

**VISTA DE LAS ACTUACIONES EN  
EL PROCEDIMIENTO DE  
FISCALIZACIÓN**

**Autor:**

**C.P.N. Edgardo Gustavo Arévalo**

**Carrera:**

**Especialización en Procedimiento Tributario y Ley Penal  
Tributaria y Previsional**



**Universidad Nacional  
de La Matanza  
Secretaría de Posgrado**



**Instituto de Estudios  
de las Finanzas Públicas  
Argentinas**

---

**VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

# **A. INTRODUCCIÓN**

- 1. Origen**
- 2. Razones y Objetivos**



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

### **1. Origen**

Este trabajo se origina en razón del criterio vertido por las áreas asesoras de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el Dictamen 42/2003 (DI ASLE) de fecha 31/07/2003, publicado en el Boletín Impositivo N° 83 de Junio de 2004, página 1119 y siguientes, en el cual se concluye que el Art. 38 del D.R. de la Ley N° 19.549 no resulta de aplicación en el transcurso del procedimiento de fiscalización por considerar que el contribuyente no es parte interesada en ese momento de la actuación fiscal.

En función de esto, el presente se centrará en analizar la procedencia o no de otorgar “La vista de las actuaciones administrativas durante el proceso de fiscalización”.

Para desarrollar el mismo, destacaremos la importancia de los principios del Derecho administrativo y de las garantías constitucionales como así también la relación de éstos con el Derecho Tributario.

Otro tema importante que se desarrollará, es la interrelación que existe entre la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario y la Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo.

Para lo expresado en los párrafos precedentes examinaremos minuciosamente la normativa vigente relacionada con “la vista de actuaciones administrativas”, como así también con el “proceso de fiscalización”, a efectos de aportar conclusiones que permitan mejorar el proceso de fiscalización e incrementar la percepción de “riesgo” en los contribuyentes, de manera de instar al cumplimiento voluntario de las obligaciones.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

### **2. Razones y Objetivos**

Una de las principales razones que nos lleva a desarrollar el presente trabajo de investigación e interpretación del tema propuesto, es el de determinar si la aplicación del Artículo 38 del D.R. de la Ley 19.549 (Ley de Procedimiento Administrativo) resulta ser procedente en el desarrollo del procedimiento de fiscalización o no resulta serlo en función de lo dictaminado por la Administración Federal de los Ingresos Públicos en el mes de Julio del año 2003, entendiendo ésta que su aplicación procede recién a partir de la vista del procedimiento de Determinación de Oficio.

Este Dictamen de la A.F.I.P. ha incentivado y motivado a desarrollar este trabajo, repasando y reflexionando sobre los distintos aspectos que involucran la denominada “vista de las actuaciones administrativas”.

El desarrollo e investigación del tema propuesto, ha requerido del estudio y análisis del artículo 38 del D.R. de la Ley N° 19.549, como así también del estudio de los institutos propios del derecho tributario, como lo son el procedimiento de fiscalización y el procedimiento de Determinación de Oficio; como así también el Instituto del SECRETO FISCAL.

De esta manera se busca determinar la interrelación existente entre el derecho tributario y el derecho administrativo, en particular respecto del “otorgamiento de vista” de los expedientes de fiscalizaciones en curso.

El objetivo del presente trabajo, es el de establecer si dentro de la legislación vigente y de la jurisprudencia existente, se produce o no una lesión en los derechos de los contribuyentes, esto en cuanto al ejercicio del “derecho de defensa” durante el desarrollo del denominado “proceso de fiscalización”



---

## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

---

# B. DESARROLLO DEL TEMA

- 1. El Criterio Fiscal. Dictamen N° 42/2003 (DAL)**
- 2. Procedimiento Administrativo**
- 3. Principios Constitucionales y Administrativos Involucrados**
- 4. La Ley de Procedimiento Tributario**
- 5. La Vista de las actuaciones en la Ley 11.683**
- 6. La Ley 19.549 y su aplicación supletoria**
- 7. Acciones Procesales**
- 8. Los Pronunciamientos Jurisprudenciales**
- 9. El Instituto del Secreto Fiscal**
- 10. Corolario**



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

### **1. El criterio fiscal. Dictamen N° 42/2003 (DAL)**

Cabe recordar lo mencionado en la Introducción del presente, éste trabajo se centra en analizar la procedencia de otorgar “vista de actuaciones administrativas” durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización.

En el Boletín Impositivo N° 83 de Junio del año 2004, en página 1.119 y siguientes, la Administración Federal de Ingresos Públicos, a través del Dictamen N° 42/2003 (DI ASLE) del 31/07/2003, se ha manifestado respecto de la aplicación del Art. 38 del D.R. de la Ley N° 19.549 en el transcurso del proceso de fiscalización en los siguientes términos:

***DICTAMEN N° 42/2003 (DI ASLE) – Fecha: 31/07/2003***

***Sumario***

*... Los procedimientos que se vuelcan en los expedientes de inspección previos a la vista del procedimiento de determinación de oficio, revisten carácter técnico, por lo que si bien pueden repercutir en derechos e intereses jurídicamente protegibles de los particulares, no se configura en ellos la existencia de particulares interesados, por lo que no procede conceder su vista.*

*...3) En cuanto a la posibilidad de obtener vista de los expedientes y antecedentes que dan lugar a una orden de intervención o a su ampliación, corresponde señalar lo siguiente.*

*El artículo 38 del Decreto 1759/72 y sus modificaciones, regula el derecho a la toma de vista de los expedientes administrativos por la “... parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante...”.*

*Ahora bien, el acceso a los expedientes administrativos no reservados ni secretos, no es un derecho irrestricto, y para acceder a la vista de los mismos, el solicitante debe acreditar que reviste el carácter de parte interesada, o la representación o patrocinio de ésta.*

*A los fines de ser considerada parte interesada en el expediente administrativo del que se trate, el sujeto debe invocar un derecho subjetivo o un interés legítimo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3º del referido decreto.*



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

---

*Sentado ello, debe ponerse de relieve que la doctrina administrativista distingue entre procedimientos administrativos de **carácter técnico** (aquellos que tienen por fin el acopio de los datos y elementos necesarios para tomar una decisión dirigida al interés general y no a un interés legítimo o derecho concreto), **de gestión** (en los que hay una definida relación jurídica entre la Administración y el particular interesado, procurando éste obtener una decisión concreta por parte de la primera), **recursivo** (aquellos iniciados por un particular a fin de que se tome una decisión administrativa que revoque una anterior) y **sancionador** (en los que se persigue sancionar a los funcionarios y/o particulares) – cfr. HUTCHINSON, Tomás, “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, Ed. Astrea, Bs. As., 1993; Tomo 1, ps. 12 a 14 -.*

*Respecto de los procedimientos que se vuelcan en los expedientes de inspección previos a la vista del procedimiento de determinación de oficio, resulta claro que revisten el carácter técnico y que no encuadran en ninguno de los otros tipos enunciados en el párrafo anterior.*

*Con relación al procedimiento de carácter técnico, tal como lo expuso esta Asesoría en diversas oportunidades – cfr. Notas Nros. ...<sup>1</sup>-, tiene dicho la doctrina que “... se incoa para lograr acierto en las decisiones de la Administración. No se puede hablar en él de la existencia de particulares interesados –aunque pueda incoárselo a instancia de un particular o de una corporación-, pues si bien puede repercutir dicho procedimiento en derechos o intereses jurídicamente protegibles de los particulares, éstos nunca tienen el rango de “interesados” en el procedimiento técnico: a lo sumo podrá decirse que son “afectados” por dicho procedimiento, o más bien, por la decisión que la Administración tome a consecuencia de él” – cfr. HUTCHINSON, Tomás; ob. cit., Tomo 1, pág. 12 -.*

*Se ha indicado en los referidos actos de asesoramiento que la doctrina tributaria ha señalado que las facultades de verificación del Fisco configuran “... actividades investigatorias de tipo policial... y que en tal aspecto... la tarea del*

---

<sup>1</sup> Notas Nros. 986/02, 30/03 y 898/03 (DI ASLE)



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*Fisco se transforma en una etapa de instrucción preparatoria de la determinación con características marcadamente inquisitorias. Sus objetivos son claros: el fisco debe intentar llegar a la verdad de los hechos tal como realmente sucedieron. Debe, asimismo, conseguir todos los datos necesarios para llegar a una precisa, clara y circunstanciada atribución de la deuda tributaria. Debe, por último, evitar el peligro de que desaparezcan elementos probatorios ... los elementos obtenidos como consecuencia de las actividades descritas, si bien se asemejan a las pruebas procesales, en cuanto a actividades de conocimiento humano, no revisten técnicamente este carácter, dado que no nos encontramos ante un proceso jurisdiccional sino ante un proceso de formación de una decisión administrativa, decisión, ésta, que se apoyará en los elementos obtenidos como justificantes de la futura pretensión fiscal sobre la existencia y cuantía de una deuda tributaria. Sólo el procedimiento jurisdiccional posterior evaluará los elementos recogidos y les dará valor o no de prueba en el sentido procesal del término... ” – cfr. VILLEGRAS, Héctor B.; “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Ed. Depalma, Bs. As.; 1995, ps. 326 y 341/342 -.*

*Como puede advertirse, en el sub examine la solicitante no puede ser considerada parte interesada en los expedientes cuya vista ha requerido y –por ende- no se encontraba legitimada para acceder a ellos, en atención al carácter técnico de los procedimientos respectivos, por lo que correspondía denegar su solicitud. Cabe aclarar que la condición de parte interesada se configuraría únicamente si los expedientes de inspección dieran lugar al dictado de la vista del procedimiento de determinación de oficio.<sup>2</sup>*

La actuación de la Administración Federal de Ingresos Públicos, transcripta *ut supra*, concluye que el artículo 38 de la Ley 19.549 (Ley Nacional de Procedimientos Administrativos) no es aplicable al procedimiento de inspección ni a tareas investigativas, por revestir carácter de “proceso técnico”.

---

<sup>2</sup> Boletín Impositivo (D.G.I.) Nº 83 de Junio 2004, páginas 1119 y sgtes.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

Por último, entendemos que conforme los fundamentos expuestos, la Ley 11.683 (Ley de Procedimiento Tributario) tiene previsto y normado su propio “procedimiento determinativo de impuestos” el que específicamente prevé el momento a partir del cual el contribuyente tiene acceso al expediente, y en el cual se verifican todas las garantías de rango constitucional amparadas bajo el principio del “debido proceso adjetivo”, y que no es otro que el denominado “procedimiento de determinación de oficio” - artículos 16 y siguientes de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

### **2. Procedimiento Administrativo**

#### **2.1. LEY N° 19.549 Y DECRETO REGLAMENTARIO 1.759/72 (T.O. EN 1991)**

##### **2.1.1. Definición**

Se denomina **Procedimiento Administrativo** a la serie de actos en la que se desarrolla la actividad de los órganos administrativos del Estado, sean éstos pertenecientes a la administración central o a los organismos descentralizados.

Este procedimiento administrativo forma parte del Derecho Administrativo, y tiene por objeto el estudio de los principios y reglas que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la decisión administrativa, dentro de éste se estudia los elementos de defensa que tienen los administrados como así también todos los actos del procedimiento administrativo, entre ellos podemos mencionar a la presentación de pruebas y a los pedidos de vista de las actuaciones.

##### **2.1.2. Procedimiento Administrativo. Garantías Constitucionales**

Dentro del procedimiento administrativo, la Administración debe garantizar al administrado su defensa, para ello este último tiene garantías constitucionales.

El Artículo 1 de la Ley N° 19.549 que se transcribe a continuación, expresa cada una de las reglas o principios que hacen al desarrollo del procedimiento mencionado.

