



Universidad Nacional del Comahue
Facultad de Economía y Administración
Especialización en Tributación Cohorte 2018

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

*Orden de Intervención: ¿La Reforma de la ley 27.430
solucionó todos los problemas?*

Autora: BOSSIO SOFIA

2020

Resumen:

El objetivo de este trabajo es desarrollar los problemas que enfrentan los administrados ante el accionar del fisco en el ejercicio de sus funciones de fiscalización y verificación. Puntualmente en los problemas relacionados con la emisión y comunicación de la orden de intervención. Se analiza la normativa, jurisprudencia y doctrina relacionada con este tema y se intenta responder a la siguiente pregunta: *La reforma de la ley 27.430 del 29 de diciembre del 2017, ¿solucionó todos los problemas relacionados con la emisión y notificación de la orden de intervención?*

Se desarrollan los conceptos macro para poder contextualizar al lector y situarlo en el marco teórico específico. Se define lo que es una determinación; cuáles son las funciones que tiene la Administración, específicamente las de fiscalización y verificación que pueden derivar a una determinación y/o sumario administrativo. Se desarrolla cuál es la definición de la orden de intervención y los requisitos que debe cumplir.

Así mismo se denotará la evolución histórica sobre la obligatoriedad de la orden de intervención y los requisitos que exigen tanto la normativa como la jurisprudencia y doctrina. Se realiza una comparación de las diversas opiniones que tuvo la jurisprudencia en base a la problemática planteada.

Se analizan los cambios realizados por la reforma en la ley procedimental 11.683 y si los problemas están solucionados en la actualidad, o persisten.

Finalmente, se intenta dar una noción general de cuáles son las vías procedimentales que tiene el administrado para usar como herramientas de defensa y hacer frente a determinaciones y sumarios administrativos que no cumplen con los requisitos de la correcta emisión de la orden de intervención en un procedimiento de fiscalización y/o verificación.

INTRODUCCIÓN:	4
MARCO TEÓRICO:	5
¿QUÉ ES UNA DETERMINACIÓN IMPOSITIVA?	7
TIPOS DE DETERMINACIONES QUE ACEPTA NUESTRA LEGISLACIÓN	8
AUTODETERMINACIÓN	8
LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA	10
DETERMINACIÓN DE OFICIO	10
FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y VERIFICACIÓN	11
CONCEPTO	11
<i>Recaudación</i>	12
<i>Cobranza coactiva</i>	13
<i>Fiscalización</i>	13
Investigación.....	14
Fiscalización preventiva o de verificación.....	14
Fiscalización de campo u ordinarias	15
OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE Y RESPONSABLE	16
FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN	17
ORDEN DE INTERVENCIÓN: MEDIDAS PREVIAS A LA DETERMINACIÓN DE OFICIO	20
CONCEPTO	20
REQUISITOS DE LA ORDEN DE INTERVENCIÓN.....	22
LÍMITES EN EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DEL FISCO RELACIONADOS CON LA ORDEN DE INTERVENCIÓN	25
FISCALIZACIÓN ORDINARIA: LA ORDEN DE INTERVENCIÓN QUE NO CUMPLE CON LOS REQUISITOS, ¿DEVIENE A LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN?	25
<i>Acto Administrativo</i>	26
<i>Clasificación de actos administrativos y sus efectos</i>	26
<i>Requisitos del acto administrativo y su relación con los principios constitucionales</i>	27
<i>Acto administrativo externo: Determinación de oficio</i>	29
Jurisprudencia en contra de la nulidad del acto administrativo	31
Jurisprudencia a favor de la nulidad del acto administrativo	32
FISCALIZACIÓN PREVENTIVA: PROBLEMAS POR LA INEXISTENCIA DE ORDEN DE INTERVENCIÓN – SANCIONES MATERIALES	34
¿QUÉ OCURRIÓ CON LA ORDEN DE INTERVENCIÓN LUEGO DE LA REFORMA DEL 2017?	37
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL PARA HACER FRENTE A LOS PROBLEMAS	39
PROCEDIMIENTO PARA IMPUGNAR EL ACTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO Y SUMARIO	41
<i>Recursos ante la Administración</i>	41
Recurso de reconsideración	41
Recurso de repetición.....	42
<i>Recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación</i>	43
CONCLUSIÓN	46
BIBLIOGRAFÍA	49
JURISPRUDENCIA	50

Introducción:

La orden de intervención es un documento que sirve para notificar al administrado de forma fehaciente que se encuentra en una etapa de fiscalización o verificación con el fisco. Es muy importante esta comunicación, ya que da la pauta de que se inició un procedimiento que puede convergir en un acto administrativo de determinación de oficio, instrucción sumarial e incluso el administrado puede enfrentar una denuncia penal. Esta orden debe cumplir una serie de requisitos para que sea válida y respete los principios constitucionales básicos de derecho de defensa y debido proceso.

Se identifican dos momentos históricos que son claves para la orden de intervención:

1. Cuando este documento era exigido por una simple instrucción general interna del fisco.
2. Cuando se lo incorpora como requisito legal previo a la fiscalización y verificación con la reforma de la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017).

La Administración no siempre cumple con estos requisitos y eso trae graves consecuencias para el contribuyente y/o responsable.

El presente trabajo intentará exponer los problemas que enfrentaba el administrado antes de la reforma, cuando el fisco emitía la orden de intervención sin cumplir con los requisitos básicos o simplemente no la emitía, impidiendo así que se notifique al contribuyente, como es debido, que se encuentra en un proceso de fiscalización o verificación. Se plasmarán las diversas posturas que recogió la jurisprudencia al respecto y cuál fue incorporada en la reforma.

Con este trabajo se pretende analizar los cambios que dio dicha reforma en cuanto al procedimiento formal que tiene que cumplir la Administración para iniciar, ampliar y cerrar las fiscalizaciones y verificaciones. Y si estas modificaciones terminan con los problemas de los contribuyentes y responsables.

Como objetivo final de este trabajo, se intenta responder al siguiente interrogante para poder dar más herramientas a los contribuyentes: **¿Cómo se debe proceder para defenderse e impugnar un acto administrativo que proviene de una orden de intervención que no cumple con los requisitos básicos?**

Marco Teórico:

El ámbito de este trabajo abarca el derecho constitucional, derecho tributario sustantivo y el derecho administrativo tributario.

La ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), en el artículo 11 y 16, establece las formas que existen de determinación y percepción de impuestos. Existe la **autodeterminación** la cual el responsable o sujeto pasivo del impuesto es el que realiza la determinación y pago de los gravámenes. Las hace mediante declaraciones juradas que deberán presentarse en las formas y plazos que determina la Administración. Es una declaración que se realiza de forma espontánea. También está la **liquidación administrativa**, que se basa en una liquidación efectuada por la Administración sin cooperación con el sujeto pasivo o determinación de oficio. En la ley se establece que se da este tipo de liquidación cuando convenga y así lo requiera la naturaleza del gravamen, obteniendo la información a través de datos de terceros, responsables y/o contribuyentes.

Por último, está la **determinación de oficio**, que es un acto administrativo que se basa en corregir los impuestos del administrado e imponer sanciones al respecto. Este acto es efectuado por la Administración y está reglado para los casos previstos en el artículo 16 de la ley anteriormente nombrada y en ciertas situaciones previstas por normas creadoras o reglamentarias de otros tributos que no se rigen por aquel ordenamiento.

Para poder llegar a la determinación de oficio, la Administración previamente debe ejercer sus **facultades de verificación y fiscalización** que le otorga la ley 11.683 en sus artículos 33 y 35. En esta etapa previa, la administración podrá realizar diversas atribuciones que le ampara la ley y el Decreto 618/1997 para investigar al contribuyente en el ejercicio de sus actividades. El objetivo es recabar la mayor información posible del sujeto pasivo o responsable y llegar a una determinación de oficio.

¿Cómo informa y notifica la Administración que el sujeto pasivo o responsable se encuentra en etapa de verificación y fiscalización?: **con la notificación mediante la orden de intervención.**

Esta orden de intervención constituye la notificación del inicio de una inspección fiscal practicada por la Administración. Es una orden suscripta por funcionario competente, a efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables. La

misma se librará antes de comenzar el inicio del procedimiento de determinación de oficio y será notificada de forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización.

A partir del 29 de diciembre del 2017, a través de la publicación en el Boletín Oficial de la ley 27.430, se le otorgó jerarquía legal a la orden de intervención. Hasta ese momento estaba regulada por una norma interna del fisco nacional que era la Instrucción General 907/2011 de la Dirección de Programas y Normas de Fiscalización (DI PYNF).¹

Esta orden de intervención es un elemento muy importante ya que es la que permite al contribuyente o responsable conocer el procedimiento al cual está siendo sometido, constituyendo el pilar elemental inicial para ejercer adecuadamente su derecho de defensa y el derecho del debido proceso, ambos principios contemplados en la Constitución Nacional.

La orden de intervención se constituye como un acto administrativo escrito que define los alcances del poder de verificación del organismo fiscal. No es suficiente un simple requerimiento de información para que el contribuyente tenga conocimiento de que está bajo fiscalización, tiene que haber una notificación formal y fehaciente. Así lo afirmó la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el fallo “Servicios Paraná SRL”, de fecha 07/05/2015.

La importancia fundamental que tiene la orden de intervención es la de acotar el marco de inspección y dónde la Administración debe ejercer sus facultades investigativas.

La orden de intervención es un acto administrativo que, como tal, puede verse viciado por no cumplir ciertos requisitos formales que deriva a que se vuelva nulo de nulidad absoluta. Es por lo que pueden ser recurribles hasta agotar la vía administrativa y continuarlo en la justicia.

El objeto del trabajo es estudiar el procedimiento administrativo previo a la determinación de oficio llevado a cabo por el fisco, cuando el contribuyente recibe la notificación de inicio de inspección con la orden de intervención y comienza a realizar sus atribuciones de fiscalización y verificación. Específicamente se van a analizar las problemáticas que tenían los contribuyentes antes y después de la reforma que trajo la ley 27.430 en relación con los procedimientos de notificaciones mediante las ordenes de intervención.

¹ Es un acto de la administración de carácter interno y resolutivo (Anexo I de la Disposición 446/2009 B.O 01/09/2009)

¿Qué es una determinación impositiva?

Una determinación impositiva es una operación reglada por normas tributarias que culmina en la presentación de una declaración jurada, que tiene como objetivo principal la determinación y liquidación de un gravamen en particular. Para poder realizarla, se debe tener en cuenta las normas que prevén los hechos que dan lugar al nacimiento de la relación jurídica principal, los sujetos obligados y el periodo que se determina para dar un contexto.

La ley de procedimiento tributario 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) en general y las normas específicas de cada tributo en particular, establecen de forma objetiva las circunstancias y presupuestos de hecho que derivan la sujeción al tributo. Esta situación objetiva de la ley se concreta y exterioriza en una secuencia posterior, adaptándose a cada caso en particular teniendo en cuenta las características del sujeto pasivo del impuesto. Esta operación en materia tributaria se denomina determinación impositiva de la obligación.

Es un concepto que suele confundirse habitualmente con el término “liquidación”. Se comparte la opinión de Giuliani Fonrouge cuando expresó: *“En algunos casos suele emplearse entre nosotros la palabra liquidación, pero ella, en verdad, tiene un sentido restringido, vinculado al aspecto final del proceso de determinación, que es la planilla o cuenta que lo resume y exterioriza; por lo demás, la expresión “determinación” está incorporada al léxico de la materia y es utilizada por la ley 11.683, que regula la aplicación de los principales impuestos nacionales...”* (2011, p. 505)

El acto de determinación tiene carácter declarativo y cumple con la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente en un momento determinado. Este acto puede ser emanado tanto de la Administración, como así también del contribuyente. Es el medio de exteriorizar o documentar una situación particular prevista en una ley tributaria específica, fijando el monto de la deuda. Es importante aclarar que este acto no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que afirma su existencia. Expresa la voluntad de determinar el presupuesto de hecho previsto en la ley.

