Y FISCALIZACION

AFIP

IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

NO A LA APLICACIÓN DE LEYES TRIBUTARIA

-DERECHO DE NO DECLARAR CONTRA SI MISMO  
-FACULTAD DE ABSTENERSE DE DECLARAR  
-DECLARACION VOLUNTARIA Y LIBRE

NO DEBE HABER COACCION O COERCION

AFECTA

NI HABER ATROPELLOS

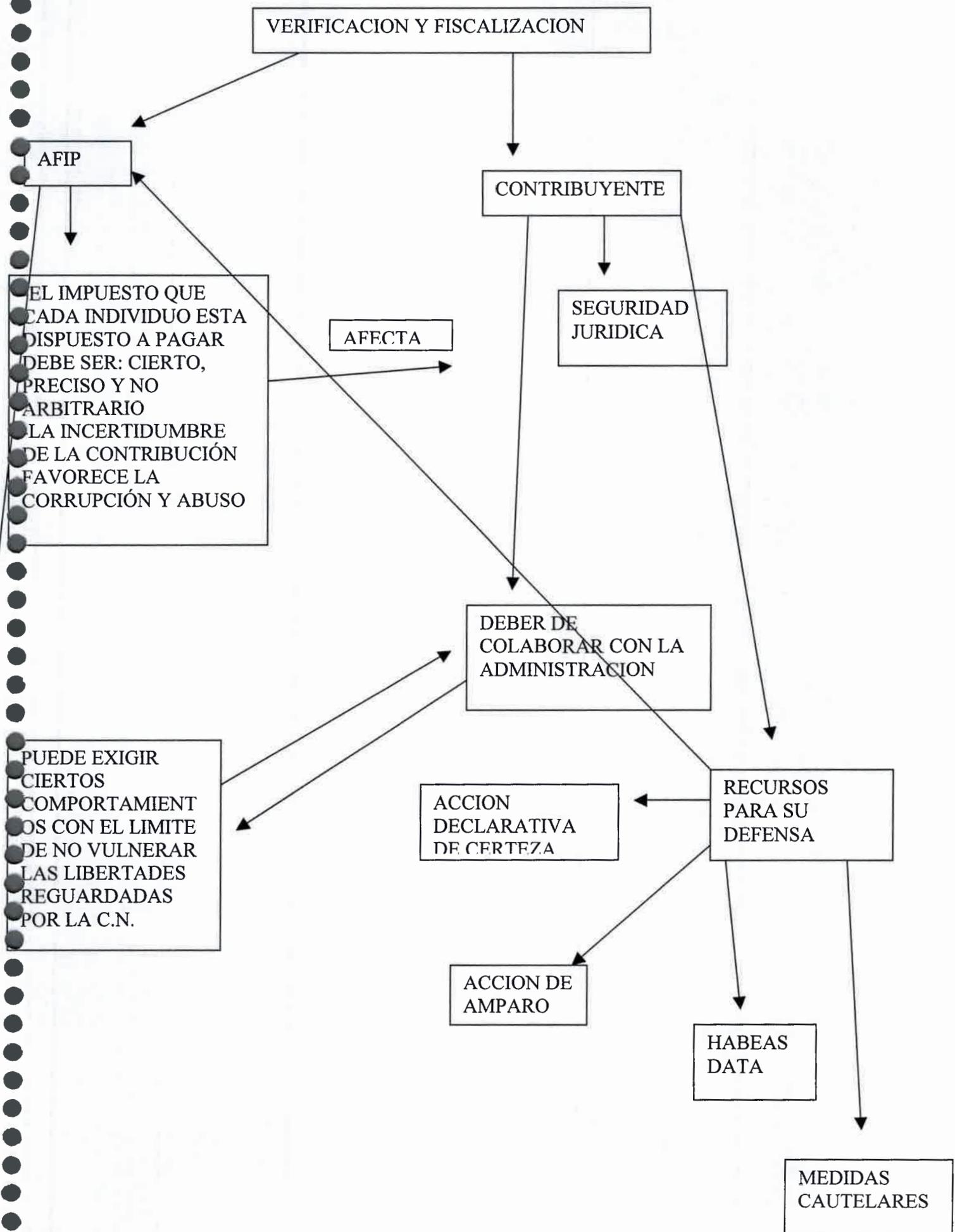
AFECTA

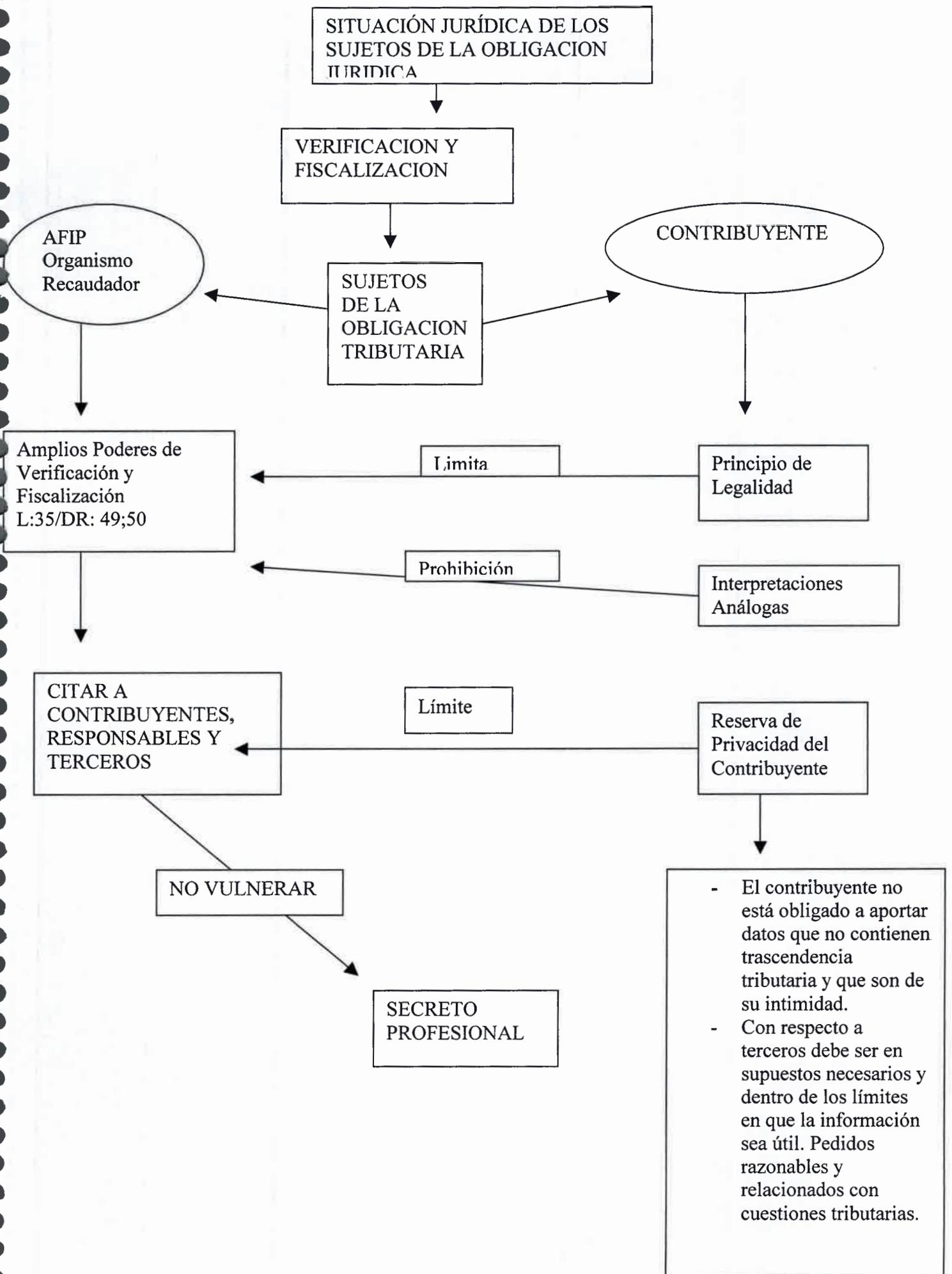
PRINCIPIO DE INOCENCIA

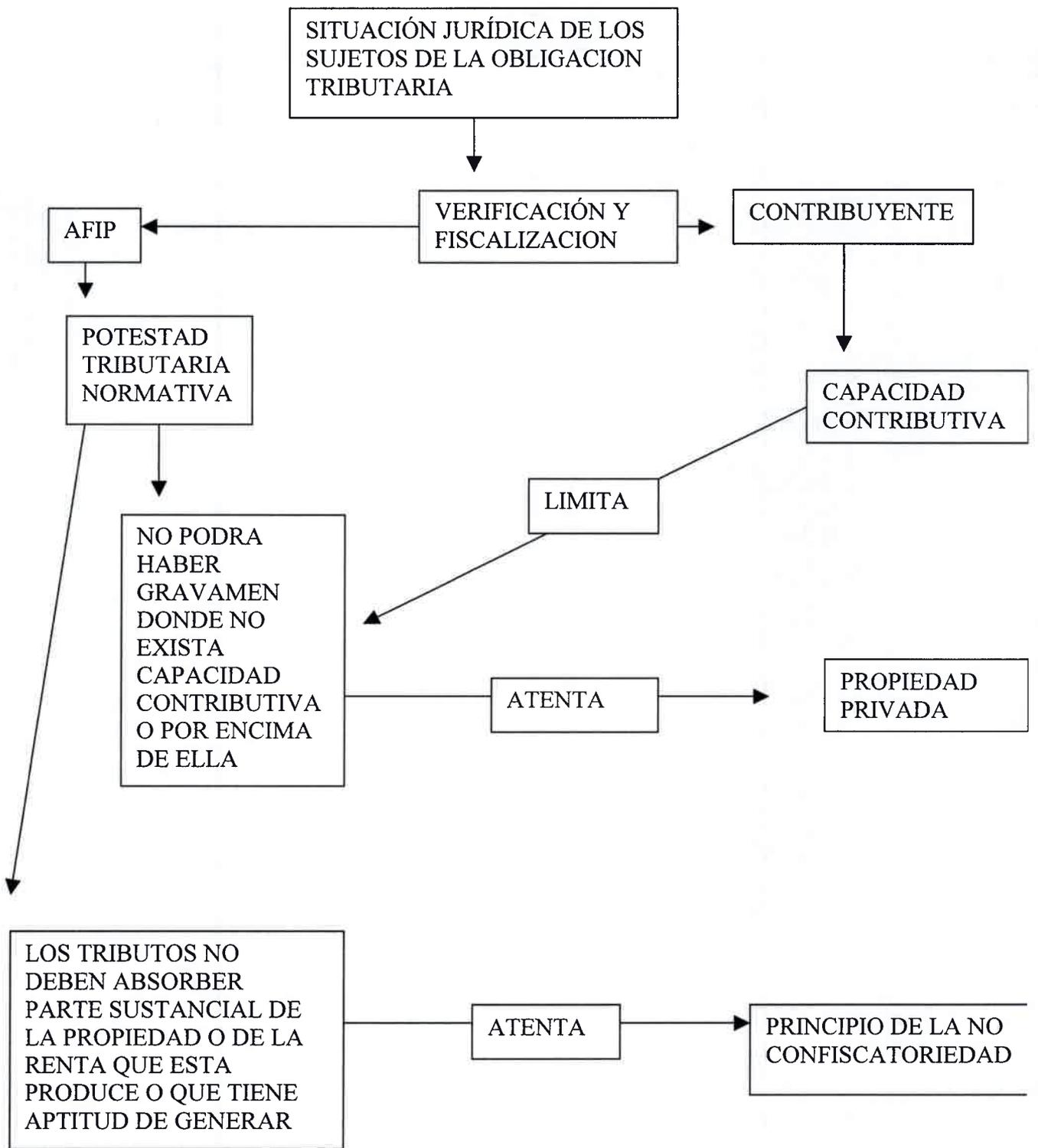
SE FUNDAMENTA