*“ARTICULO 1º.- Las normas del procedimiento que se aplicarán ante la administración pública nacional, centralizada y descentralizada, inclusive entes autárquicos, con excepción de los organismos militares y de defensa y seguridad, se ajustarán a las propias de la presente ley y a los siguientes requisitos:*

##### **REQUISITOS GENERALES**

- **IMPULSION E INSTRUCCION DE OFICIO**
  - a) *Impulsión e instrucción de oficio, sin perjuicio de la participación de los interesados en las actuaciones.*
- **CELERIDAD, ECONOMIA, SENCILLEZ Y EFICACIA EN LOS TRAMITES**
  - b) *Celeridad, economía, sencillez y eficacia en los trámites, quedando facultado el Poder Ejecutivo para regular el régimen disciplinario que asegure el decoro y el orden procesal. Este régimen comprende la potestad de aplicar multas de hasta*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

*diez mil pesos (\$ 10.000.-), cuando no estuviere previsto un monto distinto en norma expresa mediante resoluciones que, al quedar firmes, tendrán fuerza ejecutiva. Este monto máximo será reajustado anualmente por el Poder Ejecutivo Nacional, de acuerdo con la variación de índice de precios al consumidor establecido por Instituto Nacional de Estadística y Censos del Ministerio de Economía de la Nación;*

- **INFORMALISMO**

*c) Excusación de la inobservancia por los interesados de exigencias formales no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente;*

- **DIAS Y HORAS HABILES**

*d) Las actuaciones y diligencias se practicarán en días y horas hábiles administrativos, pero de oficio o a petición de parte podrán habilitarse aquellos que no lo fueren, por las autoridades que deban dictarlos o producirlas;*

- **LOS PLAZOS**

*e) En cuanto a los plazos:*

*1º) Serán obligatorios para los interesados y para la Administración;*

*2º) Se contarán por días hábiles administrativos salvo disposición legal en contrario o habilitación resuelta de oficio o a petición de parte;*

*3º) Se computarán a partir del día siguiente al de la notificación. Si se tratare de plazos relativos a actos que deban ser publicados regirá lo dispuesto por el art. 2 del Código Civil;*

*4º) Cuando no se hubiere establecido un plazo especial para la realización de trámites, notificaciones y citaciones, cumplimiento de intimaciones y emplazamientos y contestación de traslados, vistas e informes, aquél será de diez (10) días;*

*5º) Antes del vencimiento de un plazo podrá la Administración, de oficio o a pedido del interesado, disponer su ampliación, por el tiempo razonable que fijare, mediante resolución fundada y siempre que no resultaren perjudicados derechos de terceros. La denegatoria deberá ser notificada por lo menos con dos días de antelación al vencimiento del plazo cuya prórroga se hubiere solicitado;*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

- **INTERPOSICIÓN DE RECURSOS FUERA DE PLAZOS**

6º) Una vez vencidos los plazos establecidos para interponer recursos administrativos se perderá el derecho para articularlos; ello no obstará a que se considere la petición como denuncia de ilegitimidad por el órgano que hubiera debido resolver el recurso, salvo que éste dispusiere lo contrario por motivos de seguridad jurídica o que, por estar excedidas razonables pautas temporales, se entienda que medió abandono voluntario del derecho;

- **INTERRUPCIÓN DE PLAZOS POR ARTICULACIÓN DE RECURSOS**

7º) Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 12, la interposición de recursos administrativos interrumpirá el curso de los plazos, aunque aquéllos hubieren sido mal calificados, adolezcan de defectos formales insustanciales o fueren deducidos ante órgano incompetente por error excusable;

- **PERDIDA DE DERECHO DEJADO DE USAR EN PLAZO**

8º) La Administración podrá dar por decaído el derecho dejado de usar dentro del plazo correspondiente, sin perjuicio de la prosecución de los procedimientos según su estado y sin retrotraer etapas siempre que no se trate del supuesto a que se refiere el apartado siguiente;

- **CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS**

9º) Transcurridos sesenta (60) días desde que un trámite se paralice por causa imputable al administrado, el órgano competente le notificará que, si transcurrieren otros treinta (30) días de inactividad, se declarará de oficio la caducidad de los procedimientos, archivándose el expediente. Se exceptúan de la caducidad los trámites relativos a previsión social y los que la administración considerare que deben continuar por sus particulares circunstancias o por estar comprometido el interés público. Operada la caducidad, el interesado podrá, no obstante, ejercer pretensiones en un nuevo expediente, en el que podrá hacer valer pruebas ya producidas. Las actuaciones practicadas con intervención de órgano competente producirán la suspensión de plazos legales y reglamentarios, inclusive los relativos a la prescripción, los que se reiniciarán a partir de la fecha en que quedare firme el auto declarativo de caducidad.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

- **DEBIDO PROCESO ADJETIVO**

*f) Derecho de los interesados al debido proceso adjetivo, que comprende la posibilidad:*

***Derecho de ser oído***

*1º) De exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente. Cuando una norma expresa permita que la representación en sede administrativa se ejerza por quienes no sean profesionales del derecho, el patrocinio letrado será obligatorio en los casos en que se planteen o debatan cuestiones jurídicas.*

***Derecho a ofrecer y producir pruebas***

*2º) De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente dentro del plazo que la administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que debe producirse, debiendo la administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva, todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio;*

***Derecho a una decisión fundada***

*3º) Que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso.”*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

### **3. Principios constitucionales y administrativos involucrados**

En este punto desarrollaremos los principios constitucionales y administrativos que se encuentran involucrados dentro del procedimiento administrativo que estamos desarrollando.

Estos principios regulan la relación entre el Estado y los particulares y operan como límite o restricción a la facultad de imposición del Estado.

#### **3.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

##### **3.1.1. Derecho a Defensa**

El artículo 18 de la Constitución Nacional consagra la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos, garantía que no puede ser quebrantada ni por el legislador, ni por los tribunales<sup>3</sup>.

Esta garantía del debido proceso adjetivo y de la defensa en juicio de la persona y de los derechos se extiende, obviamente, no sólo a los procedimientos penales, sino también, como ha sido reiteradamente señalado por la Procuración del Tesoro de la Nación y por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de sus tribunales inferiores, también a los procedimientos administrativos.

El derecho de defensa en juicio es una garantía que las reglas del debido proceso que exige nuestra Constitución Nacional exhorta a que exista una condena debe existir un adecuado derecho de defensa en juicio. El derecho de defensa implica, entonces: el derecho de ser oído; el conocimiento de la imputación; la necesaria correlación que debe existir entre la imputación y el fallo; la posibilidad de probar y controlar la prueba; y la equiparación de posiciones entre el acusador y el acusado; y sin lugar a dudas un presupuesto de validez del procedimiento y en fin de la sentencia, será la defensa técnica eficaz.

De allí, que la ley de Procedimientos Administrativos incorpora en su cuerpo legal el debido proceso adjetivo.

<sup>3</sup> Confr. "Derecho Procesal Penal", Jorge A. Clariá Olmedo, actualizado por Jorge Vázquez Rossi, Tomo I, Ed. Rubinzal-Culzoni, pág. 70 y 71,



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

### **3.1.2. Principio de Igualdad de armas**

El Art. 8 de la Convención Americana ha consagrado en materia de la garantía de defensa, el **principio de igualdad de armas**.

Este principio parte del supuesto de que toda la construcción del proceso debe estar en todas sus etapas y actos equilibrado entre las partes.

Una u otras partes no deben tener mejores prerrogativas que las otras; esto ha llevado a elaborar otro principio de gravitación sobre el procedimiento administrativo, que es la suspensión de la ejecutoriedad.

### **3.2. PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO**

La finalidad que tiene el procedimiento administrativo, es el de participar como una garantía jurídica (tutela los derechos e intereses de los particulares) y por otra parte como garantía administrativa (persigue la buena marcha de la administración).

Para cumplir con su finalidad la Administración Pública debe cumplir con ciertos principios, los que distinguen al procedimiento administrativo de las otras ramas del derecho, ellos son: a) impulsión de oficio, b) celeridad, c) sencillez, d) formalismo moderado (informalismo), e) economía y eficacia de los procedimientos administrativos, f) decoro y orden procesal, g) escrituriedad, y h) debido proceso adjetivo.

#### **3.2.1. El debido proceso adjetivo**

Sin duda que el principio del “devido proceso adjetivo”, es el que mayor interés despierta por su significatividad y aplicación al proceso tributario. Por ello es necesario recordar su alcance desde el punto de vista del derecho administrativo.

*...El artículo 1º, inc.f., de la L.N.P.A. consagra el “devido proceso adjetivo” como un derecho de los administrados, que incluye:*

*El derecho a ser oído –es decir, a exponer las razones de las pretensiones y defensas antes de la emisión de los actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente. Es obligatorio el patrocinio letrado cuando son planteadas o debatidas cuestiones jurídicas.*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

*El derecho a ofrecer y producir pruebas, dentro del plazo que se fije. La administración debe requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio.*

*El derecho a una decisión fundada, que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso...<sup>4</sup>*

Otros autores analizan el “principio del debido proceso adjetivo”, en los siguientes términos:

*De este principio se deriva una serie de garantías, tales como el derecho a ser oído (apart. 1º) y a ofrecer y producir pruebas (apart. 2º), cuya consecución se encuentra ligada íntimamente a un instituto previsto en el D.R.L.P.A. denominado “vista”, es decir el derecho irrestricto del administrado, su apoderado o letrado patrocinante al expediente en cualquier momento de su trámite (conf. Art. 38, D.R.L.P.A.).*

*Así, en materia tributaria la vista constituye la vía idónea por la que el contribuyente toma conocimiento de los distintos elementos (v.gr., informes de inspección, dictámenes, de terceros, antecedentes similares) merituados por el organismo en el dictado del acto de gravamen de que se trate, conocimiento que le permitirá, sin lugar a dudas, ejercer con mayor énfasis su derecho de defensa en la instancia administrativa, jurisdiccional o posterior. Ello, claro está, sin perjuicio del deber de motivar sus actos que posee la Administración, tanto en el dictado de determinaciones de oficio como en la aplicación de sanciones, por imperio de las propias normas tributarias, deber que en modo alguno puede ser soslayado, so pretexto de haber concedido en algún momento la “vista” del expediente.<sup>5</sup>*

<sup>4</sup> VIZCAÍNO, Catalina García, *Derecho Tributario – Tomo II Parte General (Continuación)*, Editorial Depalma, página 85, (el resaltado no obra en el original).

<sup>5</sup> O'DONNELL, Agustina, en *Cuadernos de doctrina y jurisprudencia tributaria-Año IV –Números 6-7-2001/2002*, Editorial AD-HOC S.R.L., Director: Daniel MALVESTITI páginas 450/451. (el resaltado no obra en el original.)



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

Es oportuno aclarar que la doctrina siempre hace referencia a un expediente terminado, no a una fiscalización en curso (eventualmente “preparatoria” de un acto administrativo determinativo); porque en ese momento todavía el contribuyente no tuvo que ejercer su derecho defensa.

### **3.3. EL RECONOCIMIENTO DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO COMO INSTITUTO GARANTIZADOR DE LOS DERECHOS DEL FISCALIZADO**

#### **3.3.1. Vista del Procedimiento de Determinación de Oficio**

El primer párrafo del artículo 17 de L.P.T. garantiza que en el procedimiento determinativo de oficio se respetará el principio del Debido Proceso Adjetivo.

Principio que contiene:

- a) derecho a ser oído,
- b) derecho a ofrecer y producir prueba y
- c) derecho a una resolución fundada y que además está inserto en el artículo 1º, inciso f) de la ley de Procedimiento Administrativos.

*... ”La vista en el procedimiento administrativo nacional tiene el sentido de “acceso” al expediente por parte del particular. Es una expresión para designar la leal información del interesado de las actuaciones que puedan afectarlo. Va más allá de la mera posibilidad de formular alegaciones, en la medida en que pretende facilitar al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente y permitirle realizar un defensa eficaz”...<sup>6</sup>.*

El inicio del procedimiento determinativo de oficio (Artículo 17 de la Ley N° 11.683 y sus modificaciones), es con una vista al contribuyente concedida por el Juez Administrativo y su importancia radica en darle al sujeto pasivo la oportunidad de conocer la pretensión fiscal y ejercer su defensa, por lo que su falta acarrea la nulidad del procedimiento, no siendo susceptible de subsanación.

La vista es un requisito fundamental para un correcto ejercicio del derecho de defensa en juicio, garantía del orden jurídico y cuya inobservancia no podría

---

<sup>6</sup> Hutchinson, Tomás, “Régimen de Procedimientos Administrativos. Ley 19549”. Astrea, pág 279.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

válidamente ser saneada por la existencia de un procedimiento posterior, su comunicación fehaciente debe resultar de un acto formal efectuado en el domicilio fiscal del contribuyente.

En este acto procesal, se le da vista al contribuyente del expediente con las actuaciones realizadas, los actos de verificación practicados por el organismo; que han permitido llegar a determinar la materia imponible. Adviértase, que al ser oído el contribuyente tiene derecho de presentar sus descargos.

### **3.3.2. Posiciones que podrá asumir el contribuyente en la vista de las actuaciones**

El Juez Héctor Damarco plantea en sus cursos de Derecho Tributario que vencido este plazo se pueden verificar cinco situaciones distintas:

- 1) Que el contribuyente se presente y acepte las impugnaciones y cargos que formula la D.G.I. Lo puede hacer expresamente o solo firmando las declaraciones juradas. Si esto sucede la Ley 11683 enuncia que no hace falta dictar resolución determinativa del impuesto, teniendo la conformidad presentada por el contribuyente causa dos efectos: es una declaración jurada para el contribuyente y una determinación de oficio para el fisco. Atento a ello el contribuyente deberá pagar el impuesto que resulte de la determinación realizada por el fisco.
- 2) Que el contribuyente no se presente a contestar la vista y no presente descargo. El Juez Administrativo, en 15 días, deberá dictar la resolución determinativa de impuesto.
- 3) Que el contribuyente se presente y eleve descargo con discrepancia en la interpretación de la ley, pero no en los hechos. El Juez Administrativo en 15 días, deberá dictar la resolución determinativa de impuesto.
- 4) Que el contribuyente se presente y al efectuar su descargo discrepe con los hechos que plantea la D.G.I. A este supuesto le sobreviene el ofrecimiento de las pruebas relativas a las afirmaciones acerca de cómo fueron los hechos.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

- 5) Que el contribuyente se presente y discrepe con los hechos y con la interpretación de la Ley.