El contribuyente o responsable al formular la declaración impositiva, o la Administración al efectuar una determinación de oficio, no están creando ni perfeccionando

obligación tributaria alguna, sino que, simplemente están reconociendo la existencia de una situación individual de carácter obligatorio exigida por ley. (Giuliani Fonrouge, 2011, p.515)

Se comparte la conclusión de Villegas que expresó: *“La determinación no hace nacer la obligación tributaria, pero perfecciona y brinda eficacia a una obligación que existía sólo de manera potencial desde la configuración del hecho imponible. Es decir, el verdadero efecto de la determinación es el de ratificar que cuando se produce el hecho imponible nace realmente la obligación tributaria”* (2017, p.341)

Tipos de determinaciones que acepta nuestra legislación

Como se mencionó en el apartado anterior, la determinación impositiva es un acto reglado por ley y obligatorio para todos los contribuyentes y responsables donde se concreta la determinación del hecho imponible y del tributo.

La determinación tributaria se puede definir como la forma que tienen de materializarse los presupuestos de hecho y circunstancias cuya producción deriva la medición de lo imponible y el alcance de la obligación, es decir, tiene como resultado la sujeción al tributo (Giuliani Fonrouge, 2011, p. 505:507).

Jarach agrega a esta definición que las características que debe tener son: elemento objetivo, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspecto temporal, elemento cuantitativo y pronunciamiento de la actividad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de una ley y por las circunstancias fácticas indicadas (2013, p. 427).

En el sistema tributario argentino, la mayoría de los tributos no son exigibles hasta que no esté finalizado el procedimiento administrativo y no haya emanado el correspondiente acto de determinación. Los tipos de determinaciones están reglados en la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) en los artículos 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17.

Autodeterminación

Según el artículo 11 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), el responsable o sujeto pasivo del impuesto es el que realiza la determinación y percepción de los gravámenes

en base de declaraciones juradas que deberán presentar en las formas y plazos que determina la Administración. Es una declaración que se realiza de forma espontánea.

En este caso, las normas sustantivas se aplican sin intervención de la Administración. Los obligados son quienes reconocen la existencia de un hecho imponible, quienes determinan la magnitud de la obligación que nació de ese hecho y deben cumplir con el pago de la suma correspondiente y espontáneamente.

Dino Jarach, critica el término empleado por la legislación argentina para referirse a este tipo de determinación, expresó que el nombre dado es erróneo y contiene una fundamental equivocación sobre su naturaleza. Fundamenta su opinión diciendo que la actividad intelectual del obligado no es comparable con la del órgano administrativo que determina la obligación impositiva de manera imperativa. No es un sustituto del acto de determinación, y mucho menos es confirmación de una pretendida regla según la cual sin determinación no hay obligación exigible. En opinión de Jarach, este tipo de determinación impositiva representa una construcción diferente de la relación jurídica tributaria, en la cual se verifica el hecho imponible sin necesidad de un acto administrativo siendo susceptible de aplicación directa por parte del obligado (2011, p. 35:36).

La determinación realizada por el sujeto pasivo no constituye un simple medio de información de la existencia de un hecho imponible, sino que hay que especificar detalladamente todos los elementos relacionados con la materia imponible (como, por ejemplo, deducciones, exenciones, etc.) y consignar las alícuotas y mínimos correspondientes. Se debe exponer el importe a pagar y consecuentemente pagarlo por alguno de los medios habilitados por la Administración. Debido a la complejidad de su confección, es probable que el sujeto pasivo requiera de asesoramiento privado y técnico para llevarla a cabo. La confección de la declaración comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación y relación con temas jurídicos y financieros. También involucra la interpretación de normas tributarias.

La determinación efectuada por el sujeto pasivo o sus representantes en definitiva y lo hace responsable de la información que contiene, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por la Administración.

Liquidación administrativa

En el último párrafo del artículo 11 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) nombrado anteriormente, se caracteriza una liquidación efectuada a 'motu proprio' por la Administración con cooperación con el sujeto pasivo o determinación mixta. En la ley se establece que este tipo de liquidación se realiza cuando convenga y así lo requiera la naturaleza del gravamen, obteniendo la información a través de datos de terceros, responsables y/o contribuyentes. Este tipo de liquidación puede considerarse como una combinación de los dos sistemas restantes (autodeterminación y determinación de oficio). Estas liquidaciones son actuaciones practicadas por los inspectores y otros funcionarios intervinientes, pero no constituye una determinación tributaria, ya que para ello solo es competente un juez administrativo.

En Argentina es un procedimiento de excepción, válido en pocos impuestos, por ejemplo, para determinar derechos aduaneros - que no se rigen por la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias)-.

Determinación de oficio

Es una práctica de oficio de la Administración, que está reglado para los casos previstos en el artículo 16 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) y en ciertas situaciones previstas por normas creadoras o reglamentarias de otros tributos que no se rigen por aquel ordenamiento.

Los casos en que corresponde realizar una determinación de oficio son los siguientes:

1. Cuando el sujeto pasivo o el responsable no hubiere practicado la determinación del impuesto mediante la presentación de la declaración jurada;
2. Si el sujeto pasivo o el responsable no proporcionare los elementos de juicio o documentos necesarios para la apreciación del hecho imponible;
3. Cuando la declaración o determinación formulada por el sujeto pasivo o responsable fuere impugnada, ya sea por circunstancias inherentes al acto mismo (como, por ejemplo, omisión de datos, inexactitud, falsedad o error en los datos proporcionados, errónea aplicación de las normas, entre otros); como por carencia de elementos de verificación;

4. Cuando se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8 de la ley 11.683.²

En Argentina, esta determinación asume la mayor relevancia y es la más utilizada mediante la presentación de una declaración jurada. Es la forma habitual de determinación de los principales impuestos nacionales, regidos por la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) y de la gran mayoría de los impuestos provinciales, como así también los tributos municipales más relevantes. El resto de los procedimientos (liquidación administrativa y determinación de oficio), tienen carácter excepcional o rigen para impuestos y tributos de menor importancia.

La característica que diferencia la autodeterminación con la determinación de oficio es la **voluntad**. En la primera, se encuentra presente la voluntad de cumplir con la obligación que la ley impone. Es cuando el obligado espontáneamente cumple su obligación impositiva impuesta por ley. En cambio, en la segunda, tiene el objetivo de reafirmar la voluntad de la ley frente a otros sujetos.

Existen tributos que pueden ser determinados directamente por los obligados. En estos casos, la actividad de la Administración consistiría en realizar una actividad interna de verificación de si la obligación fue cumplida en base a los preceptos legales. Caso contrario, debería emanarse un acto de determinación.

También ocurre que existen otros tributos en los cuales los obligados no pueden autodeterminarlo. En este caso es función de la Administración tributaria en determinar la existencia y el monto de la obligación.

Facultades de fiscalización y verificación

Concepto

La Administración Fiscal de Ingresos Públicos (AFIP) es la Administración tributaria de Argentina. Fue creada por el decreto 618/1997 (B.O 10/07/1997). Es allí donde se encuentran

² Para determinar la responsabilidad personal y solidaria de los cedentes de créditos tributarios.

detalladas las competencias, facultades, derechos, recursos financieros y obligaciones de la Administración.

Es una entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación, que en sus inicios fue producto de la fusión entre la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva. Posteriormente, por decreto, fue creada la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social³ que se incorporó a la estructura organizativa de la Administración tributaria.

El decreto 618/1997 es aquel que contiene todas las normas que rigen su estructura, facultades, atribuciones, competencias y recursos financieros de la AFIP.

El objetivo fundamental de este organismo es lograr el **cumplimiento voluntario** del contribuyente. La forma de llegar a este objetivo es mediante tres funciones básicas:

1. Recaudación
2. Cobranza coactiva
3. Fiscalización

Recaudación

La recaudación consiste en realizar tareas específicas de seguimiento y control de obligaciones, de gestión de incumplimiento de presentación de declaraciones juradas y pagos, de liquidación y cobro de accesorios y multas y trata cuestiones de la caducidad de planes de pagos.⁴

Esta función abarca un conjunto de acciones que tiene por objetivo percibir el pago de las obligaciones tributarias, lo que incluye desde de la recepción de declaraciones juradas en los casos en que resulta procedente hasta la obtención de los montos en concepto de impuesto que abonan los obligados. No es el objetivo inducir al contribuyente a efectuar el pago.

³ Decreto 1231/01 (B.O 02/10/2001).

⁴ Definición según el Plan de Gestión de AFIP 2019.

Cobranza coactiva

También llamada gestión judicial. Abarca las tareas que promueve el fisco en materia de cobro coactivo y resolución judicial de conflictos entre el contribuyente y la Administración, relacionados con la determinación de deuda, materia imponible o aplicación de sanciones en materia impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social.⁵

Consiste en exigir coactivamente el pago de los tributos a los sujetos incumplidores. Añade a todos los procedimientos y acciones administrativas y judiciales que se lleven a cabo para lograr tal fin.

Representa la culminación de la actuación del fisco. Su eventual ineficiencia empaña los logros obtenidos en las etapas anteriores.

Fiscalización

Las acciones de fiscalización abarcan las tareas de investigación, verificación, fiscalización (en sus diversas modalidades), instrucción de sumarios materiales y procesos de determinación de oficio.⁶

Es el conjunto de tareas tendientes al control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y responsables y comprende, entre otros, a los deberes relativos a la inscripción, facturación, registración y declaración, tanto en su aspecto formal como material.

Debe generar a los administrados una sensación de riesgo que les permita advertir que las consecuencias de ser detectados y obligados a cumplir les resultara más oneroso que el cumplimiento voluntario. Tiene como objetivo educar a los administrados.

Esta es la función que se va a desarrollar a lo largo de este trabajo. Es aquella que puede acarrear la generación de determinaciones impositivas o rectificativas por parte del contribuyente y consecuentemente, de corresponder, responsabilidades penales.

En aquellos casos en que los tributos son determinados por el sujeto pasivo del impuesto o responsable, es imperativo que el fisco los controle, con el objeto de verificar que las normas se hayan cumplido como corresponde. La Administración tiene el deber de

⁵ Op. Cit.

⁶ Op. Cit.

corroborar los datos que proporcionan los responsables y contribuyentes con la realidad. Por esta situación, existen deberes formales a cargo de los responsables y contribuyentes y, como contrapartida, la Administración posee el ejercicio de las facultades de **investigación, fiscalización y verificación**.

Investigación

Previo a la fiscalización, el fisco realizó tareas de **investigación**. En esta función, la Administración hace un análisis previo, se trabaja con una hipótesis para investigar los sectores económicos y las posibles fallas del sistema de control. Tiene como objetivo prevenir daños y peligros causados por los administrados, detectando la existencia de hechos imponibles realizados y no detectados por el fisco, y su consiguiente falta de individualización del sujeto pasivo. Es una función independiente de la individualización del sujeto y de los hechos. No requiere de la existencia previa de las obligaciones porque el objetivo es descubrirlas.

La diferencia principal que tiene la función de fiscalización y verificación con la de investigación, es la existencia del hecho de la desobediencia de los contribuyentes y responsables. Cuando la Administración fiscaliza y verifica es porque existe previamente un hecho imponible y un sujeto detectado e individualizado.

Fiscalización preventiva o de verificación

La etapa de la **fiscalización preventiva** consiste en realizar seguimientos de las declaraciones juradas y pagos de los sujetos de mayor relevancia económica y de aquellos que por su conducta puedan calificarse sujetos de riesgo. Por lo general, este tipo de fiscalización recoge la información de los sistemas internos que tiene la Administración. Se obtienen de la base de datos que se recopila diariamente y se contacta con el contribuyente mediante **citaciones** a las oficinas.

En las referidas citaciones, se solicita al contribuyente o responsable que concurra a una dependencia de la Administración y brinde respuestas y/o exhiba los comprobantes que le sean requeridos.

El objetivo que tiene esta función es la de intentar impactar en determinados sectores económicos a través de la verificación del cumplimiento de normas reglamentarias: son controles rápidos y puntuales. Tales como: cumplimiento de regímenes de facturación; información; declaración de personal; entre otros.

Fiscalización de campo u ordinarias

Esta función surge en el caso de que se revelen inconsistencias, desvío u omisiones en la etapa anterior (preventiva). Se analiza al contribuyente oportunamente seleccionado, se ejecuta cierto control de la situación y la documentación relacionada. Y así se llega a la cuantificación de los montos omitidos que desembocará en una presentación o rectificación de las declaraciones exteriorizadas previamente por parte del contribuyente o bien en un procedimiento de determinación de oficio. Todo depende de la decisión del contribuyente o responsable.

Estos tipos de fiscalizaciones se pueden clasificar a su vez en **parciales** o **globales**. Las primeras pueden versar sobre un determinado impuesto o sobre algún rubro del balance determinado, tienen alcance acotado. Las segundas, también llamadas integrales, son fiscalizaciones más profundas, sobre la totalidad de los gravámenes de los que resulta responsable el contribuyente.