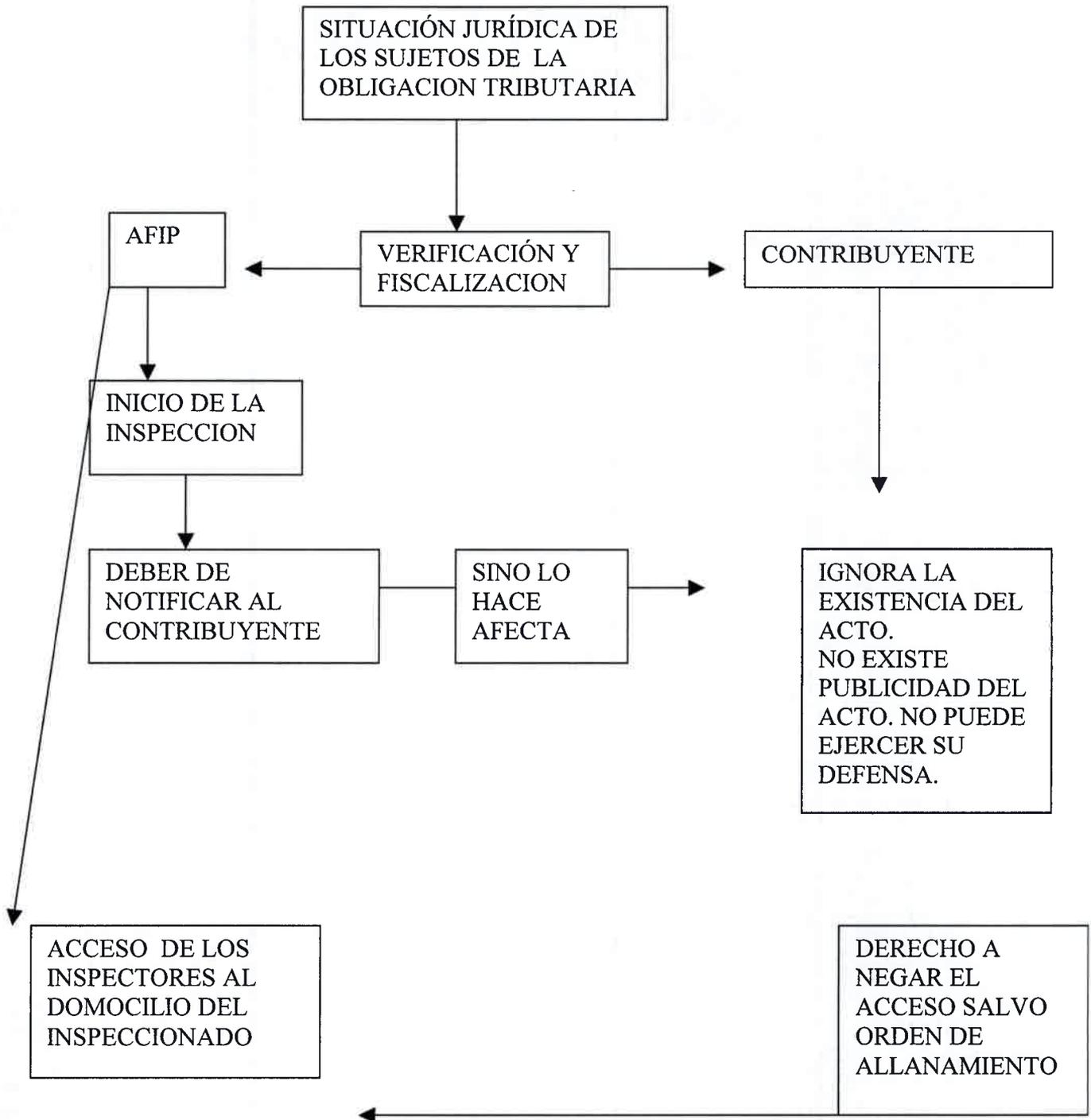
EN EL RESPECTO A LA LIBERTAD HUMANA

RESPECTO A LA DIGNIDAD HUMANA









## Conclusión:

Considero que se justifica la imposición de ciertas limitaciones al ejercicio de los derechos individuales de los contribuyentes en la actuación de la Administración Tributaria, en función verificadora, en aras de lograr la distribución equitativa de los gastos públicos, respetando siempre al criterio individual de capacidad contributiva y el de igualdad tributaria .