Para estos dos últimos supuestos la ley 11.683 no trae regulación, pero el D.R., en su artículo 35, sostiene que la prueba deberá ser producida dentro del término de 30 días posteriores al de la fecha de notificación del auto que las admitiera. Este plazo será prorrogable mediante resolución fundada por un lapso igual y por una sola vez.

### **3.3.3. Pruebas**

El Juez Administrativo se expedirá sobre el merito de la prueba producida o dará las razones por la que no se hizo lugar a la prueba ofrecida.

Cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende en su estudio crítico en conjunto, tanto de los varios medios aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlas u oponer otros hechos

El Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de utilización supletoria en lo que refiere a la L.P.T., regula en el Libro II, Capítulo V todo lo referido a la prueba. Los medios regulados son:

- a) Prueba documental
- b) Prueba de informes
- c) Prueba confesional
- d) Prueba de testigos
- e) Prueba pericial.

Este ordenamiento jurídico indica que incumbe la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción.

En cuanto a la Materia Administrativa propiamente dicha, el D.R. de la ley 19.549 aclara, en su Artículo 46, que se admitirán todos los medios de prueba, salvo los



### **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

que fueren manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios. Adviértase, que en esta normativa la prueba está a cargo del que procura el reconocimiento de un hecho determinado.

Por último el Juez Administrativo, deberá dictar resolución fundada determinando el impuesto. La resolución deberá ser fundada a efectos de poner en conocimiento del contribuyente las razones por las que debe pagar el impuesto.

Esas cualidades y/o características son las que han llevado al legislador a incorporarlo dentro de la ley N° 24.769 (Ley Penal Tributaria), en su artículo 18; como requisito ineludible para determinar el presupuesto objetivo de punibilidad.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

### **4. La Ley de Procedimiento Tributario**

El procedimiento fiscal también llamado procedimiento tributario, está reglamentado principalmente Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones).

Este cuerpo legal dispone entre otras cosas, las facultades y deberes de la administración y administrados, procedimientos, recursos, sanciones, etc., necesarios para llevar adelante la función fiscal encomendada al Estado y garantizar los derechos de los contribuyentes.

La mencionada ley establece; por un lado ciertos procedimientos “**reglados**” como por ejemplo el Procedimiento de Determinación de Oficio y por otro lado los procedimientos “**no reglados**” que surgen de la aplicación de las facultades que la misma otorga al órgano fiscal.

#### **4.1. PROCEDIMIENTOS REGLADOS**

A efectos de no perder vista el objetivo del presente trabajo, nos centraremos en el procedimiento de “**Determinación de Oficio**”.

##### **4.1.1. Características del Procedimiento de Determinación de Oficio**

El procedimiento de determinación de Oficio, ha sido definido por reconocida doctrina, expresando:

*El procedimiento se inicia con una vista del juez administrativo al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, debidamente fundamentados (artículo 17, L.P.T. t.o. en 1998), con la finalidad de que éste puede ejercer su derecho a defensa.*

*Cuando así corresponda, se utiliza la misma vista a los efectos de instruir el sumario pertinente. La referencia al detallado fundamento de las impugnaciones o cargos realizados en la vista ha sido motivo de discusión. Sobre el particular, la jurisprudencia se inclinó por considerar que no puede pretenderse que en dicha vista se consignen estrictamente y con sentido amplio los mismos requisitos que se exigen para la resolución determinativa del gravamen (verbigracia, detalle de los*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*sustentos jurídicos de las impugnaciones), bastando con una breve fundamentación de los mismos.*

*Una vez notificada la vista del juez administrativo al sujeto pasivo, éste dispone de quince (15) días –hábiles-, prorrogables por otro lapso igual y por única vez, para que por escrito formule el descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho*

*[...]Evacuada la vista y ante la falta de contestación del descargo por parte del sujeto pasivo en el término establecido, el juez administrativo estará en condiciones de dictar la resolución fundada.*

*El plazo para producir el descargo y ofrecer pruebas es perentorio. A su vencimiento caduca –por aplicación del principio de preclusión- el derecho procesal del responsable para producirlo en esa instancia.*

*En cambio, si el contribuyente o responsable formulara el descargo y ofreciera la probanza, el juez administrativo podrá rechazar o aceptar las pruebas.*

*En el primer supuesto, dicho funcionario deberá dictar la resolución administrativa determinativa de oficio del gravamen, por aplicación del artículo 34 del Decreto 1397/79.*

*Dado el último caso, la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de las pruebas ofrecidas se regirán por las normas contenidas en el Título VI del decreto reglamentario de la ley de procedimientos administrativos –excluido el alegato previsto en el artículo 60- en aquellos aspectos no reglados por la ley procedural y su reglamentación (artículo 35, D.R..L.P.).*

*El rechazo de la prueba efectuada por el juez administrativo no produce nulidad, por cuanto no vulnera el derecho a defensa, al poderse ofrecer nuevamente ante la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación, a través del recurso de apelación. No obstante, en algunas causas se sostuvo que la falta de denegación expresa acerca de su admisibilidad, importa la nulidad de la determinación de oficio. Sobre el particular caso de un rechazo infundado de la probanza ofrecida, opinamos que el mismo podría recurrirse mediante el remedio procesal previsto en el artículo 22 de la ley de procedimientos administrativos (recurso de revisión).*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*Producida la apertura a prueba, la misma deberá realizarse dentro del término de (30) días -hábiles- posteriores al de la fecha de notificación del auto que las admitiera, plazo que podrá ser prorrogado, mediante resolución fundada, por igual lapso y por única vez. Si el sujeto pasivo no produjera la prueba dentro del plazo establecido, el juez administrativo podrá emitir la resolución, prescindiendo de ella (artículo 35, D.R.L.P.). Transcurrido el término indicado para la producción del material probatorio, el juez administrativo dictará la resolución administrativa...<sup>7</sup>*

Descripto el procedimiento de determinación de oficio, resulta necesario analizar las características del proceso, a través de la doctrina en cuanto a si es o no idóneo como procedimiento determinativo de tributos:

*...vamos a analizar este tema de la determinación de oficio. Uds. saben que determinar un tributo no es nada más que establecer el monto del tributo, y la ley 11.683 establece un sistema que yo creo que se ajusta mucho a lo que es el sentido común, porque la determinación de tributos comienza con la declaración jurada del contribuyente, y está bien que sea así, quién mejor que el contribuyente para conocer cuál es su propia situación fiscal, y la determinación de oficio, que es la otra forma de determinación que prevé la ley, tiene un carácter eventual transformándose en obligatoria en aquellos casos en que no habiéndose presentado la declaración jurada o habiéndose presentado ésta resulta impugnable.*

*Este procedimiento de determinación de oficio de la ley 11.683 está regulado por una razón muy sencilla, porque estamos hablando de la garantía del contribuyente, del derecho a defensa del contribuyente, no sólo en la justicia se tiene que asegurar el derecho de defensa del contribuyente, también se asegura en sede administrativa, porque esta idea del debido proceso no es nada más que la idea del derecho a defensa del contribuyente llevado a sede administrativa.*

*Siempre he sostenido que los procedimientos administrativos simulan ser un juicio de los que se desarrollan ante los tribunales judiciales, el debido proceso*

---

<sup>7</sup> GOMEZ Teresa y FOLCO, Carlos M. op. cit, páginas 3, 4 y 5. (el resaltado no obra en el original).



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*en sede administrativa da la oportunidad de ser oído, de ofrecer y producir prueba y el derecho a una resolución fundada. Pero el derecho a ser oído parece el más elemental de los derechos, y en realidad lo es, ¿cómo puede defenderse una persona si no es oído acerca de las imputaciones cargos que se le imputan? ¿Cómo puede ser oída una persona si no se le da a conocer el conjunto de elementos que se han tenido en cuenta para formularle los cargos y las imputaciones?*

*Fíjese que tanta ha sido la preocupación del legislador que el procedimientos de determinación de oficio la ley quiso que fuera iniciado por un funcionario con determinada idoneidad, con la idoneidad que significa tener un título, una experiencia dentro de la Dirección para asegurar el ejercicio de derecho de defensa del contribuyente. Porque el juez administrativo debe no sólo resolver, sino llevar todo el trámite del procedimiento, cada uno de los pasos de ese trámite tiene que contar con la presencia de este funcionario. Y fíjense Uds. que en el momento que se le da la vista para que efectúe el descargo se le da la llave para el segundo momento del debido proceso que es ofrecer prueba, es decir, que en el mismo acto se está contemplando la posibilidad de respetar todos los principios del debido proceso, el derecho a ser oído y a producir prueba.*

*Es clara que no tiene la misma entidad el derecho a ser oído que el derecho a producir prueba, la jurisprudencia se ha encargado de enmarcar esta diferencia, casi uno tendría que decir que el derecho a ser oído es un derecho esencialísimo que si no se observa el procedimiento es nulo; y así lo ha dicho siempre la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y de la Cámara Federal. En cambio, el derecho a producir prueba puede dar lugar a cuestiones en aquellos supuestos en que la prueba es denegada, no se permite su producción y se sigue adelante con el procedimiento, pero ahí siempre está la posibilidad de aplicar una doctrina de la Suprema Corte de Justicia que es la subsanabilidad y esto es posible dentro del procedimiento tributario porque ante el Tribunal Fiscal de la Nación el contribuyente encuentra siempre la posibilidad de producir la prueba que le fue malamente, o arbitrariamente denegada, por la autoridad de la Dirección General Impositiva.*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

*Por último, el derecho a una resolución fundada es un derecho básico dentro de este esquema que estoy presentando, y digo básico porque es cierto que no siempre las resoluciones, e incluso las sentencias policiales, se fundaron, siempre recuerdo que las primera sentencias en el derecho patrio que empezaron a fundarse fueron las sentencias penales después de 1810, porque antes se le hacia conocer la parte dispositiva al condenado. Llegados a la época de la organización nacional, se comienza a fundar, también las otras sentencias, las sentencias que tienen que ver con cuestiones patrimoniales, porque se cae en la cuenta que tan importante es la persona como el patrimonio.*

*Claramente observamos que esto tiene una doble función, porque por un lado permite saber cómo trabajan los organismos jurisdiccionales del Estado, permite conocer la calidad de la justicia que se tiene, por otro lado permite explicarle al sujeto por qué se lo ha sancionado, o se le ha confirmado una determinación de tributo. Es entonces cuando hay que explicarles los hechos y el derecho, hay que explicarle cuales son los hechos que se tienen por ciertos y el posible encuadramiento de los mismos para que puedan ser discutidas en otras instancias revisoras.*

*Instancias necesarias porque esas resoluciones, para decirlo en palabras de autores más modernos, no tienen la calidad necesaria para poder pasar en autoridad de cosa juzgada material, y no la tiene porque la Dirección General Impositiva es juez y es parte, lo que hace falta para que haya un ejercicio pleno del derecho a defensa es un organismo independiente que con prescindencia de intereses de las partes declare cuáles son los derechos de cada una, por eso estas resoluciones de los organismos administrativos del Estado siempre tienen la posibilidad de llegar a ser conocidas por los tribunales de justicia, para cumplir con el proyecto constitucional y en la Argentina a través del Tribunal Fiscal de la Nación da todas las garantías que hemos señalado.<sup>8</sup>*

<sup>8</sup> DAMARCO, Jorge Héctor, Juez de la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal, Profesor Universitario: exposición brindada en el Primer Simposio sobre el Régimen Tributario Argentino – C.P.C.E.C.F. – 22 al 25 de Marzo de 1999 - Tema: “La determinación de oficio en sede penal”, en Periódico Económico Tributario, Año 1999, página 710 y siguientes. (el resaltado no obra en el original)



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

Como puede observarse, la doctrina transcripta es clara en cuanto a las bondades técnicas y jurídicas que presenta en resguardo del “debido proceso adjetivo”; el Procedimiento de Determinación de Oficio (Procedimiento reglado en el Artículo 17 y siguientes de la Ley 11.683 y modificaciones).

### **4.2. PROCEDIMIENTOS NO REGLADOS**

#### **4.2.1. Descripción del proceso de Fiscalización e Investigación: inicio, desarrollo y culminación**

En los comentarios a la Ley de Procedimiento Tributario, Teresa Gómez y Carlos M. Folco, señalan:

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

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

*Finalmente, la actuación inspectora practicará las liquidaciones tributarias derivadas de la comprobación, aunque es menester recordar que las mismas no constituyen determinación administrativa, toda vez que éstas competen a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos (cfr. Art. 16 L.P.T.)...<sup>9</sup>*

El desarrollo de una verificación y fiscalización, realizada por la inspectoría tributaria puede describirse de la siguiente forma:

Para que se configure un inicio de inspección, es requisito sustancial que se haya notificado al responsable tal circunstancia de manera que no ofrezca dudas al mismo acerca de que se encuentra inspeccionado. Es decir que no debe existir margen de incertidumbre, el contribuyente debe estar notificado en forma expresa e indubitable de

---

<sup>9</sup> GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M. *Procedimiento Tributario*, 4ta Edición Actualizada y Ampliada, Editorial La Ley, página 179. (el resaltado no obra en el original)



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

los impuestos y períodos objeto de la fiscalización, de manera que aquél esté abundantemente informado sobre el actuar fiscal y con total posibilidad de ejercer sus derechos.

