



# **17º Simposio sobre Legislación Tributaria**

## **Comisión N 1: “Derechos del Contribuyente”**

### **LOS DERECHOS EN EL MARCO DE LA INSPECCIÓN Y FRENTE A LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN**

Expositor: Dr. (CP) Martín R. Caranta

CABA, 9 de septiembre de 2015

## **La inspección fiscal**

- La inspección es una herramienta legal que permite comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de cada ciudadano/ contribuyente.
- Utilizada correctamente, permite alcanzar la generalidad del impuesto acuñada por el legislador y la igualdad, al coadyuvar al cumplimiento de todos los sujetos alcanzados.
- Tiene efectos positivos hacia una sana competencia comercial.

## **Facultades de verificación y fiscalización**

El Organismo Recaudador tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable.

En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá realizar las siguientes acciones, entre otras:

- 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 u operaciones de aquéllos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente.
- Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho imponible.
- Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones.

## **Derecho a la debida comunicación del inicio de inspección**

- La debida notificación del inicio de la inspección es un derecho básico del contribuyente.
- El inicio se comunica con el formulario F. 8000, conocido como “Orden de Intervención” (OI).
- Actualmente, la Instrucción General N° 907/11 contiene los elementos de la OI:
  1. Fecha en la que se dispone la fiscalización.
  2. Indicar apellido y nombres del supervisor e inspector actuantes, la División de Fiscalización interviniente y la Dirección Regional, Dirección y/o Sede de la que dependen los actuantes, indicando su ubicación.
  3. Impuestos y períodos comprendidos en el cargo de la fiscalización, los cuales delimitarán el alcance de las actuaciones.
  4. El formulario será suscripto por el Jefe de la División de Fiscalización actuante en forma previa al inicio del procedimiento.

## **Derecho a un plazo de inspección razonable**

- La Ley 11.683 no ha previsto un plazo de duración de la inspección.
- No es legal mantener al administrado en la incertidumbre del procedimiento dispendioso y sin plazo fijos de la inspección.
- Principio de caducidad de inspección: cuando la Administración abandona por un tiempo la tarea de verificación que está ejercitando sobre un contribuyente determinado.
- Si la inspección se extiende más allá de lo razonable, el contribuyente puede solicitar por escrito al Organismo Fiscal un pronunciamiento acerca de los motivos de la prolongación de la verificación y del plazo aproximado de terminación.
- Si vencido el plazo de sesenta (60) días, la AFIP no se pronuncia, el contribuyente podrá solicitar pronto despacho. Transcurridos otros treinta (30) días sin que la resolución administrativa haya sido dictada, se podrá promover ante la justicia acción de amparo por mora en la administración, con fundamento en el silencio de la administración.

## **Derecho a la comunicación del final de la fiscalización**

- El contribuyente tiene derecho a que la finalización sea debidamente notificada por la Administración.
- De lo contrario, se somete al contribuyente a un estado de incertidumbre acerca del resultado de la inspección y se lo expone a nuevas verificaciones sobre los mismos impuestos, los mismos hechos y los mismos períodos, pudiendo, así, quedar afectados derechos y garantías explícitas o implícitamente reconocidas por la Constitución Nacional .
- En casos de inexistencia de ajustes o de ajustes conformados, la Administración Federal de Ingresos Públicos comunica el cierre de la inspección a través del formulario F. 8900.
- De no conformarse los ajustes propuestos, se informará que la fiscalización ha concluido pero las actuaciones continuarán con el trámite de determinación de oficio previsto en los artículos 16 y sstes. de la Ley de Procedimiento Fiscal.

## Derecho a conocer la finalidad de la fiscalización

- El contribuyente tiene derecho a que se le informe por escrito y desde el inicio cuál es el propósito de la fiscalización.
- Tiene derecho a ser informado expresamente de la utilización que se le dará a la información que proporcione en las actuaciones iniciadas:
  - si se utilizará con fines de determinación tributaria,
  - con fines sancionatorios según la Ley 11.683,
  - con fines de evaluar la formulación de una denuncia en los términos de la Ley 24.769 del Régimen Penal Tributario,
  - etc.
- La Constitución Nacional consagra el derecho a peticionar a las autoridades (art. 14) y que *“Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”* (art. 18).