Así el derecho a la propiedad, la prohibición de declarar contra sí mismo, el derecho de comerciar , a trabajar etc, deben oponerse ante aquella pretensión fiscal que en su tarea de verificación, afecte esos principios básicos.

Cuando la exigencia fiscal en materia de fiscalización pretenda incursionar en pedidos de información que puedan implicar la alteración de los derechos elementales, cabe anteponerlos en la justicia, limitando así el ejercicio , en ese caso arbitrario, de las facultades de la Administración.,

Estos derechos y garantías, contenidos en la Constitución Nacional, pueden y deben ser ejercidos en defensa del contribuyente ante abusos de la Administración.

En el accionar concreto, los funcionarios de la Administración Fiscal, incurren, muchas veces, en una discrecionalidad que desconoce derechos consignados en la Carta Magna, lo que obliga a recurrir a la justicia , que no siempre tiene la rápida respuesta que la naturaleza del tema impone.

Por ello va creciendo a nivel nacional la necesidad de que se implemente un texto que ordene en forma implícita todas las garantías y derechos del contribuyente consagrados en la constitución, pero al mismo tiempo establezca recursos ágiles para el supuesto de tener que ejercerlas en el caso concreto, evitando el largo y fatigoso camino de la discusión constitucional por los excesos de la Administración. Se reconoce, entonces, la importancia de contar con un ordenamiento jurídico específico de los derechos de los contribuyentes y las pautas que debe utilizar la Administración en su actividad fiscalizadora previendo mecanismos que otorguen un remedio efectivo e inmediato cuando se desconozcan esos derechos.

Esto no es novedoso , por cuanto ese objetivo ha sido cumplido en distintas legislaciones de países que si bien cuentan con ordenamientos constitucionales que consagran garantías para los contribuyentes, han ido implementado normas

específicas que regulan el accionar de la Administración tributaria, a fin de proteger los derechos de los Administrados. Ejemplo de este criterio es la Carta de derechos del Contribuyente aprobada en Estados Unidos 1998, con las modificaciones introducidas en los años 1996 y 1997, ~~Y en España~~ se dictó en el año 1998 la ley de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes , conocida como "Estatuto del Contribuyente".

Recogiendo la experiencia de los estatutos aprobados bajo otras legislaciones, podría considerarse que el aplicable en Argentina deberá respetar, desde ya, los principios generales básicos emanados de la parte dogmática de nuestra Constitución Nacional, así como los incorporados por la reforma constitucional del año 1994, como recurso de Habeás Data, Acción de Amparo, y el reconocimiento de los derechos que emanan de las Convenciones Internacionales a las que el país se ha adherido.

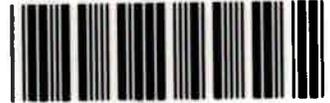
Al mismo tiempo ese reglamento debería contener aspectos operativos. Uno de ellos de importancia es fijar fecha de iniciación de las actuaciones y plazo para concluir las, para evitar un posible deterioro en la relación fisco-contribuyente por el recargo de las tareas que la inspección implica y termina enfrentando al responsable ante la exageración de los requerimientos fiscales.

Un aspecto de importancia en la tarea de fiscalización y que hace a la defensa del contribuyente: es el de fijar un límite para la duración de las inspecciones , evitando así las intervenciones de tipo permanente y constante por parte de los funcionarios. Ello tiene un doble beneficio: para la Administración , evitaría un costo de fiscalización elevado, muchas veces, respecto a la recaudación que se obtiene, y para el contribuyente , reduciendo los perjuicios que provoca la atención prolongada de una inspección.

En consecuencia, si bien el texto constitucional la da al contribuyente distintas defensas que pueden esgrimir ante el abuso de la administración tributaria, es aconsejable el reagrupamiento de esos derechos y garantías en una norma jurídica que permita una mejor actuación de la administración y que pondere todos los factores que perturban la relación fisco-contribuyente.



U.N.R.C.  
Biblioteca Central



64350

64350