Sobre el particular debemos recordar que el tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Ribotta, Roberto Francisco” T.F.N., Sala “B” del 30/03/99 (Expte. Nº 15.690-I), resolvió que:

*... no resulta nula la determinación de la situación impositiva de un contribuyente, cuando si bien no se le notificó el inicio de la fiscalización relativa a un gravamen mediante el formulario que exigía la normativa interna del Organismo, se le efectuó el requerimiento del tributo de que se trate y además estuvo abundantemente informado sobre el actuar fiscal y con total posibilidad de ejercer sus derechos.<sup>10</sup>*

*Lo resuelto por el tribunal tiene directa concordancia con lo dispuesto en el artículo 113 de la Ley Nº 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) cuando expresa: “El Poder Ejecutivo Nacional queda facultado para disponer...., con carácter general..., la exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses punitarios y cualquier otra sanción ...., a los contribuyentes o responsables que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas y denunciando..., siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable.<sup>11</sup>*

El criterio antes comentado, ratificado por la justicia federal, en síntesis considera que el “inicio de fiscalización” puede producirse por cualquier actuación de la administración tributaria que observe los requisitos antes expuestos v.gr. simple requerimiento impositivo con detalle de impuestos y períodos. Es por ello que

<sup>10</sup> P.E.T. Año 1999, páginas 559/560. (el resaltado no obra en el original).

<sup>11</sup> Causa: Tibsa Inversora S.A. c. Dirección General Impositiva (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Federal, sala II, del 18/03/2004), La Ley Online, (el resaltado no obra en el original).



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

consideramos que la etapa de investigación forma parte del proceso de fiscalización, y no podría escindirse una de otra.

Por lo general, a través de un formulario que se entrega al contribuyente, se le informa quiénes serán los funcionarios actuantes (inspector, supervisor y jefe de división fiscalización que intervienen), se identifican las actuaciones mediante un número de orden de intervención y se detallan las obligaciones objeto de la fiscalización (impuestos y/o regímenes y períodos).

Iniciado el proceso de verificación y/o fiscalización, por el medio que sea (comunicación de inicio de inspección o requerimiento), el inspector designado procederá a realizar las tareas de auditoría de rigor, para ello trabajará con la documentación e información suministrada por el mismo contribuyente y también con la obtenida de terceros (proveedores, clientes, organismos de contralor, etc.) a solicitud de la inspección.

Como bien lo expresa la doctrina:

*A los fines de obtener una mayor apreciación sobre los aspectos económicos-tributarios de los contribuyentes bajo fiscalización, los agentes de la AFIP-DGI podrán solicitar información de terceros que tuvieran relaciones con los inspeccionados.*

*Los mismos deberán ser oportunos, necesarios, claros con la información solicitada, otorgando a los terceros plazos razonables para su cumplimiento. La información así obtenida, y agregada al expediente administrativo, tendrá suficiente valor probatorio a fin de evaluar las circunstancias y hechos económicos relativos al contribuyente fiscalizado...<sup>12</sup>*

Como puede apreciarse la información suministrada por “terceros” juega un papel fundamental en el desarrollo y resultado de la fiscalización, toda vez que permite

<sup>12</sup> SANCHEZ Patricia P., COLL Hernando y CORRALES Alejandro M.: *Verificación, Fiscalización y Determinación de Oficio con las modificaciones introducidas por la Ley 25.795*, Editorial La Ley, página 25.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

a la inspección contar con elementos externos, aportados de manera “espontánea”, formadores de opinión con relación a la realidad de los hechos sujetos a verificación.

En tal sentido debemos tener presente que la tarea de inspección tiene, entre otros, como principal propósito reconstruir el pasado, de manera de determinar la realidad de los hechos (lo que la doctrina a denominado la “verdad material de los hechos”, en salvaguarda del principio de “legalidad” que necesariamente debe observarse en materia tributaria), para ello debe valerse de todos los medios de prueba legales establecidos al efecto.

En la práctica, este fin busca ser neutralizado por determinados contribuyentes que mediante la generación de pruebas “irreales” pretenden mostrar de otra manera los verdaderos hechos acaecidos. Como ejemplo de lo expuesto podemos exponer el caso de un contribuyente que ha computado a sabiendas créditos fiscales provenientes de facturas “apócrifas”, y que teniendo conocimiento de las circularizaciones cursadas por la inspección (mediante la vista del expediente en un momento que entendemos no corresponde por los fundamentos que más adelante explicaremos) se adelanta y contacta al tercero y con su connivencia contestan lo solicitado por la inspección de manera que no se observen inconsistencias con la información proporcionada por él a la inspección en su calidad de fiscalizado (por ejemplo: coinciden comprobantes, registraciones, fechas de pago, formas de pago etc.).

De esta manera la inspección es inducida para que no continué indagando e investigando respecto de esas operaciones en particular, lo que ocurrirá indefectiblemente porque la fiscalización considerará que del análisis de los elementos aportados, tanto por el fiscalizado como por terceros, no surgen inconsistencias “visibles” que permitan inferir que la realidad de los hechos no se corresponde con los comprobantes del caso.

Siguiendo con el ejemplo, si por el contrario la contestación del tercero no es “interceptada” por el fiscalizado, y resultan inconsistencias, la inspección profundizará la investigación de manera de colectar todos los elementos probatorios necesarios que



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

permitan impugnar la facturación observada, de manera de invertir la carga probatoria, resultando el fiscalizado obligado a demostrar la efectiva prestación de servicios o compra de bienes documentadas mediante el comprobante *–prima facie–* observado por la fiscalización. Decimos *–prima facie–* porque de no ser conformado el ajuste por el fiscalizado, recién en el procedimiento de determinación de oficio la administración procederá formalmente a impugnar los documentos observados por la inspección.

Resulta oportuno aclarar que en los casos de facturación apócrifa siempre estamos en presencia de una cuestión de “hecho y prueba”, toda vez que la inspección deberá probar los indicios (ciertos, graves y concordantes) que funden la presunción simple (en el caso que nos ocupa: que el documento aportado a la inspección no representa la realidad de los hechos que pretende documentar), que invertirá la carga de la prueba de manera que el contribuyente deberá aportar los elementos de prueba que desvirtúen aquella presunción originaria. En este caso es de aplicación la regla procesal, que exige que quién afirma un hecho en un proceso debe demostrarlo debidamente mediante los medios de prueba establecidos por ley.

La posibilidad de que el contribuyente en connivencia con el tercero “produczan” una prueba inexistente o manipulen la información de manera de ocultar la “realidad” de cómo sucedieron los hechos, situación que puede materializarse a partir de una vista del expediente de fiscalización en curso, atenta directamente contra la efectividad y resultado del procedimiento de fiscalización.

Esto es de vital importancia en los casos en que se verifica la existencia de facturación “apócrifa”, la experiencia nos muestra que la connivencia antes comentada se da habitualmente además con la finalidad que la administración reclame al tercero (entiéndase proveedor que consta en el comprobante apócrifo) el impuesto debido (o no declarado) sin que exista solvencia patrimonial para responder por dicho crédito. De esta manera la empresa “solvente” válida su crédito fiscal y deducción de gastos, documentados a partir de comprobantes apócrifos validados por una fiscalización.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

Precisamente el resultado de la utilización de este tipo de instrumentos, es decir computar un gasto y/o crédito fiscal proveniente de operaciones inexistentes, está directamente vinculada con la apariencia real que pueda dársele al mismo. Es decir que el resultado de la maniobra va de la mano con la “apariencia real” que pretende dársele a la operación, en consecuencia la connivencia a la que nos referíamos en el párrafo anterior tiene ese destino, de modo que la inspección no tenga inconsistencias que sustenten alguna observación.

Continuando con la descripción del proceso de fiscalización, debo expresar que del análisis de la documentación aportada por el contribuyentes y terceros, el inspector confecciona distintos papeles de trabajo en general relacionados con el relevamiento de información y determinación de los “ajustes” que entiende procedentes. Los “ajustes de inspección” no son otra cosa que la cuantificación de las observaciones formuladas por la inspección, es decir que contiene las correcciones –*prima facie*– que deberían practicarse a la base imponible declarada por el contribuyente o no, en el caso de tratarse de DD.JJ. originales presentadas en el transcurso de la verificación.

Cabe destacar que según la doctrina:

*...concluidas las tareas de fiscalización, los agentes actuantes deberán comunicar a los contribuyentes inspeccionados, cuáles han sido las conclusiones arribadas.*

*Podrán ser dos las conclusiones finales, la existencia de diferencias impositivas a favor del Fisco, o la conformidad del cumplimiento de las obligaciones fiscales.*

*En el primer supuesto, se deberá notificar al contribuyente el o los ajustes considerados por la inspección, detallando en formulario de acta –F.8400- los impuestos y períodos involucrados, circunstancias y legislación aplicable, montos involucrados, copia de los papeles de trabajo y podrán dejar las declaraciones juradas rectificativas (pro-forma) propuestas.*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

*En dicho acto, se establece un plazo prudencial, de diez (10) días hábiles, a fin de que el contribuyente analice la posible aceptación o el desistimiento de los ajustes propuestos... ”<sup>13</sup>*

La puesta a consideración de las “observaciones” -prima facie- “ajustes de inspección”- que hubiere realizado la inspección actuante, se realizará mediante un acto que la doctrina a dado en llamar “pre vista”, establecida en el Artículo 36 Bis de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.):

*“Artículo 36 Bis: En el transcurso de la verificación y a instancia de la inspección actuante, los responsables podrán rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas, de acuerdo a los cargos y/o créditos que sugirieren de la misma.*

*En tales casos, no quedarán inhibidas las facultades de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS para determinar la materia imponible que en definitiva resulte.”*

Se la podría definir como el acto mediante el cual se pone en conocimiento del fiscalizado la liquidación del personal de fiscalización, a los efectos de que el contribuyente dé conformidad a la pretensión fiscal, ya sea presentando las declaraciones juradas –dejadas de presentar- o rectificando las oportunamente presentadas.

Es así que en la práctica, una vez determinado el ajuste y antes de finalizar la inspección, el inspector con la participación del Supervisor, someten a consideración del contribuyente o responsable la totalidad de los ajustes y declaraciones juradas proyectadas, para que considere ésta la posibilidad haciendo hincapié en los beneficios que el contribuyente o responsable obtendría, respecto de la reducción de sanciones previstas en el artículo 49 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).

Asimismo, se informa al contribuyente, que en caso de no conformarlo se le iniciará el procedimiento de determinación de oficio dejando explicitado la dependencia

<sup>13</sup> SANCHEZ Patricia P., COLL Hernando y CORRALES Alejandro M, *op. cit.* página 25 y 26.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

que continuará con el tratamiento de las actuaciones, debiendo dicho procedimiento quedar asentado en un acta de constatación, en la que deberá quedar cuantificada la diferencia determinada por los ajustes proyectados, debiendo incorporar la mencionada acta al expediente.

Previo a que se otorgue la vista al contribuyente en el procedimiento de determinación de oficio a través del dictado de la resolución pertinente, el Fisco ha reunido una serie de informes, pruebas y demás papeles de trabajo del área fiscalizadora e incluso otras áreas.

Es muy probable que ese contribuyente esté al tanto de toda la documentación o de la mayor parte de ella, ya que él mismo contestó requerimientos, presentó documentación solicitada etc.

Sin embargo puede ocurrir que el contribuyente además desconozca –hasta ese momento- cierta documentación que provenga específicamente de tareas investigativas del Fisco, tales como información de terceros (proveedores, clientes, etc.), cruce de datos a través de redes informáticas, etc.

Dicha información es analizada minuciosamente, previo a otorgársele la vista, a los efectos de que las resoluciones a dictarse posteriormente, contengan certeza de la pretensión fiscal, no sólo en cuanto al saldo de impuesto dejado de ingresar oportunamente por el administrado, sino también en cuanto a los hechos que se afirman y las imputaciones que se sostienen.

Frente a ello, surgía la duda de si el fiscalizado podía tomar vista de dicha documentación, solicitándose la misma a través de lo dispuesto en el artículo 38 del decreto 1759/72 (Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos), y la respuesta debe necesariamente ser afirmativa, ya que dicho artículo establece – únicamente- como excepción a dicha posibilidad de tomar vista a las actuaciones, diligencias, informes o dictámenes que a pedido del órgano competente y previo asesoramiento del servicio jurídico que corresponde, fueren declarados reservados o secretos mediante decisión fundada del titular de la AFIP.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

Es oportuno realizar los siguientes comentarios y/o aclaraciones:

- a) El contribuyente siempre tienen pleno conocimiento de los datos y documentación obrantes en el expediente de inspección, en primer lugar porque en general la misma fue aportada por él en virtud de los requerimientos que se le cursaran, y en segundo lugar porque también debe contestar las inconsistencias que la inspección haya detectado de la compulsa efectuada con información proporcionada por terceros. Es decir que más allá de que no conozca toda la documentación e información aportada por terceros, la misma será objeto de un requerimiento por el que se le solicitará que justifique las diferencias y/o inconsistencias observadas, en ese momento –durante el desarrollo de la inspección- deberá aportar todos los elementos de prueba del caso y/o informar los criterios empleados en la determinación de la materia imponible, cuando el ajuste verse sobre un aspecto técnico y no de hecho y prueba.
- b) Nunca una fiscalización culmina sin que el contribuyente tenga conocimiento de las observaciones formuladas por la inspección, además es obligación de la inspección considerar y ponderar todas las explicaciones y elementos de prueba que el contribuyente aporte durante el transcurso de la fiscalización en contestación a las inconsistencias que se le comuniquen como resultado de la actuación.
- c) Lo expuesto debe entenderse respecto de contribuyentes que cumpliendo con su deber de colaboración aportaron toda la documentación solicitada, y atendieron debidamente la inspección contestando las observaciones formuladas. Es claro que si el contribuyente no aporta lo solicitado ni contesta los requerimientos cursados, no tendrá conocimiento de las “premisas” de trabajo que maneja la inspección (inconsistencias detectadas).