El procedimiento se inicia con la presentación de los agentes que efectuarán la inspección, se deberán identificar y comunicarán el inicio de las actuaciones. Deben dejar constancia escrita de cuáles son los impuestos y periodos respecto de los cuales se relevará la información.

Se debe considerar que todo requerimiento individual efectuado a un contribuyente o responsable debe ir acompañado por el cumplimiento de requisitos formales. Es obligatorio que la Administración al notificar el requerimiento, aclare que la información se solicita dentro del marco de una inspección. Es usual que, durante el procedimiento de fiscalización, el fisco se nutra no solo de prueba directa proveniente del propio administrado, sino que también consulte y requiera pruebas indirectas, mediante obtención de información de terceros a los fines de cruzar, comprobar o simplemente ampliar prueba.

Por ello, es imperativo saber que las citaciones y verificaciones por sí solas, son simples requerimientos de información que no pueden desembocar a ninguna determinación por

parte de la Administración. Para que esto suceda, el contribuyente y/o responsable debe estar debidamente notificado⁷ para que tome conocimiento que se encuentra en un proceso de investigación, pudiendo derivar a una determinación de oficio y, en algunos casos, en denuncia penal.

La comunicación que generalmente se tiene con el contribuyente es mediante las **verificaciones**, que consisten en enviarle un requerimiento o cuestionario por escrito, otorgándole un plazo para que responda sobre inconsistencias detectadas en determinado impuesto y/o período.

Estas atribuciones están contenidas dentro del **derecho tributario formal**. Este derecho contiene las regulaciones respecto de cuáles son las vías que tiene el organismo para que el tributo creado por ley pase a ser de un tributo percibido.

Esto genera distintos tipos de relaciones jurídicas entre contribuyente y el fisco. Y ambos sujetos deben cumplir con las obligaciones y regulaciones que determina el derecho para poder cumplir con las funciones básicas de la Administración y poder contribuir al financiamiento del Estado.

A continuación, se desarrollarán las obligaciones que tiene el administrado y cuáles son las facultades del fisco para controlarlas y poder cumplir con las referidas tres funciones básicas.

Obligaciones del contribuyente y responsable

¿Por qué el contribuyente y responsable deben cumplir ciertas obligaciones? Porque, de esta manera, el fisco puede desarrollar debidamente su actuación y lograr sus objetivos principales. La Administración debe reglar y controlar que se cumplen las leyes impositivas. Cuando la ley dispone una obligación, debe señalar quiénes y en qué casos están obligados, en qué consiste la conducta que se espera de ellos, en qué momento deben cumplirla y qué consecuencias se deben enfrentar quienes las incumplan.

⁷ Cumpliendo todos los requisitos que se detallarán más adelante.

Existe una estrecha relación entre las facultades del fisco que tienden al control y percepción de la renta pública, con los deberes formales puestos en las leyes en cabeza del contribuyente, responsable y terceros.

Las obligaciones del contribuyente y responsable se encuentran repartidas por distintas partes de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias). Éstas son: tener domicilio fiscal válido; inscribirse ante la Administración; presentar declaraciones juradas; pagar los tributos que adeuden tanto los contribuyentes como los responsables mediante sistemas que estén aprobados por la Administración; llevar libros y registros contables; conservar los duplicados de los comprobantes por un término de 10 años; emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen que cumplan con los requisitos que exija la Administración. Están obligados también a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban se encuentren debidamente autorizados; entre otras exigencias.

Estas obligaciones vienen de la mano con la necesidad de que todos los ciudadanos sean responsables de la recaudación fiscal.

Facultades de la Administración

Como introducción a este título, es relevante plasmar la opinión de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sala III en la causa “Otto, Héctor Emilio” de fecha 24/11/2016: *“...la fiscalización implica la intromisión legítima del ente estatal en la esfera de la actividad del contribuyente a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales...”*.

La fiscalización es la oportunidad que tiene la Administración para juntar las pruebas y elementos necesarios para expresar y sustentar su opinión. A través de ella, se hace una valoración del accionar del contribuyente y/o responsable en cuanto al cumplimiento de las normas. Se trata de una etapa de investigación que verifica los hechos imposables que generan la obligación tributaria. Verifica los hechos imposables y controla los aspectos formales vinculados con ellos.

La ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) en sus artículos 33 y 35 confiere a la Administración, sus funcionarios y empleados amplias facultades de investigación, verificación y fiscalización para poder controlar a los contribuyentes y responsables en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aduaneras y de seguridad social en cualquier

momento y, si es necesario, proceder a realizar una determinación tributaria de oficio e imponer las sanciones que correspondan.

Como ya se expresó anteriormente, en esta etapa previa a la determinación, la Administración podrá **citar** al sujeto pasivo, responsable o cualquier tercero que la Administración considere que tiene conocimiento de las negociaciones u operaciones que están en verificación. Por lo que se puede ver en esta función, no sólo se refiere a sujetos pasivos tributarios y sus responsables, sino también a terceros ajenos a la obligación sustancial tributaria que tienen el deber de aportar datos necesarios para proceder a la investigación. El incumplimiento a la citación trae como consecuencia una sanción formal⁸, sin perjuicio de que el fisco use la fuerza pública.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió en fecha 02/12/1959, que el uso de la fuerza pública es constitucional y que la Administración está actuando dentro de sus facultades (LL 99-292).

Otra facultad que tiene es la de pedir la **presentación de comprobantes y justificativos**.

También podrá **inspeccionar** los libros, anotaciones, papeles y documentos de los responsables o terceros que se vinculen con las declaraciones juradas. La inspección debe referirse a circunstancias que son objeto de investigación y que estén vinculadas con hechos imponibles.

La diferencia que existe entre la facultad de presentación de comprobantes y la de inspeccionar los libros, es que los libros de contabilidad no pueden ser trasladados a un lugar distinto del que habitualmente están. Ya que se necesitan para las anotaciones diarias de la empresa. Si se incautan sería un obstáculo al giro normal del negocio.

Cuando susciten inconvenientes en el cumplimiento de sus funciones, la Administración podrá **requerir auxilio inmediato de la fuerza pública**. La información se podrá solicitar al contribuyente o responsable, pero también se podrá recabar por medio de una **orden de allanamiento** del juez nacional que corresponda.

Del artículo 35 inciso d) y e) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) surgen tres casos en que la Administración puede recurrir al auxilio de la fuerza pública:

⁸ Artículo 39 ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias).

1. Si tiene algún inconveniente en el cumplimiento de sus funciones, siempre que estén ejercidas legítimamente;
2. Para hacer comparecer sujetos pasivos y terceros, y
3. Cuando fuese necesario para hacer cumplir órdenes de allanamiento.

En la orden de allanamiento deberá especificarse el lugar y oportunidad en que habrá de realizarse. También deberá ser autorizada por un juez federal. Este último requisito resulta importante ya que es un principio constitucional. En la norma se expresa que el juez deberá despachar la orden dentro de las veinticuatro horas. Aunque sea un lapso muy corto de tiempo, en todos los casos el juez deberá analizar la legitimidad del pedido, el cual podría negarse si no reúne los recaudos necesarios.

La Administración también podrá **clausurar previamente** un establecimiento cuando se constatare que se han configurado dos o más hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias)⁹, y concurrentemente exista un grave perjuicio contra los bienes jurídicos tutelados. También clausurará cuando el sujeto pasivo o responsable registre antecedentes por haber cometido infracciones anteriormente.

La Administración podrá a su vez, autorizar mediante orden de juez administrativo a funcionarios que actúen como **agentes encubiertos o federatarios**. Es decir, que actúen compradores de bienes o locatarios de servicios y obras para constatar el cumplimiento de las obligaciones de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que tengan los contribuyentes vendedores de bienes o locadores de servicios. Todo el accionar de los funcionarios deberá constar en actas, cumpliendo los requisitos formales que exige la ley de procedimiento.

Esta función tuvo muchas críticas, hay que tener en cuenta que no es una figura que se deba utilizar de forma generalizada e indiscriminada, sino que deberá ser utilizado con contribuyentes cuyos antecedentes hagan que merezca recurrir a esta función. Actuar como agente fiscal es una forma de comprobar si el contribuyente está trasgrediendo la obligación de emitir facturas.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado sobre la validez constitucional de los agentes encubiertos. Su pronunciamiento se refleja en autos "Fiscal

⁹ Artículo 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) habla de las causales de clausura.

c/Fernández, Víctor H.” de fecha 11/12/1990 donde estableció que la sola visión de nuestra realidad social demuestra que ciertos delitos de gravedad se preparan y ejecutan en a esfera de la intimidad de sus involucrados, y que por tanto sólo podrán ser descubiertos si los órganos encargados de la prevención son allí admitidos; lo que implicaría aceptar empleo de esta figura en tales casos.

Por último, la Administración podrá **disponer de medidas preventivas** tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria. Esta potestad fue adquirida por la reforma de la ley 27.430 (B.O 29/12/2017). Se debe admitir que esta función ya era ejercida por la Administración, la única diferencia, que no es menor, es que ahora está amparada por la ley.

La reforma incorpora también un procedimiento específico ante el propio organismo, para la discusión administrativa si el responsable y/o contribuyente plantea su disconformidad a las medidas preventivas tomadas. El reclamo se tramita con efecto devolutivo, y deberá ser resuelto en el término de cinco días. En caso de ser rechazada, total o parcialmente, se tendrá por agotada la vía administrativa y podrá ser recurrible judicialmente.

Según Laura Guzmán, la incorporación de esta vía recursiva no hace más que confirmar o contemplar las críticas que se esbozaron sobre la existencia de sanciones que se realizan sin intervención del contribuyente, vulnerándose los derechos constitucionales tales como el de defensa o el de ejercer cualquier actividad o industria lícita (2019, p. 269).

Todas estas funciones nombradas anteriormente sirven para poder detectar daños y peligros que derivan de la desobediencia de los administrados y mediante las determinaciones corregirlos y modificar su conducta.

Orden de intervención: medidas previas a la determinación de oficio

Concepto

Según la AFIP¹⁰, la orden de intervención es una orden suscripta por el funcionario competente, a efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables. La misma se libra antes de comenzar el inicio del procedimiento de

¹⁰ Página web www.afip.gob.ar - ABC AFIP ID 22702125.

determinación de oficio y será notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto de la fiscalización.

La orden de intervención es un elemento sustancial para poder ejercer el derecho de defensa y debido proceso del contribuyente. Sirve para conocer fehacientemente qué asuntos alcanzan la fiscalización y qué periodos. Esto es muy importante ya que una posible consecuencia de la fiscalización es una sanción penal. Por ello se debe conocer fehacientemente el alcance que tendría la inspección y así poder aportar los elementos necesarios para controvertir la hipótesis fáctica y ayudar a que **se llegue a la verdad objetiva y material**.

Los funcionarios intervinientes en la inspección son los que deben notificarle al administrado el comienzo y el fin de tal procedimiento mediante la entrega del formulario F. 8000, conocido como orden de intervención.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en varias oportunidades opinó que la orden de intervención es mucho más que un simple formulario.

En la causa de “Osmiber SRL” del 20/02/2006, estableció que tiene por objeto que los contribuyentes tengan conocimiento cierto de cuáles son los períodos y tributos que están siendo investigados a fin de poder garantizar el derecho de defensa. Admitir lo contrario sería someter a los contribuyentes a una fiscalización constante y por cuanto no sabrían con exactitud los periodos e impuestos que estarían siendo investigados.

En la causa de “Ansonnaud, Ricardo Sixto” de fecha 12/08/2016, el Tribunal Fiscal expresó que el postulado de la libertad de inspección contradice la voluntad misma del Estado, expresada a través de los órganos que crean las normas legales de conducta como asimismo la estructura jerárquica de la AFIP-DGI. Si la inspección puede hacerse en cualquier momento, en cualquier lugar y a cualquier sujeto en base a lo que su discrecional criterio le indicara, desarticularía la función del juez administrativo, sin perjuicio de conducir a la representación de un Estado policía en su máxima expresión en el que todos los contribuyentes se encontrarían fiscalizados en todo momento y por cada uno de sus actos.

En conclusión, la orden de intervención posee la función primordial de acotar el alcance de las facultades fiscales y otorgar certeza al contribuyente respecto de la información que debe a la Administración, tal como se expresó en la causa “Banca de Junín SRL” del Tribunal de fecha 06/11/2015.