## Derecho a conocer la hipótesis de la fiscalización

- La mayoría de las fiscalizaciones tienen como antecedente un trabajo previo de la División Investigaciones.
- Cuando existiesen antecedentes provenientes de otras áreas de la Administración, que hubiesen servido de causa para el inicio de la inspección, el contribuyente tiene derecho a solicitar vista de los mismos.
- El derecho a tomar vista de las actuaciones resulta amparado por el artículo 38 del Decreto 1759/72 Reglamentario de la Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo:

*“El pedido de vista podrá hacerse verbalmente y se concederá, sin necesidad de resolución expresa a efecto, en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la Mesa de Entradas o Receptoría”.*



## Derechos ante requerimientos verbales

- El artículo 35 de la Ley 11.683 dispone en su inciso c) que la Administración Federal podrá efectuar requerimientos verbales.
- La información que se aporte en forma oral deberá ser plasmada por escrito en actas de inspección.
- Tales facultades no constituyen una autorización a la inspección para interrogar al administrado.
- El Código Procesal Penal de la Nación contiene una buena base de pautas a respetar al momento de realizar tales requerimientos verbales y se pretenda el aporte de información en forma oral.
- Por todo lo anterior, ante un requerimiento verbal, el contribuyente tiene derecho a:
  - Negarse a responder si es que no se encuentra presente su asesor tributario, y/o
  - Solicitar que se realicen las preguntas por escrito y se otorgue un plazo razonable para dar respuesta.

## Derechos durante el desarrollo de la inspección

- Las facultades de verificación y fiscalización surgen de la Ley 11.683, es allí donde consta la actividad permitida y los límites para la actuación fiscal.
- La conducta de la Administración no está determinada por normas legales, sino por la **finalidad legal a cumplir**.
- La inspección goza de **discrecionalidad técnica** en el desarrollo de su actividad.
- No obstante la mencionada discrecionalidad, la actividad de inspección se debe desenvolver en un **marco de legalidad**.
- La misma está constituida por la preservación de la relación jurídica tributaria creada entre fisco y contribuyente.
- La obligación tributaria no puede verse modificada por el ejercicio de facultades discrecionales, tampoco la seguridad jurídica ni el derecho de defensa.

## **El derecho a no auto-incriminarse**

- La inspección puede concluir que un contribuyente ha incumplido sus deberes fiscales, a partir de lo cual en instancias posteriores se lo podría sancionar con severas multas pecuniarias o incluso con pena de prisión.
- El administrado goza del derecho a no auto-incriminarse, que resulta de la propia Constitución Nacional y es una derivación del principio de inocencia.
- Cuando la inspección es consecuencia de una denuncia penal, si el sujeto colabora con ésta, y aporta todo cuanto le es requerido, estaría declarando contra sí mismo.
- Los requerimientos debieran advertir al fiscalizado que la información que proporcione podrá ser usada en su contra, pudiendo ejercer así el derecho de abstención.

## Derecho a la intimidad en la inspección

- La inspección constituye la mayor intromisión del Estado en la actividad –privada– de los particulares.
- La documentación e información requerida debe estar “*vinculada al hecho imponible previsto por las leyes respectivas*”.
- ***La inspección se trata de una actividad tendiente a la verificación y comprobación de hechos imponibles y no de hechos o derechos personalísimos del administrado.***
- Uno de los límites que encuentra el deber de colaboración informativa y el ejercicio de la función inspectora reposa en el derecho a la intimidad.
- En otras palabras, el contribuyente tiene derecho a que se respete su intimidad en el transcurso de la inspección.
- Lo expuesto también vale para la ***intimidad económica***.