En el transcurso de la inspección se confeccionará un expediente administrativo que contendrá como último elemento un “informe final de inspección”, en el que el inspector actuante informará a sus superiores todas las tareas y diligencias practicadas con tal motivo (debe considerarse que ese informe tiene efectos internos respecto de las



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

cuestiones vinculadas con cumplimientos de instrucciones de trabajo, informe de recaudación, pautas de fiscalización etc., ajena al contribuyente)

En efecto, como bien lo expresa la doctrina:

*Al concluir la auditoría fiscal, el inspector debe elaborar un informe circunstanciado sobre su tarea, dejando constancia de los trabajos efectuados, la apoyatura legal y contable de que se ha valido, los cargos que fundamentan el ajuste practicado y el detalle de los rubros y montos del tributo ajustado...*

*[...]Al ser un documento interno de la Administración Federal de Ingresos Públicos, no tiene fuerza probatoria alguna. Pese a ello, resulta de utilidad para que el juez administrativo que intervendrá en el procedimiento de determinación de oficio tome conocimiento de los criterios técnicos-contables aplicados por el inspector en la etapa anterior y sobre los cargos que deberá incluir en la “vista” respectiva y sus pruebas respaldatorias...<sup>14</sup>*

Otro aspecto importante que debe tenerse presente es que los papeles de trabajo en los que la inspección determina *-prima facie-* la deuda tributaria (monto del ajuste de inspección), no constituyen determinaciones administrativa de tributo ni obligan a la administración frente al inspeccionado (conforme el 2º párrafo del Art. 16 de Ley Nº 11.683, t.o. en 1998 y sus modif.).

De no conformarse el ajuste de inspección, la administración tributaria procederá a incoar el correspondiente procedimiento de determinación de oficio, en el que el contribuyente sólo deberá contestar y ofrecer prueba respecto de las “imputaciones” contenidas en la vista, independientemente de que las mismas estén o no mencionadas en el informe final de inspección.

La Ley Nº 11.683 tiene un procedimiento específico de determinación de la obligación tributaria, que comienza con la fiscalización y puede o no culminar en un procedimiento de determinación de oficio. La “llave” para cerrar el procedimiento determinativo la tiene siempre el contribuyente, en el momento en que expresa su

<sup>14</sup> FOLCO, Carlos María, *Procedimiento Tributario – Naturaleza y Estructura*, Editorial Rubinzal – Culzoni, páginas 217/218, (el resaltado no obra en el original).



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

conformidad (sea después de la prevista efectuada por la fiscalización o de la vista del Art. 18 LPT) a los ajustes propuestos y culmina la fiscalización, o caso contrario la administración debe incoar el procedimiento normado a tal efecto.

Por lo expuesto entendemos que el “sistema determinativo” de la obligación tributaria es un todo indivisible compuesto por la fiscalización (que contiene etapa de investigación) y el procedimiento de determinación de oficio. En consecuencia, no corresponde separar su análisis como si se tratara de compartimentos estancos (fiscalización por un lado y determinación de oficio por otro).

La inspección tributaria presenta particularidades que guardan directa relación con la línea de razonamiento que pretendo trazar:

Así, puedo expresar que nuestro sistema tributario reposa sobre la “autodeclaración” o “autodeterminación” de los impuestos, del cual emerge el denominado “deber de colaboración” por parte del administrado. Como contrapartida, la Administración cuenta con los medios para exigir el cumplimiento de ese deber, procurando acercarse a la verdad material en cuanto a determinación tributaria se refiere. Y ese conjunto de instrumentos con que cuenta la Administración, se encuentran inspirados en una concepción de naturaleza inquisitiva.

### **4.2.2. Naturaleza del proceso de Fiscalización**

La doctrina distingue en primer lugar entre facultades fiscalizadoras e investigadoras:

*Facultades Fiscalizadoras e investigatorias -Ley 11.683- La determinación tributaria implica un control posterior por parte del fisco para saber si los sujetos pasivos cumplieron en forma debida con los deberes formales emanados de la determinación. Tal tarea de control se denomina “fiscalización de la determinación tributaria”.*

*Aquí debe hacerse una importante aclaración, muy diferente a la labor de fiscalizar determinaciones es la de tipo investigatorio. La labor investigatoria está encaminada a prevenir los daños y peligros que pueden ocasionar la genérica desobediencia de los administrados a la potestad tributaria en ejercicio. Lo*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*perseguido es averiguar la existencia de hechos imponibles realizados pero ignorados por el fisco, con la consiguiente falta de individualización de los correspondientes sujetos pasivos tributarios. La labor investigatoria es una facultad estatal emanada directamente de la potestad tributaria y que debe diferenciarse de la facultad de fiscalización de determinación...*

*.....El artículo 35 de la Ley 11.683 otorga a la AFIP amplios poderes para fiscalizar e investigar en cualquier momento, incluso respecto de “períodos fiscales en curso” (o sea, puede realizar indagaciones sobre hechos imponibles aún no acaecidos), el cumplimiento que los obligados reales o presuntos dan a las normas tributarias.*

*Cuando la ley establece que la AFIP tendrá amplios poderes, indica que esas facultades deben interpretarse no con criterio restrictivo, sino extensivo.*

*Basta con que la AFIP presuma la existencia de un posible sujeto pasivo que ha omitido presentar declaración jurada (debiéndolo hacer) para que sea procedente su poder de indagar.<sup>15</sup>*

Continuando con el análisis del mencionado Artículo 35, es importante destacar el poder de “policía económica” que reviste la Administración Federal de Ingresos Públicos; en efecto posee amplios poderes coactivos como Policía Fiscal Federal. Sobre el particular la doctrina ha expresado:

*La potestad y el ejercicio del poder de policía fiscal, han sido sólo conferidos a la AFIP-DGI, quedando excluidas las fuerzas policiales y de seguridad, según lo ha reconocido la jurisprudencia:*

*Es de competencia de la Dirección General Impositiva -y no de la Policía Federal Argentina, a la que su ley orgánica no le acuerda facultades al respecto- la verificación y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, actuando en ello -como expresamente lo señala el*

---

<sup>15</sup> VILLEGRAS, Héctor B., op. cit, páginas 414/416, (el resaltado no obra en el original)



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

párr. 1º, del citado Art. 41 de la ley 11.683- por intermedio de sus funcionarios y empleados... ”<sup>16</sup>

*Respecto de la naturaleza policial de la potestad de fiscalización de los impuestos federales, las facultades que la ley 11.683 otorga a las AFIP-DGI han sido reconocidas por autorizada doctrina, como así también por la jurisprudencia de nuestros tribunales de justicia:*

Así, Francisco D'Albora, con motivo de su comentario al Art. 182 del Código de Procedimientos Penal, al referirse a los órganos especiales de prevención, menciona expresamente las facultades que confiere a la AFIP-DGI el Art. 18 de la ley 24.769, que aluden a la convicción administrativa que debe preceder sus propias denuncias de delitos fiscales, o la necesidad de verificar y determinar la deuda por disposición del juez, cuando la denuncia ha sido formulada por un tercero...<sup>17</sup>

La Cámara Nacional de Casación Penal sobre el tema tiene dicho que:

*La "policía" no es exclusivamente la actividad preventiva, la de seguridad, ni la que se ejerce por cuerpos armados. También lo es la policía económica, noción a la que corresponden las atribuciones acordadas a la Dirección General Impositiva por el Art. 41 [actual Art. 33] de la ley 11.683 (Adla,XXXVIII-D, 3476), entre las que se cuenta la relativa a la gestión de órdenes de allanamiento.*<sup>18</sup>

*El Art. 224 del Cód. Procesal Penal emplea el vocablo "policía" como nombre común, indicativo más bien de la función policial y no de una repartición creada por ley como lo es la Policía Federal, por lo que no es motivo de anulación la intervención de la Dirección General Impositiva en la ejecución de la orden de*

<sup>16</sup> **Antecedente indicado en texto original:** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala I, 8/11/1993; Estado Nacional (DGI) c. Vildex S.A.; publ. Revista Jurídica Argentina La Ley. 1994-D,340; Lexco Fiscal.

<sup>17</sup> CÓDIGO PROCESAL PENAL DE LA NACIÓN. Anotado. Comentado. Concordado. Ed. Lexis Nexis, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2002, pág. 369. (el resaltado no obra en el original).

<sup>18</sup> PEREIRA TORRES, Jorge, Publicado en: IMP 2004-19, 38 - IMP 2004-19, 38 - LA LEY 15/11/2004, 1 - LA LEY 16/11/2004, 3: Sala de Jurisprudencia de la CNPE: Causa "OCA S.A. s/ Recurso de Casación"; LL. 1997. Oct.30-Suplemento de jurisprudencia penal, pág.50.



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

*allanamiento" (Cámara Nacional de Casación Penal, sala I:17/7/1997: OCA S.A. La Ley, 1997-E, 958 - DJ, 1997-3-881:... "..."<sup>19</sup>*

Otros autores describen la actividad de verificación y fiscalización en los siguientes términos:

*Este precepto describe la actividad de verificación y fiscalización del organismo recaudador, que se desarrolla a través de un conjunto de atribuciones de neto corte inquisitivo que le permite comprobar y examinar no sólo la autodeclaración presentada por el sujeto pasivo en base a datos por él aportados, sino también investigar y aprehender, a su respecto, toda circunstancia interesante desde el punto de vista impositivo.*

*La norma se estructura en dos partes. La primera establece como regla general el reconocimiento al ente fiscalizador de "amplios" poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, el cumplimiento de los obligados en curso, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. Ello ha llevado a la doctrina a entender, con acierto, que dichas facultades deben ser interpretadas con amplitud, bien que conciliándolas con otros principios jurídicos que limitan las potestades de la administración...<sup>20</sup>*

Esencialmente, es una etapa de búsqueda, de averiguación, en la Administración inquiere, a los efectos de fiscalizar y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. Las facultades inquisitivas de la A.F.I.P. se traducen en obligaciones para los contribuyentes, responsables y terceros, las que incumplidas son pasibles de sanciones.

*Las normas bajo análisis y que se refieren a las reguladas por la ley 11.683 en sus arts. 40, 41 y correlativos, son parte de un procedimiento*

<sup>19</sup> PEREIRA TORRES, op. cit, *El derecho constitucional a no autoincriminarse penalmente mediante declaraciones juradas rectificativas u originales presentadas a instancia de la inspección actuante.*

<sup>20</sup> BUITRAGO, GUZMÁN y SÁNCHEZ SUCCAR *Procedimiento Fiscal*, Editorial ERREPAR, página 181, (el resaltado no obra en el original).



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

---

*administrativo inquisitivo informado por el principio de necesidad e indisponibilidad.*

*La función de control está sujeta a un procedimiento que supone el desarrollo por la Administración de una serie de actos que están unidos entre sí, de tal manera que unos presuponen a los siguientes y otros son condición de eficacia de los anteriores... ”*<sup>21</sup>

Esta característica “particular” del proceso de fiscalización puede apreciarse, cuando la inspección efectúa pedidos de información a terceros de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 incisos b) y c) de la Ley de Procedimiento Tributario.

La información suministrada por “terceros” juega un papel fundamental en el desarrollo y resultado de la fiscalización, toda vez que permite a la inspección contar con elementos externos, aportados de manera “espontánea”, éstos terceros son formadores de opinión respecto de la realidad de los hechos sujetos a verificación.

El objetivo perseguido podría verse seriamente alterado si como consecuencia de conocerse previamente el camino seguido por la fiscalización, se “construyen” pruebas o elementos que intenten distorsionar el proceso de formación de opinión del Fisco.

Como se expuso oportunamente, en la práctica se observa que “algunos” contribuyentes, los menos, buscan neutralizar la consecución de dicho fin, mediante la generación de pruebas “irreales”. **El objetivo que persiguen es precisamente mostrar de otra manera los verdaderos hechos acaecidos.** Estos aspectos de la fiscalización fueron desarrollados en extenso, en el punto 4.2.1, al que nos remitimos para no ser redundantes.

El “**carácter inquisitivo**” otorgado por la legislación tributaria al proceso de fiscalización, se vería claramente alterado en casos como los señalados en párrafos anteriores, si a través de sucesivos pedidos de vista el contribuyente tomara conocimiento de la estrategia planteada por la inspección.

---

<sup>21</sup> DÍAZ, Vicente O., *Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado*, Editorial Depalma, Año impresión 1997, página 36, (el resaltado no obra en el original).