Requisitos de la orden de intervención

Para poder ejercer adecuadamente el derecho de defensa hay que tener muy en claro cuáles fueron y cuáles son los requisitos que debe cumplir la orden de intervención.

La reglamentación de la orden de intervención comenzó con la instrucción general (DPNF) 320/1997 que reguló el inicio y fin de la finalización ordinaria y su comunicación al contribuyente. Su objetivo era mejorar la imagen del organismo en los procedimientos de fiscalización y asegurar los derechos y garantías constitucionales. En el año 2011, fue modificada por la instrucción general (DI PYNF) 907/2011¹¹. Dicha instrucción estuvo vigente hasta la última reforma impositiva, incorporándose posteriormente al plexo legal a través de la ley 27.430 (B.O 29/12/2017).

Según la disposición N° 1/1997 y modificatorias. (AFIP), las instrucciones generales son **actos internos** de carácter resolutivo, de cumplimiento obligatorio para las dependencias y destinada a ser aplicadas en el desarrollo de las tareas y funciones de sus empleados y funcionarios.

En lo particular, la instrucción general 907/2011 establecía que se notifica el inicio de fiscalización ordinaria mediante el F. 8000. Este formulario tenía que ser confeccionado por duplicado, el original era para el contribuyente y el duplicado era para los funcionarios intervinientes para ponerlo en el expediente.

El acta de inicio de fiscalización debía contener los siguientes datos:

1. Lugar, fecha y hora de inicio de la fiscalización;
2. La División de Fiscalización interviniente y la Dirección Regional, Dirección y/o Sede de la que dependen los actuantes, indicando su ubicación;
3. Razón Social o apellido y nombres del fiscalizado;
4. CUIT;
5. Domicilio donde se practica la notificación;
6. Datos de identificación del inspector y supervisor responsables del cargo, como así también de cualquier otro agente fiscal que participe de la actuación;

¹¹ Op. Cit.

7. Apellido y nombres de la persona a quien se notifica del acto de inicio de fiscalización, indicando el carácter que inviste, titular, autoridad societaria, apoderado, representante legal, autorizado, etc.
8. Tipo y número de documento de identidad del firmante;
9. Identificación del domicilio fiscal para el caso de haberse iniciado la fiscalización en un domicilio distinto de éste;
10. Individualización de todos los domicilios donde el contribuyente realiza su actividad;
11. Descripción de las tareas realizadas durante el operativo de inicio, individualizando todos los formularios que se hayan confeccionado y de corresponder, toda la documentación relevada y/o aportada, indicando en este último caso que dicho aporte se hizo de plena conformidad por parte del informante;
12. Impuestos y períodos comprendidos en el cargo de la fiscalización, los cuales delimitarán el alcance de las actuaciones;

El formulario será suscripto por el jefe de la División de Fiscalización actuante en forma previa al inicio del procedimiento, y deberá notificarse dentro de los cinco días hábiles en que fue generado.

Para comunicar la finalización de la fiscalización, mediante el formulario F. 8900, debe cumplir con los mismos requisitos que aquel de inicio de inspección. En el supuesto de que se hayan verificado o no las condiciones objetivas de punibilidad requeridas para la formulación de una denuncia penal, deberá ser suscripto por el jefe de la División de Fiscalización.

El dictamen 29/2000 de fecha 22/08/2000, de la Dirección de Asesoría Legal (DAL) del Ente Recaudador, expuso que todo inicio de inspección, incluso su ampliación o extensión, debe necesariamente ser notificado al responsable y consignar en forma expresa el tributo y períodos a los cuales se refiere. Luego, con fecha 15/05/2002 en el dictamen (DAL) 29/2002, se volvió a confirmar la necesidad de que se notifique al responsable el inicio de inspección para que no haya dudas de que el contribuyente o responsable se encuentra inspeccionado.

La instrucción y los dictámenes proporcionaban numerosos requisitos para que el contribuyente y/o responsable sea comunicado de forma fehaciente. El problema

fundamental que tenía era el difícil acceso a esa información. Al ser una **normativa interna**, no todos los contribuyentes y responsables estaban al tanto de esta información, ya que no siempre se publican en el Boletín Oficial y esta situación dificulta mucho su difusión.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en numerosos fallos, como en el de “Gasparri y Cía S.A.” de fecha 16/06/1993, entre otros, ha resuelto que si la instrucción o dictamen favorece al contribuyente debe aplicarse.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en muchos fallos, como en el de “Natalizia, Nancy” del 18/11/2014, determinó que los funcionarios que no cumplan con los preceptos de instrucciones y/o dictámenes hacen que el acto administrativo sea nulo de nulidad absoluta e insanable. En la causa “Hidalgo, Fernando” del 02/06/2015 la Cámara expresó que la utilización de las instrucciones generales dictadas por la Administración para resolver cuestiones planteadas en sede judicial, sirven para constatar que el acto administrativo sujeto a revisión haya sido dictado con arreglo a las normas aplicables y que no hayan afectado a la seguridad jurídica que deben contar los contribuyentes. De la misma forma opinó el Tribunal Fiscal en la sala C en la causa “Baumgartner, Mario César” del 09/05/2016.

En el año 2017, con la reforma de la ley 27.430 (B.O 29/12/2017), se le otorga jerarquía legal a la orden de intervención. Este cambio fue un gran paso para que al contribuyente se le respeten los derechos constitucionales básicos. Pasó de ser una normativa interna de la Administración que no se conocía por todos y era difícil de encontrar, a un artículo de la ley de procedimiento administrativo que es de conocimiento obligatorio por parte de los administrados.

Este avance hizo que se regle uno de los elementos fundamentales de la inspección: **el límite de la competencia de la Administración**. Con esto, se da precisión a los actos sobre los cuales se ejercerá la potestad de verificación tributaria para poder así resguardar y cumplir con el principio de legalidad y que no haya un accionar discrecional y arbitrario de los funcionarios.

En cuanto a los requisitos, tanto de la apertura, como del cierre de la fiscalización, la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) en el artículo sin número a continuación del 36 establece los siguientes: debe contener fecha, nombrar los funcionarios encargados, los datos

del fiscalizado y los impuestos y periodos comprendidos en la fiscalización. La orden debe ser suscripta por funcionario competente, previamente al inicio del procedimiento de fiscalización y verificación. Debe ser notificado de forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización.

Es muy importante el segundo párrafo de este artículo que establece que toda ampliación de los términos de la orden, deberán cumplir los requisitos previstos en el artículo. Con esto, se entiende que para cada ampliación se debe emitir una orden de intervención nueva que debe cumplir con todos los requisitos.

El artículo siguiente establece la única excepción al cumplimiento de los requisitos de la orden de intervención, que es cuando se trate de medidas de urgencia y diligencias encomendadas al organismo recaudador en el marco del artículo 21 de la ley penal tributaria, 24.769.

Esta excepción tiene su lógica ya que en ese artículo de la ley penal tributaria da la posibilidad a la Administración de imponer medidas cautelares de urgencia cuando existan motivos para presumir que existen elementos de juicios relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos tipificados en la ley. Esta situación contempla la posibilidad de que la Administración deba actuar rápido para poder resguardar dicha evidencia, por si existen riesgos de que peligre su integridad.

Límites en el ejercicio de las facultades del fisco relacionados con la orden de intervención

Fiscalización ordinaria: La orden de intervención que no cumple con los requisitos, ¿deviene a la nulidad del acto administrativo de determinación?

En el primer orden de ideas, es necesario introducir el concepto de **acto administrativo** y nombrar los **principios constitucionales** básicos que, si se cumplen, hacen al correcto funcionamiento del procedimiento de determinación.

Acto Administrativo

El término acto administrativo se encuentra dentro de los conceptos del derecho administrativo. No existe una definición expresa en la ley de procedimiento administrativo (ley número 19.549); existen tantas definiciones como doctrina en derecho público.

Arribando al sentido común, se puede decir que un acto administrativo es la manifestación o accionar de un poder público en el ejercicio de sus facultades administrativas otorgadas por el derecho que rige la sociedad en la que se encuentra. Esta manifestación produce efectos económicos y jurídicos sobre los sujetos públicos y privados que se encuentran conviviendo.

Mediante estos actos, el fisco se relaciona con sus administrados comunicándose con ellos, corrigiéndolos mediante determinaciones, entre otras cuestiones. En definitiva, existe una retroalimentación que tiene consecuencias para todos los sujetos con el objetivo fundamental que tiene la Administración: la educación tributaria y el pago voluntario.

Clasificación de actos administrativos y sus efectos

Los actos del fisco se clasifican en actos **externos**, cuando son dirigidos a sujetos que no son agentes del organismo (como, por ejemplo, contribuyentes, agentes de información, retención y percepción, administrados en general). Son **internos** cuando los actos se dirigen a los agentes dependientes del organismo (cuando se fijan procedimientos, concursos para coberturas de cargos, entre otros). Y **mixtos** cuando son dictados a ambos grupos, son de carácter excepcional.

A su vez, estos tres tipos de actos pueden tener alcance general, particular y mixto. Cuando son **generales**, afectan a un universo indeterminado de sujetos, sin necesidad de individualizarlos específicamente. Un acto tiene alcance **particular** cuando afectan a un sujeto (o varios) determinado, siendo imprescindible su individualización expresa dentro del acto. Y el alcance es mixto cuando el acto menciona obligaciones correspondientes a individuos señalados en forma particular, pero que a la vez generan obligaciones para otros en forma genérica. Esta última clasificación es excepcional.

Estos actos administrativos producen diversos efectos jurídicos. Pueden ser **resolutivos**, es decir, generar derechos y/u obligaciones para los sujetos a quienes están dirigidos. Son de cumplimiento obligatorio, sin perjuicio de los efectos legales que pudieren

corresponder. Otros actos pueden generar efectos **no resolutivos**, eso significa que no generan derechos y/u obligaciones, pero pueden resultar orientativos. No son de cumplimiento obligatorio. En esta clasificación podemos encontrar, por ejemplo, comunicaciones de actos o noticias que son importantes.¹²

Requisitos del acto administrativo y su relación con los principios constitucionales

Es por las innumerables consecuencias que tienen los actos de la Administración por sobre los sujetos, que deben cumplir, bajo pena de nulidad, con los requisitos esenciales que están enumerados en el título III de la ley de procedimiento administrativo número 19.549.

Los requisitos son:

1. Competencia: que el acto sea dictado por autoridad competente;
2. Causa: sustento en hechos y antecedentes que sirvan de fundamento;
3. Objeto: que sea cierto y jurídicamente posible;
4. Procedimientos: antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos en el ordenamiento jurídico;
5. Motivación: deben expresarse las razones que llevaron a la Administración a hacer dicho acto (íntimamente relacionado con la causa);
6. Finalidad: debe cumplir con las normas y las funciones que tiene la Administración, sin tener fines encubiertos.

El acto administrativo debe ser **expreso y escrito**, indicando lugar, fecha y firma de autoridad emisora. La ley 19.549 (B.O 27/04/1972) en su artículo 12 le da al acto administrativo fuerza ejecutoria. Es decir, faculta a la Administración a que ponga en práctica el acto por sus propios medios a menos que la ley o la naturaleza del acto exijan la intervención judicial. Esta característica hace que impida que los recursos que pueda interponer el administrado suspendan su ejecución y efectos. Salvo que expresamente se establezca lo contrario mediante norma.

¹² La clasificación de actos administrativos y sus efectos fueron obtenidas del Anexo I de la Disposición de AFIP 446/2009 B.O 01/09/2009.

Estos actos de la Administración deben ejercerse contemplando los principios constitucionales básicos. En importantes foros nacionales¹³ se manifestó que los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes son un pilar fundamental del derecho tributario. La Administración debe cumplir con los principios de derecho de defensa, seguridad jurídica y el de irretroactividad de la ley fiscal, para poder tener un buen procedimiento y accionar.

El **derecho de defensa** es un principio esencial para tener en cuenta tanto en la etapa previa como posterior a la determinación de oficio. Establece que todas las personas tienen derecho a acceder a la justicia y defenderse de los cargos que se presentan. Es la facultad que toda persona tiene para poder contar con los medios y el tiempo necesario para ejercer su defensa en todo proceso donde se vea involucrado.