## Derecho a que la colaboración tenga límite en lo razonable

- Límites frente a la colaboración que se exige en dos frentes:
  - ante requerimientos de inspección, y/o
  - ante regímenes de información creados por las administraciones tributarias.
- Actualmente, se presenta una ampliación de lo que ha de entenderse por contribución al sostenimiento del gasto público.
- No sólo se concibe la prestación pecuniaria, sino además la colaboración directa del administrado-contribuyente con la Administración, proporcionando datos e informes con relevancia tributaria, e incluso llevando a cabo actividades que antes estaban exclusivamente reservadas a aquella.
- Principio de ***interdicción de la excesividad***: no es otra cosa que la razonabilidad que consagra el artículo 28 de nuestra Constitución Nacional.

## Derechos frente al avance de la tecnología

- Resolución General (AFIP) 3416: *“...resulta conveniente desarrollar modalidades de fiscalización que permitan inferir anticipadamente la magnitud de las obligaciones fiscales y que, a su vez, impliquen un proceso de cambio y modernización en la prestación de servicios al contribuyente”*.
- El incumplimiento del “Requerimiento Fiscal Electrónico” hará pasible al contribuyente o responsable –entre otras– de las siguientes acciones:
  1. Aplicación de las multas por incumplimiento a los deberes formales y por resistencia a la fiscalización.
  2. Encuadramiento en una categoría distinta a la que posee en el “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”.
  3. Exclusión o suspensión de los Registros Especiales Tributarios o Registros Fiscales a cargo de esta Administración Federal en los cuales estuviere inscripto.
  4. Consideración del incumplimiento como una inconsistencia asociada a su comportamiento fiscal.

## Derechos frente al avance de la tecnología

Principales objeciones que merece la “Fiscalización Electrónica” de la RG 3416:

- Inexistencia de una Orden de Intervención (OI)
- Ausencia de actas de inspección y de papeles de trabajo
- Inexistencia de expediente
- Cercenamiento del derecho a introducir nuevos elementos de prueba
- Se crean sanciones a través de una resolución general, y las mismas se imponen sin dar lugar al debido proceso de ley.

## Conclusiones

Las facultades de inspección no son absolutas, sino que están acotadas por la normativa reseñada.

La discrecionalidad técnica que posee la administración no debe traducirse en arbitrariedad.

La inspección debe limitarse a comprobar la ocurrencia de hechos imposables y a fiscalizar libros, registros, comprobantes para controlar el debido cumplimiento de las obligaciones que resultan de los hechos imposables verificados.

No existe autorización para la intromisión en aspectos no tributarios del contribuyente, ni para interrogarlo ni hacerlo confesar de alguna irregularidad cometida.

Las facultades de verificación y fiscalización no autorizan al hostigamiento ni al acoso del contribuyente.

La aparición de nuevas tecnologías no autoriza a la administración tributaria a atribuirse nuevas facultades.



## Conclusiones

La inspección debe ceñirse en su actividad de auditoría fiscal a las normas que gobiernan la relación jurídica tributaria.

No hay lugar para interpretaciones creativas ni para la flexibilización de las leyes sustantivas en favor de la recaudación.

Resulta contrario a las facultades de la inspección realizar un ajuste sobre un sujeto por el mero hecho de haber operado con otro que no reconoció los hechos imponibles que verificó, omitiendo sus obligaciones fiscales.

**El contribuyente tiene derecho a que se respete durante todo el proceso de inspección la división de poderes, a que no se persigan fines encubiertos a través de una inspección fiscal, a que el accionar de los funcionarios fiscales sea de buena fe y libre de prejuicios, en un marco de seguridad jurídica y de razonabilidad, a que se respeten los principios generales del derecho que protegen del abuso de poder, privilegian el informalismo a favor del administrado e imponen un actuar basado en la legalidad y en la igualdad ante la ley de ambas partes de la relación jurídico-tributaria, a que se garantice su intimidad y su derecho de no auto-incriminarse.**