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

A su vez, esta característica implica que la “ausencia” o “incomparecencia” del contribuyente, no impiden que la administración, en ejercicio de sus facultades, proceda a impugnar las DD.JJ. presentadas por el responsables y determinar de oficio la materia imponible, cuando posea datos o información de que las mismas son incorrectas o que existen hechos imponibles no declarados.

Finalmente a modo de síntesis, nos remitimos a lo expresado por la doctrina consultada:

*La Administración tributaria obra en un contexto basado en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias; de ahí que tenga a su cargo, entre otras funciones, la de identificación del sujeto pasivo de las mismas, conocer el monto de aquellas, determinar la omisión y falsedad de lo declarado, accionar sobre el incumplimiento de las obligaciones de pago, procediendo al cobro coactivo de la deuda morosa, definir y sustentar la posición de la Administración cuando existan aspectos tributarios controvertidos y sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias.*

*A tales efectos, el procedimiento de fiscalización y verificación pueden definirse como la serie de actos de la Administración tendientes a corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, la verdad o falsedad de lo declarado o, en su caso detectar las omisiones incurridas.*

*A efectos de que la Administración fiscal obtenga un adecuado conocimiento de la situación impositiva del universo de contribuyentes y pueda controlar de esta manera el correcto cumplimiento de las obligaciones –formales o materiales- a cargo de los mismos, los funcionarios y empleados de la AFIP se encuentran facultados para exigir toda clase de datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria; instar la comparecencia de contribuyentes y responsables y aun de terceras personas, para que contesten determinados requerimientos; proceder a la inspección de libros, anotaciones y papeles de propiedad de aquellos, y hasta la obtención de órdenes de allanamiento de domicilio por parte del juez de turno y la aplicación de clausuras, entre otras. Los*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

*administrados deben colaborar con esa actividad inquisitiva, ello se traduce en los llamados “deberes formales”.*

*Pero la autoridad debe ejercer los poderes que le han sido conferidos por la ley para desplegar su accionar investigativo, en el marco de la juridicidad...<sup>22</sup>*

### **4.2.3. Carácter de los actos realizados en el proceso de Fiscalización**

Otro aspecto a considerar en el presente análisis es el carácter preparatorio que revisten todos los actos efectuados en el desarrollo de la fiscalización.

En primer lugar y a modo de introducción debemos expresar que “no toda actuación” realizada por la administración resulta en un “acto jurídico” o lo constituye.

La administración también realiza actividad no jurídica, la que puede describirse en los siguientes términos:

*... Preliminarmente cabe aclarar que, como señaló Sayagués Laso, aún cuando el estudio de la actividad no jurídica de la administración carece de interés para el derecho administrativo, no por eso es procedente excluirla de una clasificación sistemática de aquella actividad. Por eso, resulta conveniente distinguir dentro de la genérica actividad administrativa, la no productora de efectos jurídicos de la productora de tales efectos...*

*[...]Dentro de la actividad no generadora de efectos jurídicos, y sin precisar, por ahora, las diferencias técnicas entre hechos y actos, puede decirse que inviste ese condición todo hecho o acto que, por sí, no tiene aptitud para producir alguna consecuencia en el ámbito de la juridicidad..*

*[...]Frente a esa clase de actividad administrativa, irrelevante, en principio para el derecho administrativo, existe otra cuya nota caracterizante es, precisamente, la producción de efectos jurídicos, dentro de la cual es posible, a su vez, diferenciar entre hechos y actos administrativos”.<sup>23</sup>*

*...de la definición adoptada resulta que para considerar que un acto emitido por la Administración es un acto administrativo debe ser productor de*

<sup>22</sup> RODRÍGUEZ, María José, *El acto administrativo tributario*, Universidad Austral / Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, página 164/165. (el resaltado no obra en el original).

<sup>23</sup> COMADIRA, Julio Rodolfo, *El acto administrativo en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos*, Editorial La Ley, páginas 2 y 3.



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

---

*efectos jurídicos en forma directa. Por lo tanto, no son susceptibles de ser impugnados en sede judicial, salvo previsión legal expresa, los actos de asesoramiento, informes, actos sujetos a aprobación de autoridad superior, actos provenientes de órganos consultivos y, en general, medidas meramente preparatorias de actos administrativos en tanto no sean éstas productoras de efectos jurídicos directos e inmediatos.*

*Por el mismo sentido, el Art. 80 del RLPA prevé que tales actos preparatorios no son tampoco impugnables en sede administrativa; al respecto dispone que “las medidas preparatorias de decisiones administrativas, inclusive informes y dictámenes, aunque sean de requerimiento obligatorio y efecto vinculante para la Administración, no son recurribles”.*

*En consecuencia, aún en aquellos supuestos en que se trate de un dictamen vinculante, los efectos jurídicos respecto del interesado derivarán en forma directa e inmediata del acto que el órgano administrativo dicte luego, fundado precisamente en dicho dictamen. Por su parte, el proyecto de Código Contencioso, en el mismo sentido, tampoco contempla la posibilidad de impugnar este tipo de actos.*

*Ahora bien, puede ocurrir que, en algunos casos, el ordenamiento jurídico prevea la existencia de vías recursivas en sede administrativa contra actos preparatorios no productores de efectos jurídicos en forma directa (por ejemplo, dentro del procedimiento licitatorio, contra el acto de preajudicación). Consideramos que tales supuestos sólo constituyen una saludable expansión de los derechos del administrado tendientes a afianzar el dictado de actos administrativos legítimos. Pero de ello no se deriva la posibilidad de interponer respecto a ello (ni contra el acto a través del cual se resuelva el recurso administrativo) acción judicial impugnatoria. Ello es así, pues tales cuestiones resultarían abstractas en sede judicial en tanto no habría hasta el acto definitivo productor de los efectos jurídicos, posibilidad de plantear controversia concreta alguna. No existirían para el particular derechos u obligaciones nacidos, modificados o extinguidos como*



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

---

*consecuencia directa e inmediata del dictado de tales actos preparatorios y no productores de efectos jurídicos en forma inmediata.*<sup>24</sup>

Por su parte la administración tributaria, en Dictamen N° 209/89 (D.A.L.T.T.), ha interpretado que los requerimientos emanados de funcionarios debidamente autorizados de la administración tributaria que exigen el cumplimiento de deberes formales en el curso de verificaciones e inspecciones:

*“...constituyen medidas preparatorias de decisiones administrativas que no son susceptibles del recurso de apelación del artículo 74 del Decreto N° 1.397/79, es decir ante el director general de la DGI...” (El resaltado no obra en el original).*

El mencionado acto de asesoramiento se funda en los siguientes argumentos:

*La misma finalidad pesquisiva tienen las facultades otorgadas por el inciso c) del artículo 41 de la ley ritual, pues en el procedimiento organizado por la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, todos los actos de fiscalización anteriores a la determinación de oficio son exclusivamente de indagación de la situación y conducta tributaria del responsable.*

*En tal sentido, la doctrina distingue entre actos preparatorios o de trámite y actos definitivos. La distinción toma su base en la circunstancia de que los actos de trámite implican una actividad previa al acto definitivo que es el que decide el fondo del asunto.*

*Estos actos previos a la resolución son los llamados "actos de trámite" o preparatorios que preparan la resolución final (Cfr. artículo 80 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo) y pueden ser internos, o vinculantes, tales como requerimientos, citaciones, comunicaciones, pruebas, vistas, etc.*

*Los actos preparatorios o de trámite no son sino excepcionalmente, objeto de recurso. Para que el acto sea recurrible generalmente se exige que se trate de actos administrativos definitivos, o sea, aquellos actos que, a diferencia de los*

---

<sup>24</sup> REJTMAN FARRA, Mario, *Impugnación Judicial de la Actividad Administrativa*, Editorial La Ley, páginas 34 y 35, (el resaltado no obra en el original).



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

---

*preparatorios o de trámite, reflejan la verdadera voluntad de la administración y producen los efectos efectivamente queridos por ésta. (Cfr. Escola-Tratado General de Procedimiento Administrativo, pág. 277).*

*La regla de irrecurribilidad de los actos de trámite, no implica que no sean impugnables, sino simplemente que los actos de trámite no son recurribles separadamente.*

*En consecuencia, los requerimientos emanados de funcionarios debidamente autorizados de la administración tributaria que exigen el cumplimiento de deberes formales en el curso de verificaciones e inspecciones, constituyen medidas preparatorias de decisiones administrativas que no son susceptibles del recurso de apelación del artículo 74 del Decreto N° 1.397/79...<sup>25</sup>*

Debemos tener presente que lo expuesto tiene concordancia con lo establecido en el 2º párrafo del artículo 16 de la ley de procedimientos tributarios cuando dispone que:

*Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquellos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º, punto 1, inciso b), y 10 del decreto 618/97..."*

Por otra parte debemos tener en cuenta que el carácter preparatorio del proceso de fiscalización también se desprende del texto del artículo 34 del Decreto N° 1397/79, reglamentario de la ley 11.683 (L.P.T.), cuando expresa:

*Si en el curso de una verificación el contribuyente hubiera alegado por escrito sobre cuestiones de hecho o de derecho vinculadas a la determinación del impuesto, el juez administrativo se expedirá sobre las objeciones u observaciones del fiscalizado en la resolución que determine de oficio el gravamen y sobre el mérito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida, en su caso.*

---

<sup>25</sup> Dictamen N° 209/89 (D.A.L.T.T.), del 22/10/86, B. D.G.I.N° 476. (el resaltado no obra en el original).



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

Tanto el texto legal como reglamentario son claros al delimitar el alcance de la tarea de inspección. Toda vez que dispone que los actos de los inspectores (requerimientos, papeles de trabajo con liquidaciones, etc.) no obligan a la administración, y por otro lado carecen de facultades para expedirse respecto de cuestiones de derecho y hechos planteadas por el fiscalizado (Art. 34 D.R. L.P.T.)

Considerando lo expuesto resulta de sumo interés analizar las disposiciones del artículo 76 del D.R.L.P.A., que expresa:

*Si a los efectos de articular un recurso administrativo, la parte interesada necesitare tomar vista de las actuaciones, quedará suspendido el plazo para recurrir durante el tiempo que se le conceda al efecto, en base a lo dispuesto por el Art. 1º, inc. e) aps. 4º y 5º de la Ley de Procedimientos Administrativos. La mera presentación de un pedido de vista suspende el curso de los plazos, sin perjuicio de la suspensión que cause el otorgamiento de la vista. En igual forma a lo estipulado en el párrafo anterior se suspenderán los plazos previstos en el Art. 25 de la Ley de Procedimientos Administrativos.*

En tal sentido, reconocida doctrina ha señalado:

*En primer lugar, cabe recordar que el principio general es que los plazos para la interposición de recursos son improrrogables, vale decir que por expreso mandato legal son de carácter perentorios y fatales (conf. Art. 1º, inc. e), apart. 6º, L.P.A.).*

*En segundo lugar, que si bien el Art. 38 no exige formalidad alguna a efectos de solicitar la vista del expediente, admitiéndose inclusive que ella sea requerida de manera verbal en la Mesa de Entradas, cuando se trata de obtener el efecto suspensivo a que hace mención el Art. 76 antes transcripto el pedido debe formularse por escrito.*

*La importancia que tiene la disposición comentada se patentiza en los siguientes efectos:*

*1) la sola solicitud de vista del expediente, con las formalidades antes señaladas, suspende automáticamente el plazo para recurrir. Vale decir que el efecto suspensivo se produce más allá de que la solicitud sea otorgada o denegada.*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

*Se ha dicho en este sentido que la denegatoria, fundada en las razones de la ley, no impide que se produzca el efecto suspensivo ya que "...él nace del pedido de vista y no de su otorgamiento o denegación...".*

*2) si el interesado no solicita un plazo especial para llevar a cabo la diligencia, la suspensión dura como mínimo el día en que se otorga la vista. En caso de que se requiera un plazo o si en la solicitud no se especifica cual, por aplicación del Art. 1º, inc. e), apart. 4º L.P.A., dicho plazo no puede ser mayor de diez días hábiles.*

*3) en caso de que la Administración deniegue la solicitud de vista, esta debe ser notificada al menos con dos días hábiles de antelación al vencimiento del plazo (conf. Art. 1º, inc. E), apart. 5º L.P.A.). De ello se sigue que la falta de contestación a la solicitud da derecho al contribuyente a considerar ampliado el plazo al menos en dos días hábiles.*

*4) El efecto suspensivo implica que una vez finalizado el plazo concedido para tomar la vista o bien vencidos los dos días hábiles producto de la falta de contestación a la solicitud, se reinicia en forma automática el cómputo del plazo para la interposición de los recursos. Es de destacar que para la doctrina mayoritaria, dicho plazo se debe computar íntegramente, vale decir sin contar los días transcurridos con anterioridad a la solicitud.*

*Asimismo, el nuevo plazo se debe contar a partir del día siguiente a aquel en que finaliza la vista o los dos días antes referidos.*<sup>26</sup>

Como conclusión, debemos decir que durante la fiscalización no se verifica la suspensión de plazos.