El principio de **seguridad jurídica** es la certeza que tiene el individuo de que una determinada situación jurídica no será modificada más que por las vías que el ordenamiento jurídico autorice. Es la aptitud del sistema jurídico de prever comportamientos estatales y privados de modo preciso, conforme el derecho vigente claro y estable. También debe asegurar que esas conductas pronosticables tengan razonabilidad, legitimidad y justicia (Spisso, 2016, p.281).

En lo que respecta a la materia tributaria, se exige que exista certeza en materia impositiva. Es decir, que el impuesto que deba pagar cada individuo sea cierto y no arbitrario. Que existan normas claras y precisas de su determinación, forma de cobro y control de este. Si ocurre lo contrario, se tiene como resultado que la obligación de contribuir se encuentra entregada plenamente a la voluntad del ente recaudador y favorece la corrupción.

El principio de **irretroactividad de la ley fiscal** está íntimamente relacionado con el principio de seguridad jurídica y certeza. En relación con el derecho tributario, este principio se aplica en el sentido de que la ley debe ser anterior al hecho escogido por ella para hacer nacer la obligación tributaria. Es decir, en situaciones en las cuales el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho, la ley tributaria no puede operar retroactivamente alterando una situación definitivamente constituida (Spisso, 2016, p.345 y siguientes).

¹³ CGCE, XLIII Jornadas Tributarias, Mar del Plata, 27, 28 y 29 de noviembre del 2013.

La constante modificación de las leyes tributarias, sus reglamentos y normas complementarias que tiene nuestro sistema jurídico, hace que se peligren estos principios. Y más aún cuando se delegan facultades legislativas por el poder ejecutivo.

Por ello, la idea de certeza sobre el derecho es una exigencia primaria del principio de seguridad jurídica. La falta de estabilidad de las normas afecta profundamente el principio de certeza. Este cambio constante produce muchos efectos negativos, como el de la dificultad de su estudio y de su conocimiento.

Acto administrativo externo: Determinación de oficio

El acto administrativo externo y particular por excelencia es el de la determinación de oficio. Con este acto, la Administración no solo corrige lo que para ella fue un error que tuvo el contribuyente o responsable al determinar un impuesto. Sino que también cumple la función de educar y demostrar la forma en la que se hacen las cosas. Para poder realizarlo, la Administración debe cumplir con el procedimiento reglado que está tipificado en la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) en sus artículos 16 y siguientes. Si incumple con alguno de los procedimientos, el acto de la determinación de oficio deviene nulo de nulidad absoluta. Esta afirmación se basa en que se vulneraría uno de los principios del acto administrativo que es el deber de cumplir con los procedimientos esenciales y sustanciales.

Previo al acto de determinación, el fisco tuvo que iniciarle al administrado un periodo de fiscalización y verificación de determinados periodos e impuestos. Es parte fundamental de ese procedimiento que el contribuyente o responsable sea notificado de forma fehaciente que está en etapa de fiscalización.

Según Folco Carlos María, la notificación es un acto procedimental que consiste en llevar a conocimiento del contribuyente o responsable el accionar del fisco que lo afecta. Constituye una condición jurídica que hace a la eficacia del acto, pero no forma parte de él (2018, p. 679). Para este autor, la orden de intervención es un documento que constituye el soporte de un acto administrativo dictado por un funcionario calificado como juez administrativo, por el cual se dispone la fiscalización de un determinado contribuyente o responsable (2018, p.329). Esta opinión estaría considerando que la comunicación de la orden de intervención no es un acto administrativo en sí, pero forma parte de todo el procedimiento.

No se coincide con esta opinión ya que, aplicando las definiciones escritas en este capítulo, la comunicación de la orden de intervención está cumpliendo con todos los requisitos de un acto administrativo como para que sea reconocido como tal: está dictado por autoridad competente; tiene causa y motivación derivada de los antecedentes de la investigación previa que hizo el organismo; su objeto y fin es cierto y jurídicamente posible el cual es esclarecer la verdad y realidad económica; y previamente se cumplieron todos los procedimientos necesarios para emitir la orden de intervención. De esta misma forma opinó la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en autos “Servicios Paraná SRL” del 07/05/2015. La Alzada entendió que la orden de intervención es un acto dictado por un ente administrativo que produce efectos jurídicos para el particular (aunque no sean definitivos), y por ello son exigibles los requisitos del artículo 7 de la ley 19.549 (B.O 27/04/1972).

La emisión y comunicación de la orden de intervención es un acto que conlleva a que se pueda generar otro, que es la determinación de oficio. Por ende, si la emisión de una orden de intervención es nula por no cumplir los requisitos esenciales, el acto de determinación de oficio que se dio como consecuencia de dicha orden, también lo será.

Lo más significativo y lo que termina de catalogarlo como un acto administrativo, es que sí produce efectos sobre el contribuyente o responsable que es notificado. Los efectos son los del conocimiento de iniciación de la fiscalización y que por esos periodos tiene que prepararse y juntar toda la evidencia posible que permita probar la verosimilitud de las declaraciones juradas. Este resulta un momento de inflexión, ya que modifica la forma de relación entre la Administración y el administrado y afecta al giro normal y habitual de su actividad. Y luego, en un futuro, es posible que genere efectos sobre su patrimonio y efectos sancionatorios ya que toda inspección importa un posible ajuste fiscal y la aplicación de sanciones de naturaleza penal. Es por ello que deben aplicarse los requisitos del artículo 7 de la ley de procedimiento administrativo.

La jurisprudencia, como se detallará seguidamente, se pronunció numerosas veces sobre el tema de la importancia de comunicar las fiscalizaciones mediante la orden de intervención, y si el incumplimiento de sus requisitos deviene o no en la nulidad del acto administrativo de determinación. Su opinión fue muy diversa:

Jurisprudencia en contra de la nulidad del acto administrativo

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en la causa “Hidroinvest SA” del 12/04/2011 acerca del tema de la ampliación de la orden de intervención. Sentó precedentes en que el defecto en el trámite del procedimiento administrativo, relativo a la falta de notificación por parte del organismo de la ampliación de la orden de intervención, no configura un vicio que afecte la validez del acto administrativo pues se otorgó la vista de las actuaciones y del cargo formulado.

Esta opinión estableció una corriente importante en las decisiones posteriores, ya que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se ha pronunciado en las causas “Banca de Junín S.A.”, Sala I del 04/09/2014; “Carradori, Santiago Walter”, Sala V del 29/04/2014; y “Boscarino, Luis Eduardo”, Sala V del 25/03/2014 en contra de que se plantee la nulidad del acto administrativo debido a la falta de comunicación al contribuyente de la ampliación de periodos e impuestos. La postura que tuvieron esas salas fue la de que, por otros medios, el contribuyente y/o responsable estuvo notificado de que se había ampliado la fiscalización. De esta misma manera, opinó el Tribunal Fiscal en la causa “Raizman, Mario Alejandro” del 21/09/2007, en la cual estableció que el contribuyente había tomado conocimiento de los periodos en los diversos requerimientos que se le formularon.

Esta misma postura recogió el Tribunal Fiscal en su sala D, en la causa “Sociedad de Bolsa Libra SA” de fecha 07/09/2016 cuando estableció que la ley ritual nada dice sobre la obligación de notificar una orden de intervención. Dijo que es un requisito formal establecido internamente por el organismo recaudador, siendo un aspecto reservado a las facultades de dirección y reglamentación de la Administración que encuentra límites en los derechos del contribuyente.

¿Cuáles son los medios que la Corte y Cámara tomaron como válidos? Los requerimientos y ajustes proyectados que se les comunicaban al contribuyente. Además, se valoró el hecho de que el contribuyente tiene la libertad de acceder a las actuaciones e interesarse por lo que se estuvo fiscalizando. Además, nuestro máximo tribunal estableció que resultó notificado al responsable, en el momento en que el contribuyente fue notificado de la vista de las actuaciones.

En la causa “Boscarino, Luis Eduardo” la Cámara incluso justifica que el acto no es nulo porque la Administración cuenta con amplios poderes para **verificar en cualquier momento** la conducta de los contribuyentes. Además, estableció que no se había violado el derecho de defensa del actor porque previamente a la apertura del procedimiento de determinación de oficio, el contribuyente había tomado conocimiento de la documentación que estaba en los antecedentes. Es decir, tenía conocimiento de los elementos probatorios en que se basó el informe final de inspección.

Jurisprudencia a favor de la nulidad del acto administrativo

Otras salas, tanto en la Cámara como en el Tribunal Fiscal de la Nación, han opinado que la omisión de comunicar al contribuyente y/o responsable sobre el inicio de fiscalización hace al acto de determinación de oficio nulo de nulidad absoluta e insanable. Tal como se dijo anteriormente, la orden de intervención es mucho más que un formulario, sirve para garantizar el derecho de defensa y dar pleno conocimiento de los periodos e impuestos que se están investigando.

En la causa “Paravati, Norberto J.” del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C de fecha 25/02/2005, se expresó que no resulta suficiente el requerimiento de información cursado por el organismo fiscal para notificar fehacientemente que el contribuyente se encuentra en inspección. Esto se debe a que no se le informó que la documentación era solicitada porque se encontraba en proceso de inspección y que podría culminar con el procedimiento de determinación de oficio. El Tribunal también agregó que “... *conocer la fecha cierta de inicio de inspección es de fundamental importancia atento a que determina el período base sobre el cual el Fisco puede determinar la materia imponible sin necesidad de su previa impugnación*”.

El fallo de Cámara anteriormente nombrado, “Servicios Paraná SRL”, además de establecer que la orden de intervención es un acto administrativo, sostuvo que la fiscalización es la intromisión legítima del ente estatal en la actividad del contribuyente que tiene como objetivo verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Es por esta definición, que se debe respetar el derecho de defensa y la garantía del debido proceso administrativo mediante la comunicación fehaciente de qué parte de su actividad privada y sobre qué asuntos alcanzará la fiscalización.

Este fallo recopila y refuerza las opiniones expresadas en diversas sentencias del Tribunal Fiscal. El caso de “Europa SRL” de fecha 20/08/2014, estableció que las ordenes de intervención deben cumplir con las formalidades necesarias para que los derechos del contribuyente no se vean afectados. El de “Augusta Megara SA” del 14/02/2014, que expresó como requisito fundamental que para que se configure el inicio de una inspección es requisito sustancial que se haya comunicado al administrado de forma fehaciente y expresa, no debiendo ofrecer ninguna duda al respecto, de modo tal que adquiera plena certeza sobre la posibilidad de que la misma concluya en una determinación de oficio.

El Tribunal afirmó en “Banca de Junín SRL” del 06/11/2015 que son nulas las resoluciones determinativas cuyas notificaciones de las órdenes de inspección tengan errores sustanciales. Y en “Paravati, Norberto José” de 25/02/2005 dijo que no resulta suficiente el requerimiento de información cursado por el fisco, si no se le informó al administrado que la documentación solicitada era porque se encontraba en proceso de inspección y que podría culminar con el procedimiento de determinación de oficio.

En el caso de “Canevari, Jorge Eduardo”, de fecha 31/05/2012, el Tribunal estableció el requisito fundamental de la orden de intervención: la **notificación en forma expresa y fehaciente** al contribuyente para que se configure el inicio de una inspección. No tienen que haber dudas respecto de su inicio para que se adquiera plena certeza sobre la posibilidad de que pueda concluir la inspección en una determinación de oficio. El Tribunal expresó lo siguiente: *“Si bien las tareas (y facultades) de verificación y fiscalización del Fisco Nacional son de carácter discrecional el ejercicio del derecho de defensa en juicio del contribuyente opera como límite.”*

De la misma corriente fue el fallo del Tribunal de “Padin, Ricardo Jorge” de fecha 27/02/2015, que le otorgó su debida importancia a las garantías de derecho de defensa y debido proceso que llegó a declarar nulo el acto de determinación de oficio.

La causa “Poccard Carlos Benito Roque”, es muy interesante ya que la Administración presentó la comunicación de que el contribuyente se encontraba bajo inspección **con posterioridad al inicio de aquéllas**. El Tribunal Fiscal en fecha 02/03/2007, falló a favor del contribuyente alegando que la notificación no surge del anoticiamiento fehaciente al contribuyente. La Administración apeló a la Cámara y ésta confirmó el fallo del a quo.

Como primera conclusión, se puede decir que un mero requerimiento de información no puede ser condición suficiente para que el administrado concluya que se encuentra en fiscalización y que se incluyen determinados periodos e impuestos. Ya que son reiteradas las ocasiones en que la Administración, en uso de sus funciones, realiza requerimientos por otras cuestiones, como, por ejemplo, controles formales, confrontación de datos, etc. Y estos requerimientos no implican necesariamente el inicio de una inspección.

Tampoco es coherente aceptar que se fiscalice cualquier periodo o impuesto por los “amplios poderes de la Administración”, ya que de esta forma se tendría que dar por sentado que siempre el administrado se encuentra en fiscalización constante.

Es muy importante acotar las amplias facultades que tiene el fisco para dar certeza al contribuyente respecto de la información que tiene que brindar. Y así, limitar el momento oportuno en el que tiene que comunicar al contribuyente el inicio y fin de la inspección.

Se comparte la opinión que Teresa Gómez dijo en el Suplemento de Novedades Fiscales del diario *Ámbito Financiero* el día 07/07/2015: *“Sin orden de intervención precisa, específica y concreta las actuaciones devienen nulas. Así lo entendió la Cámara, esperamos que el Fisco también lo entienda”*.¹⁴

Todo esto desemboca a la afirmación de que, al no existir orden de intervención, no puede hablarse de fiscalización, sino de un mero requerimiento.

Es oportuno citar como cierre, la opinión de la Cámara en los autos de “Otto, Héctor Emilio” del 24/11/2016: *“... hace al derecho de defensa y a la garantía del debido proceso administrativo que el particular conozca fehacientemente qué parte de su esfera privada y sobre qué asuntos alcanzará la fiscalización...”*.

Fiscalización preventiva: Problemas por la inexistencia de orden de intervención – Sanciones materiales

Como se comentó anteriormente, en la fiscalización preventiva, la Administración realiza controles con la información que obtiene de sus sistemas a través de información interna. El contacto con el contribuyente suele ser a través de citaciones y requerimientos. Estas formas de comunicación las puede hacer cualquier agente fiscal o empleado del fisco,

¹⁴ Lo dijo en referencia al fallo de Cámara de “Servicios Paraná SRL”.

no es requisito necesario que la realice un juez administrativo como sí lo es cuando se emite una orden de intervención. A través de esos requerimientos el contribuyente puede reconocer las diferencias y rectificar la declaración jurada que se está cuestionando, allanándose de esta forma a la pretensión fiscal. Consecuentemente el contribuyente o responsable opta por voluntariamente subsanar la observación y rectificar o presentar la declaración jurada pertinente. Ante estas situaciones, lo que ocurre es que el fisco acepta la rectificativa e inicia el sumario administrativo correspondiente.

El problema nace cuando el fisco inicia sumario por la comisión de infracciones administrativas por multas de los artículos 46 y 47 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias). Estos artículos establecen multas cuando el contribuyente o responsable realiza actos y declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, es decir, cuando existe **dolo**.

En estos casos, el fisco está pretendiendo sancionar conductas engañosas que previamente deben haber sido objeto de las facultades de verificación y/o fiscalización ordinaria y dictadas por autoridad competente. El fisco no debería valorar este tipo de conductas y sancionar en consecuencia, cuando en los hechos no se ha ni siquiera iniciado el proceso administrativo que corresponde. **Para poder multar un acto u omisión, debe haber un documento que identifique e individualice formal y fehacientemente el impuesto y periodo que se está investigando.**

Esta situación viola completamente las garantías constitucionales nombradas anteriormente, que son las del derecho de defensa y el debido proceso. El contribuyente nunca fue avisado fehacientemente sobre el proceso de fiscalización y no puede defenderse ante el accionar del fisco. No se puede desvirtuar la condición de que las rectificativas presentadas fueron en carácter de espontaneidad. Decir lo contrario darían la iniciativa al fisco de sancionar materialmente cualquier tipo de rectificación que cualquier contribuyente realice; cuando, por el contrario, se ha resuelto en numerosos casos que deben ser claros y manifiestamente evidentes los impuestos y períodos verificados y/o fiscalizados por los funcionarios actuantes.

A esta corriente de pensamiento adhiere también el Juzgado Federal de Río Cuarto en la causa de "Vollenwieder" de fecha 28/04/1999. Allí se expresó que la circunstancia que la Administración cuente con un espectro amplio de facultades de verificación y fiscalización, no

excluye **la necesidad de justificar el acto** (motivación). Agregó que la discrecionalidad sólo es admisible cuando se presenta como alternativa optativa válida dentro de un proceso regido por normas expresas. Y que la seguridad jurídica es lo que limita a la Administración de desprenderse de los límites legales reglados para cumplir sus tareas.

Las amplias facultades del fisco sirven para poder investigar y descubrir hechos imponibles que han sido ignorados. Pero esto no significa justificar que, mediante el ejercicio de sus facultades, se haga uso abusivo y arbitrario ajeno a la seguridad jurídica del administrado.

En estos casos, no existió previamente acto administrativo que le haya comunicado tal situación¹⁵. No hubo nada que indique que se está ante un procedimiento de fiscalización, que pueda derivar una posible responsabilidad penal debido a errores u omisiones detectadas.

De esta misma forma opinó el Tribunal Fiscal en el caso de “Camaronera Patagónica S.A.A.P.I.C.I. y E.”, con fecha 16/10/2001. Expresó que, la presentación de una declaración jurada rectificativa, sin mediar intervención ni requerimiento de ningún agente fiscal, debe ser tomada en consideración como un ratificadorio de la ausencia del elemento subjetivo requerido para tener por cometido el ilícito previsto.

Esto dicta un precedente importante para modificar la ley y así establecer un límite a la Administración. Es fundamental que el administrado tenga conocimiento que se encuentra en un proceso de fiscalización que derive en sanciones materiales e incluso denuncia penal.

No siempre el Tribunal opinó de esa manera. En la causa “Mascardi, Carlos Gustavo” del 02/05/2000 del Tribunal Fiscal avaló que el organismo, en su control preventivo de “relevamiento”, obtenga como resultado la probable comisión de un ilícito. Y con esto pueda directamente iniciar el procedimiento de determinación de oficio. El Tribunal lo justificó diciendo que es al momento de producirse la vista de las actuaciones que el administrado podrá ejercer su derecho de defensa.

Este tipo de opinión es muy dañina para el administrado, ya que no establece límites al accionar del fisco y da lugar a que se piense que siempre el contribuyente pueda estar en fiscalización constante sin ser notificados. Para sancionar conductas dolosas, éstas deben haber sido previamente objeto de las facultades de verificación y/o fiscalización. De lo

¹⁵ Notificación de orden de intervención por autoridad competente, indicando claramente y sin dudas impuesto y periodo.

contrario podría resultar que, de cualquier acto, de los infinitos que debe realizar un contribuyente ante el fisco, se habilite la aplicación de multas materiales, ignorando la espontaneidad de la acción del administrado.

¿Qué ocurrió con la Orden de Intervención luego de la reforma del 2017?

Por lo expuesto anteriormente, la reforma a través de la ley 27.430 (B.O 29/12/2017) incorpora al plexo legal de la ley de procedimiento fiscal el requisito de orden de intervención como única notificación fehaciente que establece el inicio, ampliación y fin de la fiscalización.

La doctrina y jurisprudencia previa a la citada reforma, fijaron los lineamientos necesarios para darle la trascendencia que necesita la orden y poder hacer que se valoren los principios del derecho de defensa y la garantía del debido proceso. Los legisladores, por su parte, dieron forma a esas opiniones para poder poner fin a los conflictos con el fisco y hacer valer los principios básicos constitucionales.

La garantía del debido proceso de la inspección se aplica cuando es comunicada a través de una orden de intervención precisa y acotada en términos de impuestos y periodos; ya que su procedimiento posterior puede acarrear consecuencias de índole penal. Este principio es una cuestión fijada por la Convención Americana sobre los Derechos Humanos¹⁶ y por la Declaración Universal de Derechos Humanos del 10/12/1948.¹⁷ Los procesos administrativos tributarios tienen que cumplir estas garantías constitucionales y de derechos humanos. Por ello, confeccionar una orden de intervención no es una mera formalidad, sino que garantiza el cumplimiento de estas convenciones y declaraciones que tienen jerarquía constitucional.

Por todo lo expuesto, los legisladores intentaron poner fin a las problemáticas, y tanto la obligatoriedad de notificación como sus requisitos de ahora en más, poseen fuerza legal.

Pero, ¿ha solucionado todos los problemas? El tiempo y la jurisprudencia van a poder responder esta pregunta.

Por lo que se puede analizar en este trabajo, el artículo sin número a continuación del 36 parece dar una solución a todos los problemas que se desarrollaron. El artículo no solo

¹⁶ Pacto de San José de Costa Rica del 22/11/1969.

¹⁷ Existen más tratados y pactos que hablan de este principio, pero éstos son estos los más renombrados.

obliga a que se utilice la orden de intervención en la fiscalización, sino que también agrega (a diferencia de la instrucción general) en la *verificación*. Así mismo, el artículo agrega los requisitos que son necesarios a la hora de librar la orden de intervención, ampliar la fiscalización o verificación y la notificación de su finalización. Estos fueron recogidos tanto de la instrucción general, como de la numerosa doctrina que se pronunció al respecto.

Recientemente, en fecha 22/10/2019, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala III, en autos “FGF Trapani S.R.L” dejó sin efecto las actuaciones del fisco que no estaban alcanzadas por la orden de intervención y se demostró la arbitrariedad de la fiscalización que llevó a determinar el impuesto. Tal como en las causas “Servicios Paraná SRL” y “Otto, Héctor Emilio”, se cuestionó los límites de las facultades para fiscalizar que tiene el fisco.

La Cámara expresó que la fiscalización implica la intromisión legítima del ente estatal en la esfera de la actividad del contribuyente a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo tanto, hace al derecho de defensa y a la garantía del debido proceso administrativo que el particular conozca fehacientemente qué parte de su esfera privada y sobre qué asuntos alcanzará la fiscalización.¹⁸

Sabiendo que esta problemática fue anterior a la reforma, la Cámara expresó que sirve como clara evidencia a la preocupación del legislador por ordenar la actuación de los agentes y funcionarios fiscales en el aspecto de la comunicación.

A pesar de que previo a la reforma hubo numerosa doctrina y jurisprudencia que se pronunciaba al respecto de la importancia de la orden de intervención, el fisco seguía actuando de manera deliberada sin limitar sus amplios poderes e incumpliendo con la instrucción general que determinaba sus requisitos y alcances. Ignorando que las instrucciones son de cumplimiento obligatorio por parte de la Administración.

Es imposible tener un registro exacto de las veces que el fisco obró mal al comunicar el inicio de la fiscalización sin la orden de intervención, ya que no todos los casos llegan a la justicia para fijar un precedente. Pero los que efectivamente llegaron son de cantidad significativa y fijaron importantes antecedentes para que pueda llegar al interés del legislador para reformar la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) y darle jerarquía legal aquello que fue una simple instrucción interna.

¹⁸ Mismos fundamentos que dijo en la causa de “Servicios Paraná SRL”.

Es importante destacar que la reforma también agrega como segundo artículo agregado a continuación del artículo 36, la excepción al principio rector de emisión de la orden de intervención. Este artículo exceptúa al fisco de la obligación de librar la correspondiente orden en aquellos casos donde se trate de medidas de urgencia y diligencias encomendadas en el marco del artículo 21¹⁹ de la ley penal tributaria. Se puntualiza que en estos casos bastará con la mención del nombre y cargo del funcionario a cargo de la requisitoria de que se trate.

Esta excepción se debe a que previo al dictado del acto determinativo es probable que el fisco sospeche, en base a indicios, sobre la existencia de la comisión de un delito o bien que las probanzas relacionadas con dicho delito tributario se encuentren en riesgo de ser eliminadas o perdidas. Se trata de providencias cautelares tendientes a asegurar elementos de prueba, ya sea que se encuentren en poder del investigado o de cualquier tercero.

Con respecto al problema de la aplicación de multas materiales sin previo acto administrativo, la reforma agregó a la redacción del artículo 70 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), que todo lo relativo a la instrucción de sumario por la comisión de infracciones administrativas, deben disponerse por resolución emanada de juez administrativo. En dicha resolución deberá constar claramente el acto y omisión que se atribuyen al presunto infractor.

Este detalle es sumamente clave a la hora de solucionar el problema de aplicación de las multas materiales. Ya que faltaba la individualización de la omisión y que el agente sea competente.

Procedimiento administrativo y judicial para hacer frente a los problemas

Según Villegas, *“El derecho procesal tributario es el conjunto de normas que regulan la actividad jurisdiccional cuyo objeto es dirimir las diversas clases de controversias que se relacionan con la materia tributaria”* (2016, p. 357).