Esto es así, porque no existe ningún "Acto Administrativo" del cual debe defenderse el contribuyente. **Todos revisten el carácter de "actos preparatorios".**

### **4.3. LA DETERMINACIÓN DE OFICIO**

El procedimiento de investigación, fiscalización y determinación de oficio funciona de manera sistemática, y así lo ha definido la doctrina:

<sup>26</sup> O' DONNELL, Agustina, op. cit., páginas 452/453.



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

*...la determinación de oficio de las obligaciones tributarias constituye un procedimiento reglado, que culmina con el dictado, por parte de la autoridad competente (juez administrativo), de un acto puramente administrativo. Estará dado por el conjunto de actos necesarios para arribar a la formación de la voluntad administrativa.*

*Coincidimos con Martínez, en cuanto a que la autoridad administrativa no ejerce actividad jurisdiccional alguna durante la etapa de comprobación y determinación (extremo que, va de suyo, no empieza a la existencia de controversia). Ello es así pues el órgano competente para su dictado se encuentra en innegable posición de parcialidad, por tener el deber de velar por las rentas fiscales.*

*Precisamente esa posición lleva a concluir que la función ejercida por la autoridad es de naturaleza administrativa y no jurisdiccional, pues no dirime una contienda sino que, previa posibilidad de que el administrado ejerza su derecho de defensa durante el procedimiento, emite un acto llamado a producir efectos jurídicos individuales en forma inmediata. Esto es, un acto administrativo.*

*Por eso deberemos previamente analizar las diversas etapas y circunstancias por las que atravesará el sujeto pasivo, las que no se iniciarán con la notificación de la vista regulada en el Art. 17 de la ley 11.683, sino antes. Encontrará sus orígenes en un previo momento de comprobación, de caracteres marcadamente inquisitivos, en que la administración recolectará los datos, tendiente a hacer prevalecer la verdad material por sobre la formal, y que finalmente podrá, o no, derivar en la instrucción del procedimiento de determinación de oficio. Nos referimos al procedimiento en que el fisco ejercitara sus potestades de verificación y fiscalización de la materia imponible.*

*Nuestro ordenamiento tributario establece como criterio rector el sistema de autodeterminación de la materia imponible; ello justifica plenamente la amplitud de esas potestades de la AFIP tendientes a su verificación, en un todo de acuerdo con las disposiciones del Art. 13 de la ley 11.683: expresamente establece que la declaración jurada "está sujeta a verificación administrativa", y hace*



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

---

*responsable al declarante, en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, aun en el caso de declaraciones rectificativas posteriores.*

*En tal orden de ideas, cuando la obligación tributaria surgida de la declaración jurada presentada fuera deficiente o inexacta, y pudiere resultar impugnable, o aun cuando esta obligación no hubiera sido cumplida, se abre la vía de determinación administrativa a través del procedimiento de determinación de oficio; así, la AFIP actúa en forma subsidiaria frente al incumplimiento o mal cumplimiento del sujeto pasivo.*

*Para que dicho mecanismo se ponga en marcha, resulta condición sine qua non someter al sujeto pasivo a un proceso de verificación tendiente a determinar (cierta o presuntivamente) la materia imponible; el fisco puede exigir, en forma complementaria, para el supuesto de inexistencia de declaración jurada, un pago provisorio del impuesto por períodos vencidos, en atención a lo dispuesto por el Art. 31 de la ley 11.683, como forma de evitar dilaciones en materia recaudatoria, que pudieren perjudicar el interés general.*

*Las facultades de verificación y fiscalización son así las potestades con las que cuenta la AFIP para exigir el adecuado cumplimiento de las cargas tributarias por parte de los contribuyentes, responsables y terceros.*

*Se refieren al plano de aplicación de las normas tributarias; son potestades administrativas, que tienen por objeto velar por la correcta aplicación de la ley tributaria, para garantizar y controlar su observancia por parte de los sujetos pasivos de los deberes por impuestos. Comprenden los poderes en materia de investigación y comprobación de hechos y bases imponibles. Se trata de potestades regladas y no discrecionales: deben ser interpretadas en forma estricta, circunscriptas a las propias competencias emanadas del ordenamiento jurídico.*

*La repartición fiscal podrá, en este contexto, investigar la actividad de los contribuyentes por cualquier medio o sección interna, siempre que ejercite sus facultades dentro de los límites que le marcan los arts. 33 y 35 de la ley 11.683. Dentro de esas potestades pueden distinguirse dos tipos de actividades:*

*a) las tendientes a verificar la liquidación impositiva y los deberes formales relacionados, lo que presupone la existencia previa de una*



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

*autodeterminación tributaria presentada por el contribuyente, supuesto éste en el cual sólo podrá dirigirse hacia el contribuyente y responsables, y excepcionalmente a los terceros cuando fuere estrictamente necesario;*

*b) una actividad de fiscalización de tipo preventivo, que dará lugar a tareas de investigación encaminadas a descubrir potenciales obligaciones tributaria no denunciadas, en cuyo caso se amplía notablemente la legitimación pasiva, así como el contenido de la información requerida a terceros ajenos al vínculo obligacional impositivo.*

*En esta inteligencia, la labor de fiscalización antecede al acto determinativo que en forma subsidiaria podrá realizar la administración, y constituye las acciones desarrolladas durante la inspección, preparatorias de la definitiva resolución que pudiere dictarse.*

### *El instrumento conocido como pre-vista:*

*Como consecuencia de las labores descriptas precedentemente, el fisco realizará una suerte de liquidación previsional del impuesto, por considerar que éste no ha sido autodeterminado en su justa medida por el sujeto pasivo, ya fuera que el responsable no hubiera efectuado la determinación a su cargo; o lo hubiera hecho pero por las circunstancias inherentes al acto mismo (omisión de datos, inexactitud en su denuncia, falsedad, error en la información o en la aplicación de las normas fiscales) le fuese impugnada.*

*Comúnmente esa liquidación es conocida como pre-vista: su cuantía constituye la pretensión (cuando menos inicial) del fisco (9); se la pondrá en conocimiento del presunto obligado, en comunicación que suele realizarse con diversos grados de formalidad. Así, en ciertas ocasiones es una invitación simplemente verbal; en otras, se la reviste de mayores formalismos, para dar lugar al labrado de actas donde se indican sucintamente las impugnaciones formuladas y se cuantifica la pretensión fiscal, acompañada de anexos de liquidación, e incluso se anexan los disquetes con las declaraciones juradas rectificativas sugeridas.*

*Producido dicho acto, el contribuyente podrá allanarse a dicha pretensión, exteriorizando esa decisión con la rectificación voluntaria de sus declaraciones juradas (o presentación de las originales, en su caso). Si no consintiera las*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

*liquidaciones realizadas por los funcionarios actuantes, el fisco se verá obligado (de persistir en su pretensión) a correr vista señalada por el Art. 17 de la ley 11.683, a fin de iniciar el procedimiento de determinación de oficio...<sup>27</sup>*

*Es de importancia resaltar que la pre-vista es un acto de mero trámite, tendiente a motivar el cumplimiento voluntario del contribuyente y marca la finalización de la actividad de la fiscalización sobre los conceptos objetos de impugnación.*

*Dicho acto tiene como fin, poner en conocimiento del sujeto pasivo la pretensión fiscal; permitiendo además a la Administración saber si existirá consentimiento por parte del contribuyente, para de esa manera evitar dilaciones que se producirían en la recaudación, de llevarse adelante el procedimiento determinativo que pudo haberse eliminado.*

*Si no existiera acuerdo, se iniciará el procedimiento de determinación de oficio al contribuyente. Ello toda vez que la liquidación previsional no es deuda determinada, líquida ni exigible, sólo tendrá la calidad de ser ejecutada luego de dictada la resolución en el procedimiento determinativo.*

*Si se plantea el interrogante de si ¿el dictado de la pre-vista vincula a la administración en su accionar? La respuesta es negativa, toda vez que no existió determinación sino una liquidación provisional realizada por personal fiscalizador del organismo que no reviste la calidad de juez administrativo<sup>28</sup>.*

*La diferencia que existe entre convalidar un ajuste en esta etapa o esperar la instrucción del procedimiento de determinación de oficio, esta dada por la graduación de las sanciones que pudieran corresponder (instrucción del sumario contemplado en los artículos 70 y 71 de la Ley de Procedimiento Tributario).*

*En este caso sería de aplicación lo establecido por el artículo 49 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), de acuerdo a las reglas de graduación de sanciones fijadas por la Instrucción General N° 4/97.*

<sup>27</sup> MELZI, Flavia I, *Mitos y verdades sobre el procedimiento de determinación de oficio*, en Periódico Económico Tributario, Año XII N° 284, de Septiembre/2003, (el resaltado no obra en el original).

<sup>28</sup> “Calise, Francisco A., CSJN, 27/11/1950; “Elowson y Wester SA”, CSJN, 25/10/51, entre otros



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*Si bien, las liquidaciones y actuaciones realizadas por los inspectores y demás empleados de la Dirección General Impositiva que intervengan en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación de oficio, éstas son de fundamental importancia en el procedimiento de determinación de oficio, ya que las mismas van configurando la voluntad administrativa que con posterioridad concluirá con el dicta del acto administrativo de determinación.*

De todo lo expuesto podemos concluir que durante todo el proceso determinativo de impuestos, la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones), presenta un “proceso determinativo” particular, compuesto de un procedimiento de fiscalización y un procedimiento de determinación de oficio.

Ese proceso determinativo de impuestos, se inicia con una fiscalización que puede terminar de alguna de las siguientes maneras:

- a) La fiscalización no propone ajustes de fiscalización (es decir no se detectan inconsistencias en la obligación fiscalizada).
- b) El contribuyente presta conformidad a los ajustes propuestos por la inspección.
- c) La administración tributaria inicia un procedimiento de determinación de oficio, por el cual impugna la declaración jurada presentada por el contribuyente conforme los antecedentes remitidos por la inspección actuante.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

### **5. La vista de las actuaciones en la Ley 11.683**

Dentro de este punto trataremos de explicar brevemente cual es la vista reconocida dentro de la LPT y la aplicación supletoria de normas.

#### **5.1. VISTAS RECONOCIDAS DENTRO DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO**

Uno de los institutos específicamente establecidos en la Ley de Procedimiento Tributario, es el PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO.

Dicho procedimiento es iniciado por el juez administrativo, con una vista de las actuaciones al contribuyente y de los cargos que se le formulan con un detallado fundamento de los mismos, otorgándole al contribuyente un plazo para producir su descargo y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho; estipula el artículo 17 de la ley N° 11.683.

El procedimiento de determinación de oficio, es donde el organismo fiscal expone formalmente al contribuyente (por primera vez) los cargos que se le imputan, y le garantiza el derecho de acceder a las actuaciones administrativas (vista), y le garantiza el debido proceso adjetivo.

El artículo 17 de la Ley N° 11.683 dispone que “El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de quince (15) días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.

Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de quince (15) días.

La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen,



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.

En el supuesto que transcurriera noventa (90) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados treinta (30) días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de lo que se dará conocimiento dentro del término de treinta (30) días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la Administración Federal, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno.

El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8º.

Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos con arreglo al último párrafo del artículo 11 se limite a errores de cálculo, se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.

Cuando los agentes de retención o percepción -habiendo practicado la retención o percepción correspondiente- hubieran presentado declaraciones juradas determinativas o informativas de su situación frente al gravamen de que se trate o, alternativamente, la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare la retención o percepción practicada a través de los pertinentes certificados, no procederá la aplicación del



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes de esta ley, bastando la simple intimación de las sumas reclamadas”.

La vista es un acto procesal de comunicación al contribuyente o responsable que trae aparejada la posibilidad de examinar las actuaciones. Su importancia radica en darle al sujeto pasivo la oportunidad de conocer la pretensión fiscal y ejercer su defensa, por lo que su falta acarrea la nulidad del procedimiento, no siendo susceptible de subsanación.

La vista es requisito fundamental para un correcto ejercicio del derecho de defensa en juicio, garantía del orden jurídico y cuya inobservancia no podría válidamente ser saneada por la existencia de un procedimiento posterior, su comunicación fehaciente debe resultar de un acto formal efectuado en el domicilio fiscal del contribuyente <sup>29</sup>.

La diferencia existente entre la pre-vista y la vista contemplada en el artículo citado *ut supra*, radica en que ésta última requiere para su validez ser dictada por funcionario que debe revestir el carácter de juez administrativo.

Son requisitos de la vista:

1. Ser firmada por un funcionario que revista la categoría de juez administrativo.
2. Contener un acabado detalle de los cargos o impugnaciones que se plantean
3. Contener un fundamento legal en el cual se sustentan tales cargos e impugnaciones <sup>30</sup>.

Este requisito responde a lo previsto en el inciso f) del artículo 1º de la Ley de Procedimientos Administrativos, cuya finalidad es otorgar al contribuyente la garantía del debido proceso, la cual quedaría vulnerada al tener que defenderse desconociendo la fundamentación de los cargos.

<sup>29</sup> “Gabimar SRL”, TFN, Sala B, 16/8/94

<sup>30</sup> “Olimpia Cía. Arg. de Seg. S.A.”- TFN- 29/05/84



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

Al respecto se resolvió que la exigencia de detallado fundamento no importa pretender que en dicha vista se consignen estrictamente y, con sentido amplio, los mismos requisitos exigidos para el acto resolutivo de determinación (vgr detalle de los sustentos jurídicos de las impugnaciones), por lo que resultaría suficiente su breve fundamentación <sup>31</sup>.