¹⁹ Artículo 21 de la ley penal tributaria establece en qué momentos el fisco puede pedirle al juez penal competente, las medidas de urgencia y autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de elementos de juicios relacionados con una presunta comisión de alguno de los delitos tipificados en la ley.

Es sumamente importante conocer cuáles son las vías recursivas administrativas y judiciales para poder ejercer el derecho de defensa que tienen todos los administrados a la hora de enfrentarse a una determinación de oficio o un sumario administrativo por multas derivadas de las determinaciones de impuestos. Para poder discutir, el administrado tiene una serie de recursos que puede usar para impugnar un acto administrativo derivado del fisco y obligar así a que lo revise, revocándolos o modificándolos cuando sea necesario.

El tratamiento de todas las normas procesales vinculadas a la tributación resulta imposible para este trabajo. Este título limitará el campo de estudio a las normas procesales de impugnación de determinación de oficio y sumarios, en lo que se refiere a la aplicación de tributos nacionales regulados por la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias).²⁰

El acto de determinación de oficio es una resolución que contiene el pronunciamiento de la Administración acerca de la existencia y cuantificación de una obligación impositiva, relacionada a un sujeto determinado. Se cuantifica el hecho imponible y se calcula el importe a pagar por el sujeto que lo generó y culmina con la intimación de pago de la obligación determinada. Un requisito indispensable que debe contener dicha resolución es la indicación precisa de las normas jurídicas aplicables o aplicadas en el caso concreto. Se debe detallar cuáles son los recursos que puede optar por utilizar el contribuyente para ejercer su derecho de defensa. En esta etapa es cuando entra en acción el derecho tributario procesal. El proceso tributario tiene como fin último el de juzgar la conducta de la Administración hacia los administrados y al revés.

Los recursos para la impugnación de la determinación de oficio y la del sumario son las mismas. Esto se debe a que es muy frecuente que el procedimiento de determinación sea acompañado por la instrucción de sumario por la presunta comisión de infracciones formales o sustanciales, y que se notifica junto con la vista. El artículo 74 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) dispone que cuando las sanciones provienen de las impugnaciones que integran la determinación, aquéllas deben ser aplicadas en la misma resolución.

²⁰ Que es de lo que se estuvo basando en todo el trabajo.

Procedimiento para impugnar el acto de determinación de oficio y sumario

La resolución de determinación de oficio y sumario puede ser recurrida dentro de 15 días hábiles de que fue notificada, de acuerdo con los regímenes procesales del capítulo X y el XI del título I de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias). Si no se recurre en los tiempos procesales estipulados, el artículo 79 de la ley establece que la resolución queda firme. Es decir, pasa a ser autoridad de cosa juzgada y sólo podrá pedirse el recurso de repetición una vez pagado. Ante esta eventual situación es muy importante tener en cuenta el punto 6 del artículo 1 de la ley 19.549 (B.O 27/04/1972) de procedimiento administrativo que establece la posibilidad de interponer recursos fuera de plazo. Este recurso es llamado “denuncia de ilegitimidad”, pero su aceptación se encuentra a merced de la autoridad que lo reciba.

Pero si se recurre en los tiempos procesales previstos, el contribuyente o responsable tiene vías determinadas que puede tomar para ejercer su derecho de defensa.

Existen diferentes clases de procesos tributarios que se pueden recurrir. Los de impugnación de determinaciones de oficio (que determinan impuestos y accesorios) y de resoluciones administrativas que imponen sanciones (sumarios), son litigios que se pueden recurrir a los siguientes órganos administrativos y judiciales de esta manera:

1. Ante la misma Administración o al Tribunal Fiscal de la Nación;
2. Justicia Nacional.

El punto 1 son recursos alternativos y excluyentes.

Recursos ante la Administración

Recurso de reconsideración

Este recurso tiene como fin que la Administración revise, en su propia sede, lo que decidió en etapa anterior. Se encuentra en el artículo 76 inciso a) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) y consiste en presentarlo ante el mismo funcionario que dictó el acto. Pero quien lo resolverá no es el mismo funcionario, sino que será un superior en jerarquía. No tiene ningún límite en competencia ni en monto como sí tiene el recurso ante el Tribunal.

Todos los actos de la Administración dirigidos a los contribuyentes, responsables o terceros que puedan ser o no determinaciones de oficios o sumarios son susceptibles de ser

recurridos mediante esta vía, ya que cumple con el principio general del derecho administrativo, que es la habilitación a la Administración para rever sus actos de oficio a instancia de parte interesada.

En algunos casos, es el único recurso que puede optar el contribuyente cuando los importes comprometidos no superen lo establecido en el artículo 159 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias).²¹

El recurso se debe presentar por escrito, personalmente o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno, sin exigirse ningún otro tipo de formalidad para su interposición. No se puede agregar prueba, ya que debió haber sido interpuesta en la contestación de la visa de la determinación de oficio, salvo hechos nuevos o desconocidos, o pruebas que por una imposibilidad fundada no se pudieron agregar en su momento.

Una vez presentado el recurso, el juez administrativo tiene 20 días hábiles para dictar su resolución y notificarla al interesado con todos sus fundamentos.

Con la resolución se termina la vía administrativa y sólo resta apelarla ante la Justicia Nacional.

Ni la ley ni el decreto reglamentario nada dicen sobre los efectos que tiene este recurso, así que por aplicación de los principios de la ley 19.549 de procedimiento administrativo es un recurso que tiene efecto devolutivo. Es decir, la Administración puede en cualquier momento iniciar las acciones para el cobro compulsivo de la deuda, aunque esté en proceso el recurso.

Lo que usualmente ocurre es que la Administración no inicia acciones tendientes al cobro hasta que se pronuncia nuevamente. Esto se debe a que, si la Administración en el recurso de expide de manera distinta a la determinación y ya hubiera iniciado las acciones de cobro, sería una contradicción de actos administrativos derivados de un mismo organismo.

Recurso de repetición

Como se nombró anteriormente, el recurso de repetición se puede utilizar una vez que ya se haya abonado impuesto y accesorios de forma espontánea o a requerimiento. Se encuentra reglado en el artículo 81 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias). En esta

²¹ Que se verá más adelante.

situación se plantea que el pago de tributos no adeudados de forma legítima significa un enriquecimiento sin causa para el fisco y un empobrecimiento para el administrado que pagó.

¿En qué supuestos se puede presentar este recurso? Villegas establece los siguientes supuestos: **error del fisco** (cuando se considera que la determinación del impuesto fue errónea o mal calculada); **pago de un tributo que se cree inconstitucional** (cuando la ley que creó el impuesto no se basó en los principios y lineamientos básicos constitucionales); **exceso en la exigencia del fisco** (cuando el fisco actúa sobrepasando sus facultades legales); y **pago indebido** (2016, p.378).

Cuando el pago fue de manera espontánea, el artículo establece que se debe imponer el reclamo ante la misma Administración. Y si la solución es denegatoria, dentro de los 15 días, el contribuyente o responsable deberá interponer el recurso de reconsideración u optar por apelar al Tribunal Fiscal o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de primera instancia.

Si el tributo se pagó en cumplimiento de una determinación, la repetición se deducirá mediante demanda al Tribunal Fiscal o ante la Justicia Nacional, a opción del contribuyente o responsable. El reclamo administrativo previo resulta innecesario ya que la Administración está advertida de la disconformidad del sujeto pasivo.

Este recurso tiene una condición: cuando se quieran repetir impuestos indirectos, solo podrán hacerlo cuando se acredite que no han trasladado tal impuesto al precio. O bien, si se trasladó, que acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración. Se debe acreditar la lesión al derecho constitucional de propiedad.

Recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación

La otra opción que tiene el contribuyente o responsable que tiene una determinación de oficio o sumario, es recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Esta alternativa tiene por objetivo permitir que la situación la revea un tercero imparcial. Este recurso tiene una característica muy importante que lo hace ser uno de los más populares a la hora de discutir con el fisco estos tipos de actos administrativos. La característica es que tiene **efecto suspensivo expreso**. Lo que significa que la Administración no puede, bajo ningún punto de vista, exigir el pago del impuesto contenido en la determinación cuando el caso esté en

proceso de resolución ante el Tribunal. Es un dato no menor, ya que se puede discutir sin tener que pagar la totalidad de la presunta deuda.

Este Tribunal es un organismo jurisdiccional que fue creado por la ley 15.265 y depende del Poder Ejecutivo Nacional, aun cuando ejerce función jurisdiccional y tiene independencia funcional. En el artículo 159 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) se puede encontrar en qué momentos el Tribunal es competente:

1. Para los recursos de apelación contra resoluciones de la Administración que determinen impuestos y accesorios de forma cierta o presuntiva, o que ajusten quebrantos por un importe superior a \$25.000,00 o \$50.000,00 respectivamente;
2. Para los recursos de apelación contra resoluciones que impongan multas, que superen los \$25.000,00;
3. Para los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de los reclamos por repetición de impuestos y accesorios, que superen los \$25.000,00;
4. Para los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración por repetición;
5. Para los recursos de amparo por demora excesiva de la Administración en responder los trámites y diligencias que perjudiquen el giro normal del negocio de los afectados;
6. En materia aduanera que determinen derechos, gravámenes, recargos y accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones (excepto contrabando). También en lo relacionado con el recurso de amparo de contribuyentes y terceros y los reglamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes y accesorios.

Este recurso tiene una serie de limitantes, tanto en monto como en materia de repetición de impuestos determinados. El artículo 76 establece que no es procedente el recurso en los siguientes casos:

1. Liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta intimados (incluye sus actualizaciones e intereses);

2. Liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando no se discuta la procedencia del gravamen;
3. Los actos de caducidad de planes de facilidades de pago y/o las liquidaciones efectuadas como consecuencia de dicha caducidad;
4. Los actos que declaran y disponen la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes;
5. Los actos mediante los cuales se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de impuesto al valor agregado por operaciones de exportación;
6. Las intimaciones cursadas en conformidad con lo previsto en el artículo 14.²²

A pesar de que la ley establezca estos límites, hay fallos en los cuales el Tribunal se declaró competente a la hora de tomar un caso. Siempre hay que analizar cada caso en particular y tener en cuenta la corriente de opiniones que fue teniendo el Tribunal a lo largo del tiempo.

El recurso se presenta dentro de los 15 días hábiles de emitida y notificada la resolución de determinación o sumario. Se hace por escrito ante el Tribunal o la delegación de AFIP según el domicilio del contribuyente, a opción. Si opta por presentar ante el Tribunal, por cada 200 kilómetros de distancia, el contribuyente tiene 1 día más que se le suma al plazo original. Pero, si decide presentar en la Agencia que le corresponda por su domicilio, esa extensión del plazo no corre.

El impulso del recurso es de oficio, por ley se otorgan facultades amplias a los vocales que componen el Tribunal para resolver el caso en base a la realidad económica.

El recurrente debe expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer prueba y acompañar la instrumental necesaria. Salvo en materia de sanciones, no puede ofrecerse pruebas que hubieran sido omitidas en el descargo de la vista, pero sí las denegadas en esa etapa.

Una vez que el Tribunal resuelve el caso, se puede apelar dentro de los 30 días a la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal. Es la única vía procesal para impugnar judicialmente la sentencia del Tribunal. A este recurso se le llama **recurso de revisión y apelación limitada**. Esto quiere decir que la competencia de la Cámara está dada

²² El artículo 14 de la ley 11.683 establece el accionar del fisco cuando detecta que en la declaración jurada se computaron conceptos o importes improcedentes. El accionar es la intimación del pago.

por las sentencias del Tribunal Fiscal en materia de tributos y sanciones. Es competente también en los recursos por retardo de justicia del Tribunal.

Lo que hay que tener en cuenta es que cuando se pasa a la justicia, se termina el beneficio del efecto suspensivo y la Administración puede iniciar los procedimientos necesarios para emitir boleta de deuda y lograr el cobro compulsivo de los impuestos que están en discusión. Este principio no se aplica a las sanciones ya que para que sean exigibles tienen que estar firme.

Para evitar esta situación, lo que el administrado puede hacer es pedir una medida cautelar al juez para que frene el procedimiento del cobro coactivo hasta que se resuelva el conflicto. La medida cautelar es una herramienta urgente que dicta el juez ante la petición de una parte. Los requisitos que se deben acreditar para que sea otorgada son:

- Verosimilitud del derecho: debe tener apariencia de verdadero el pedido que se está haciendo (en este caso es la imposibilidad de pago)
- Peligro en la demora: se debe justificar la consecuencia del no dictado de la medida cautelar.
- Contra cautela: es una especie de garantía para poder responder a los daños y perjuicios. Existen dos tipos, una es la juratoria y la otra es la real.

Si no se interpone recurso alguno, la sentencia del Tribunal pasa a ser cosa juzgada y queda firme.

Conclusión

La fiscalización es un procedimiento administrativo que se inicia con una orden de intervención comunicándola de forma fehaciente al contribuyente. De este procedimiento puede surgir no solo una determinación de oficio y/o sanción administrativa, sino que también puede desembocar en una denuncia penal. Es por ello que resulta fundamental que se defina el límite de los poderes del organismo fiscal para que actúe con el fin de resguardar el derecho de defensa y debido proceso del contribuyente.

Que se haya dado jerarquía legal a la orden de intervención es un gran paso para que al contribuyente se le respeten los derechos constitucionales. Esto se debe a que las leyes son de conocimiento obligatorio de todos los ciudadanos ya que se publican necesariamente a

través del Boletín Oficial de la República Argentina. Mientras que las instrucciones generales no siempre se publican, generalmente son de conocimiento interno de la Administración y es muy difícil que los administrados accedan a él.

Es muy importante que se establezcan mediante leyes los elementos de procedimiento y de recursos en lo atinente a las discusiones con la Administración. Hay que tener en cuenta que la actuación de la Administración puede ser arbitraria y causar un perjuicio fiscal, económico y financiero muy grande al contribuyente. Y por ello, resulta fundamental conocer los procedimientos tributarios a la hora de discutir para poder ejercer el derecho de defensa.

Es oportuno citar a Spisso que expresó: *“La ley desempeña en el Estado de Derecho un papel trascendente, tanto en su concepción de voluntad general de razón ordenadora, como instrumento garantizador de un trato igualitario para todos. Ello equivale a afirmar, desde un punto de vista jurídico, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza – aspecto positivo del principio de seguridad jurídica – y, desde el punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De ello se infiere la íntima relación existente entre los principios de reserva de ley y seguridad jurídica”* (2016, p. 288:289).

Con la notificación en forma expresa y fehaciente al contribuyente del comienzo de la verificación o fiscalización tributaria, no tiene que haber ni ofrecer duda alguna sobre el impuesto y periodo que se está controlando. Con esto se adquiere plena certeza sobre la posibilidad de que la misma concluya en el procedimiento de determinación de oficio y posiblemente a denuncia penal. La comunicación de la orden de intervención se encuentra íntimamente relacionado con el ejercicio del derecho de defensa. Y este principio opera como límite a las facultades y tareas del fisco.

De los problemas que se trataron en este trabajo, no existe duda alguna de que la reforma de la ley 27.430 (B.O 29/12/2017) le otorgó una solución muy efectiva. En el artículo sin número a continuación del 36 se expresa que tanto para la fiscalización como la verificación es requisito indispensable de que se libre orden de intervención. Con esto se soluciona el problema de la generación de multas materiales sin comunicación previa de que el contribuyente se encuentra en verificación.

Es importante reiterar que un mero requerimiento de información no puede ser condición suficiente para que el administrado concluya que se encuentra en fiscalización y

que se incluyen determinados periodos e impuestos. Ya que en reiteradas ocasiones la Administración, en uso de sus funciones, realiza requerimientos por otras cuestiones, como, por ejemplo, controles formales, confrontación de datos, etc. Estos requerimientos no implican necesariamente el inicio de una inspección. Por ello es fundamental que en la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) se haya aclarado que la orden de intervención de debe librar tanto en una fiscalización como en una verificación.

Al darle jerarquía legal al requisito de librar la orden de intervención, pone en jaque la jurisprudencia que opinaba que la ausencia de la orden de intervención o su falta de requisitos no anulaba el acto administrativo de determinación de oficio. Al encontrarse en la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), hace a la orden formalmente parte del procedimiento reglado de fiscalización y verificación.

En igual sentido, la reforma no solo estableció los requisitos del inicio de la fiscalización y verificación, sino también las formas que debe respetar la Administración a la hora de ampliarla y finalizarla. Esto es fundamental, ya que de ahora en más las ampliaciones no pueden comunicarse por simples notas y comunicados. Y ninguna determinación de oficio va a ser válida si previamente no se comunicó la finalización de la fiscalización mediante otra orden de intervención.

Finalmente, vale preguntarse: ¿esta reforma ha limitado las funciones de fiscalización y verificación de la Administración? Aparentemente si. Según el mensaje de elevación de la reforma de la ley 27.430 (B.O 29/12/2017), el objetivo de modificar el artículo a continuación del 36 fue la de brindar mayor transparencia a la labor fiscal y mayor seguridad jurídica. Pero los que van a poder dar una verdadera respuesta son las controversias que van a llegar al Tribunal o la Justicia. Ya que son los que asientan jurisprudencia suficiente para marcar un precedente de los verdaderos actos del fisco y de los administrados.

Bibliografía

- 38º Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas. Universidad Nacional de Córdoba. “Administración Tributaria: La importancia de la función de fiscalización”. Autoras: Integrantes de la Comisión de Estudios sobre Finanzas Públicas del C.P.C.E.C.A.B.A, Contadora Pública María Inés Baroli; Contadora Pública Diana Sagaró.
- Bertazza, Humberto J. “Ley 11.683 de procedimiento tributario comentada”. 1ª Edición. Editorial: La Ley. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Año 2019.
- Bertazza, Humberto J. “Reforma tributaria ley 27.430”. Editorial: La Ley. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Año 2018.
- Capria, María Alejandra; D’Alessandro, Valeria P. y Blanco, Francisco, “Modificaciones incorporadas a la ley 11.683 de procedimiento tributario”. Doctrina Tributaria Errepar, Abril y Mayo 2018. Tomo XXXIX, páginas: 327;447.
- Caranta, Martín R. “La orden de intervención: elemento esencial para el derecho de defensa”. Errepar. Consultor Tributario. Septiembre 2015.
- CGCE, XLIII Jornadas Tributarias, Mar del Plata, 27, 28 y 29 de noviembre del 2013.
- Giuliani Fonrouge, Carlos María. “Derecho Financiero. Actividad financiera, presupuesto, poder tributario, obligación tributaria”. Obra actualizada por Navarrine, Susana Camila y Asorey, Ruben Oscar. Editorial La Ley. 10ª Edición. Buenos Aires. Tomo I y II. Año 2010.
- Gómez, Teresa; Folco, Carlos María. “Procedimiento tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97”. 9ª Edición actualizada y ampliada. Editorial: La Ley. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Año 2018.
- Gorosito, Alberto M. “Ley 27.430. Reformas a la ley 11.683. Facultades de fiscalización de la AFIP”. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Mayo 2019. Tomo XL, página 469.
- Jarach, Dino. “El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo”. Editorial: Abeledo Perrot S.A. 3ª Edición. Buenos Aires. Año 2011.
- Jarach, Dino. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario: cuarta edición”. 1ª Edición. Editorial: Abeledo Perrot S.A. Buenos Aires. Año 2013.

- Malvestiti, Daniel. 20º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Comisión Nº1 “Procedimiento y Ley Penal Tributaria”.
- Mensaje de elevación de la ley 27.430.
- Plan de Gestión de AFIP 2019.
- Santamaría, Gilberto. “La orden de intervención como “acto administrativo” Su nulidad ante el incumplimiento de requisitos esenciales”. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Agosto 2015. Tomo XXXVI.
- Spisso, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario”. 6ª Edición. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Editorial: Abeledo Perrot. Año 2016.
- Villegas, Héctor Belisario. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. 10ª Edición actualizada y ampliada. 1ª reimpresión. Editorial: Astrea S.R.L. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Año 2016.

Jurisprudencia

Fallos de Corte Suprema de Justicia de la Nación:

- CSJN, LL. 99-292. “ Giannoni Enzo”, del 02/12/1959.
- CSJN, Fallos 313:1305. “Fiscal c/Fernández, Víctor H.”, del 11/12/1990.
- CSJN, Fallos 316:1332. “Gasparri y Cía S.A.”, del 16/06/1993.
- H. 187. XLIII. “Hidroinvest S.A. (TF 19.366-i) c/ D.G.I.”, del 12/04/2011.

Fallos de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal:

Sala I:

- “Poccard, Carlos Benito R.”. Cita oline: EOLJU57974A. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso y Administrativo Federal, Sala I. Del 03/02/2011.
- “Hidalgo, Fernando c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”. Cita online: AR/JUR/24478/2015. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso y Administrativo Federal, Sala I. Del 02/06/2015.

- “Pérez Alfonso, Máximo c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo”. Cita online: EOLJU176246A. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso y Administrativo Federal, Sala I. Del 02/07/2015.

Sala III:

- “Servicios Paraná S.R.L. c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”. Cita online: AR/JUR/23949/2015. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III. Del 07/05/2015.
- “Otto, Héctor Emilio c/ Dirección General Impositiva s/ recurso Directo de Organismo Externo”. Cita online: AR/JUR/87471/2016. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III. Del 24/11/2016.
- “FGF Trapani S.R.L. c/ D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo”. Cita online: EOLJU8915A. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III. Del 22/10/2019.

Sala IV:

- “Natalia Nancy c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”. Cita online: AR/JUR/57041/2014. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV. Del 18/11/2014.

Sala V:

- “Carradori, Santiago Walter (TF 28626-I) c/ DGI”. Cita online: EOLJU171602A. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V. Del 29/04/2014.
- “Boscarino, Luis Eduardo (TF 26487-I) c. D.G.I. s/ recurso directo”. Cita online: AR/JUR/57888/2016. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V. Del 01/09/2016.

Fallos de Tribunal Fiscal de la Nación:

Sala A:

- “Martini, Ruben Oscar s/ recurso de apelación – IVA”. Cita online: AR/JUR/4927/1999. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A. Del 19/10/1999.
- “Mascardi, Carlos Gustavo s. apelación”. Cita online: AR/JUR/4842/2000. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A. Del 02/05/2000.
- “Canevari, Jorge Eduardo s/ recurso de apelación”. 29.338-I. Cita online: EOLJU63163A. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A. Del 31/05/2012.
- “Augusta Megara S.A. s/ apelación”. Cita online: AR/JUR/6682/2014. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A. Del 14/02/2014.
- “Ansonnaud, Ricardo Sixto s/ recurso de apelación”. Cita online: AR/JUR/92953/2019. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A. Del 12/08/2016.

Sala B:

- “Raizman, Mario Alejandro”. Cita online: AR/JUR/8496/2007. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. Del 21/09/2007.

Sala C:

- “Paravati, Norberto José”. Cita online: AR/JUR/510/2005. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C. Del 25/02/2005.
- “Osmiber S.R.L.” Cita online: AR/JUR/1653/2006. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C. Del 08/11/2006.
- “Poccard Carlos Benito Roque”. Cita online: AR/JUR/2080/2007. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C. Del 02/03/2007.
- “Padin, Ricaro Jorge s/ recurso de apelación”. Cita online: EOLJU175271A. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C. Del 21/02/2015.
- “Banca de Junín S.R.L. s/ recurdo de apelación”. Cita online: AR/JUR/86365/2015. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C. Del 06/11/2015.
- “Baumgartner, Mario César s/ recurso de apelación – Impuestos a las ganancias y al valor agregado”. 40.513-I. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C. Del 09/05/2016.

Sala D:

- “Cameronera Patagónica S.A.A.P.I.C.I y E. s/ recurso de apelación – Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”. Cita online: AR/JUR/4203/2001. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D. Del 16/10/2001.
- “Europa S.R.L. s/ recurso de apelación – impuesto a las ganancias”. Cita online: AR/JUR/50233/2014. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D. 20/08/2014.
- “Sociedad de Bolsa Libra S.A. s/ recurso de apelación – impuesto sobre los débitos y créditos bancarios”. Cita online: EOLJU181292A. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D. Del 07/09/2016.

Fallos de Juzgados Federales:

- “Papazian, Mario T. s/ley 11.683”, Juzgado Nacional en lo Penal y Económico N°6. Del 19/02/1999.
- “Vollenweider, Roberto L. c. AFIP-DGI”. Cita online: AR/JUR/4738/1999. Juzgado Federal de 1ª Instancia de Río Cuarto. Del 28/04/1999.