Con relación a este tema, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió que “No es causal de nulidad por falta de fundamentación de los cargos en las vistas corridas al contribuyente la no invocación de disposición legal alguna, ni se viola lo dispuesto en el art. 24 de la Ley 11.683 (hoy 17 conforme al t.o. en 1998) que impone a la autoridad fiscal el deber de proporcionar al interesado un ‘detallado fundamento’ de esos cargos si, en cambio, se deja claramente establecido que los ajustes conducentes a la determinación tienen su fundamento en ‘los principios del aporte y del beneficio’, que resultarían de la ‘doctrina jurisprudencial y legal’. Tal referencia se presenta como suficiente fundamento de los cargos formulados, que posibilita plenamente el ejercicio de la defensa, sobre todo si se tiene presente que el desarrollo pormenorizado de ese fundamento deberá darse en las decisiones administrativas con las que culmina el procedimiento de verificación y liquidación de impuestos” <sup>32</sup>.

Los datos obtenidos como resultado de una inspección tributaria, cuando ellos son el sustento del cargo por el que se corre la vista del artículo 24 de la ley de procedimiento tributario -t.o. 1978 y modif.-, deben estar incorporados a las actuaciones e invocados o explicitados en la vista. Este es un acto preparatorio que marca, por un lado, la finalización de la actividad inspectora sobre los aspectos que son objeto de impugnación y, por el otro, el inicio y desarrollo a partir de ese mismo acto de la función determinativa que se moverá por un cauce reglado y ejercerá el juez administrativo. Aquí como primer dato importa oír al responsable, quien tiene la carga de probar (si se quiere atenuada) y donde es claro que el "thema probandum" resulta de los hechos invocados y afirmaciones sobre ellos producidas en la vista y los de la

---

<sup>31</sup> Idem Nota al pie 11

<sup>32</sup> "Duperial S.A.", TFN, 19/11/76



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

contestación del sujeto pasivo. Es obvio además que el juez administrativo puede disponer medidas para mejor proveer. Es más, debe hacerlo para esclarecer los hechos integrantes del "thema probandum" que restan en estado de incertidumbre o para averiguar la verdad material pero circunscribiéndose a los conceptos y períodos por los que se corrió la vista. Ello así, cabe entender que dichas medidas no pueden ser válidamente ordenadas en el procedimiento determinativo para completar o incluso generar el fundamento fáctico de una impugnación o cargo, porque de esta manera la Administración estaría en realidad retomando la función inspectoria ya agotada en relación a los cargos por los que se dio vista. En consecuencia, procede confirmar parcialmente el cargo formulado<sup>33</sup>.

La vista dispuesta en los términos del artículo 24 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) reviste el carácter de requisito fundamental para un correcto ejercicio del derecho de defensa en juicio, garantía del orden jurídico y cuya inobservancia no podría válidamente ser saneada por la existencia de un procedimiento posterior. Su comunicación fehaciente debe resultar de un acto formal efectuado en el domicilio fiscal del contribuyente. Consecuentemente, resultando incontrovertible que la pieza de los antecedentes administrativos le fue entregada en un domicilio equivocado, no puede válidamente presumirse el conocimiento que del acto haya tenido la actora sino que el mismo debe surgir de sus manifestaciones expresas en tal sentido, circunstancia no verificada en la especie<sup>34</sup>.

La omisión por parte del Fisco –de conferir la vista de las actuaciones al contribuyente- constituye, conforme la mayor parte de la doctrina, la violación de las formas procesales previstas en forma inexcusable por la ley, y origina el incumplimiento de los objetivos perseguidos por ésta, al crear un estado de indefensión del contribuyente; por lo cual, todo acto administrativo adoptado en tales condiciones debe ser sancionado con su nulidad absoluta<sup>35</sup>.

<sup>33</sup> "Alfader SRL" - TFN - Sala B - 8/5/1997

<sup>34</sup> "Gabimar SA" - TFN - causa B-4476 - 16/8/1994

<sup>35</sup> "Representaciones Artísticas EAPE S.A.", TFN, Sala A, 20/9/00



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

En este orden de ideas es dable puntualizar que la resolución que determina de oficio el gravamen es válida en tanto y en cuanto la vista conferida indique con precisión los conceptos rectificados<sup>36</sup>.

Conjuntamente es habitual que se inicie la correspondiente instrucción del sumario (art. 70 de la Ley de Procedimiento Tributario) a fin de establecer la responsabilidad del infractor, a los efectos de aplicar la sanción correspondiente como consecuencia de las impugnaciones y/o cargos formulados. Al respecto, es dable traer a colación lo dispuesto por el artículo 74 de la Ley en cuanto a que “Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Pùblicos no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente”. Por tal motivo, la vista deberá contener, además del detallado fundamento de la determinación del tributo, los hechos disvaliosos imputados al responsable, como así también la figura que se relaciona, con adecuado encuadre legal.

Cuando simultáneamente con la determinación del impuesto haya aplicación de sanción, la misma es tramitada por la División Revisión y Recursos; para ello solicita a la División Jurídica un Dictamen.

A fin de asegurar la vigencia del principio del debido proceso, la Administración Federal de Ingresos Pùblicos deberá expresar los hechos u omisiones que a su juicio son pasibles de configurar alguna de las infracciones previstas en la norma (art. 45 a 47 de la Ley de Procedimiento Tributario).

Así las cosas, cabe destacar que, aún cuando la vista cumpliera con cada uno de los requisitos fijados por el ordenamiento jurídico, detallando el fundamento de los cargos e impugnaciones formulados, esto no garantiza el adecuado ejercicio del derecho de defensa del administrado, dado que es materialmente imposible volcar todos y cada

---

<sup>36</sup> “Mic SA”, TFN, 27/4/70



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

uno de los antecedentes recolectados en el procedimiento verificativo, y que se encuentran integrados en las actuaciones administrativas. Por tal motivo, debe asegurarse la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda analizar los antecedentes recogidos: pudiendo ejercitarse ese derecho mediante la toma de vista de los expedientes correspondientes.

### **5.2. LA APLICACIÓN SUPLETORIA DE NORMAS**

La ley N° 11.683 en su artículo 116, establece que serán de aplicación supletoria para las disposiciones de su Título I (Disposiciones Generales) la legislación que regula los procedimientos Administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

### **6. La Ley 19.549 y su aplicación supletoria**

#### **6.1. EL DERECHO A TOMAR VISTA DE LAS ACTUACIONES**

El artículo 18 de la Constitución Nacional define uno de los principios que debe presidir a todo procedimiento administrativo, denominado “principio del debido proceso adjetivo” y cuyos componentes son: el derecho del administrado a ser oído, el derecho a ofrecer pruebas y a que éstas se produzcan y el derecho a obtener una resolución fundada. Dicho principio de aplicación a los procedimientos administrativos, conforme lo preceptuado por el artículo 1º, inciso f), de la Ley N° 19.549.

Asimismo y en forma complementaria, se encuentra el principio de “publicidad de los actos públicos”, precepto éste que se aplica al procedimiento administrativo, ya que tutela el principio mencionado en el párrafo precedente.

Reuniendo ambos principios, destaco que toda persona tiene derecho a defenderse con amplitud en sede administrativa, y este derecho supone como primer elemento el conocimiento de las actuaciones que lo afectan. Este ejercicio se exterioriza por medio de la vista contemplada en el artículo 38 del Decreto N° 1759/72 (Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos).

El Artículo 38 del DR de la Ley de Procedimientos Administrativos reglamenta lo que se denomina “La Vista de los expedientes administrativos”, constituyendo esto uno de los pilares sobre los que reposa el principio del “debido proceso adjetivo”.

El mencionado artículo expresa:

*La parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante podrán tomar vista del expediente durante todo su trámite, con excepción de aquellas actuaciones, diligencias, informes o dictámenes que, a pedido del órgano competente y previo asesoramiento del servicio jurídico correspondiente, fueren declarados reservados o secretos mediante decisión fundada del respectivo subsecretario del Ministro o del titular del ente descentralizado de que se trate.*

*El pedido de vista podrá hacerse verbalmente y se concederá, sin necesidad de resolución expresa al efecto en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la mesa de entradas o receptoría.*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

*Si el peticionante solicitare la fijación de un plazo para tomar la vista, aquél se dispondrá por escrito, rigiendo a su respecto lo establecido por el Art. 1º, inc. e, aps. 4º y 5º de la ley.*

Sobre el particular la doctrina ha expresado:

*En derecho procesal se utiliza el vocablo “vista”, con el significado de “traslado”, o de un tipo de traslado; es una forma específica de llevar determinado acto procesal a conocimiento de la contraparte.*

*La “vista” en el procedimiento administrativo nacional tiene el sentido de “acceso” al expediente por parte del particular. Este concepto carecería de sentido en el proceso judicial, ya que en éste el conocimiento de las actuaciones y el acceso irrestricto es un principio elemental y básico.*

*El principio del debido proceso (principio fundamental que hace a la esencia del estado de derecho y que tratáramos en el tomo 1, Art. 1º, & 9, 16 a 19) y el carácter público de la actividad estatal requieren que el interesado tenga acceso al trámite desde el comienzo. Ello está reglado en orden trámite y desarrollo normal del procedimiento administrativo.*

*Es un derecho del particular protegido constitucionalmente y, al mismo tiempo, un deber de la Administración, por el que está obligada, en principio (veremos luego el problema de las actuaciones reservadas), a dar a conocer todo el trámite, sin imponer informalidades restrictivas. Es expresión este derecho del particular, de un principio del derecho natural según el cual nadie puede ser condenado sin ser oído (memoriam inaudita parte) principio inequívocamente consagrado a nivel constitucional (Art. 18, Const. Nacional).*

*Cualquier parte tiene derecho a defenderse con amplitud en el procedimiento administrativo (Art. 1º, inc. f, LNPA), y un requisito elemental para ello es el acabado conocimiento de las actuaciones que puedan afectarlo. La garantía constitucional de la debida defensa requiere la “leal información” a fin de que el particular pueda tener “una efectiva participación útil” en el expediente. De esa manera tienen los interesados no sólo toda clase de oportunidades para ejercer sus defensas, sino una participación eficaz como colaboradores en el*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

*procedimiento constitutivo de la “voluntad administrativa” (ver tomo 1, Art. 15, & 53).*

*La “vista” es, pues, en el procedimiento administrativo nacional, una expresión para designar la leal información del interesado de las actuaciones que puedan afectarlo. Va más allá de la mera posibilidad de formular alegaciones, en la medida en que pretende facilitar al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente y permitirle realizar una defensa eficaz. ... ”<sup>37</sup>*

El día de vista se considera que abarca, sin límites el horario de funcionamiento de la oficina en que se encuentra el expediente.

A pedido del interesado, y a su cargo, se facilitarán las fotocopias de las piezas que solicite.

La Procuración del Tesoro de la Nación, en varios dictámenes, entendió que “Forma parte de la garantía constitucional de la defensa en sede administrativa, el tener acceso a las actuaciones en las cuales se ha dictado el acto que afecta los derechos del recurrente”, y que es “una obligación constitucional de la Administración el otorgar vista de las actuaciones que afectan a un administrado”.

### **6.2. PARTES QUE INTERVIENEN EN LA VISTA DE LAS ACTUACIONES**

De acuerdo a lo expuesto en el punto precedente, el Artículo 38 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos reglamenta la “vista” de expedientes administrativos, solo a la “parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante”.

El citado ordenamiento legal, en su contenido no define el concepto de “parte” a que hace referencia el citado artículo 38. No obstante, calificada doctrina<sup>38</sup> define dicho concepto expresando que es quién reclama y frente a quién se reclama la satisfacción de una pretensión. Asimismo, expresa que la noción de parte está circunscripta al área del proceso, proceso al cual se acude a reclamar protección jurisdiccional.

<sup>37</sup> HUTCHINSON, Tomás, op. cit, Tomo 2, páginas. 126 y 127-

<sup>38</sup> Lino Enrique Palacios, “Manual de Derecho Procesal Civil”, 19º Edición, editorial Lexis Nexis, pagina 225 y sig.,



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

La calidad de parte se le reconoce y se hace extensiva tanto al sustituto procesal, como así también a los terceros que ingresan al proceso mediante cualquiera de las formas posibles de intervención.

No obstante lo precedentemente expuesto, el concepto de “parte” solo resulta aplicable a los procesos “contenciosos”, expresa tajantemente la doctrina citada, en virtud de que en los procesos voluntarios corresponde hablar de peticionarios.

Los procesos Contenciosos son definidos por el Dr. Lino Enrique Palacios<sup>39</sup> como aquellos en los que “... se tiende a la obtención de un pronunciamiento que dirima un conflicto u oposición entre dos personas que revisten calidad de partes.”. Estos procesos, tienen por objeto resolver una pretensión contra un demandado, es decir existe una contradicción.

Como puede observarse, el concepto de parte a que se refiere el artículo 38 citado, se encuentra vinculado a un proceso en el cual se pretende resolver una contradicción, situación esta que solo se observa en el procedimiento de determinación de oficio, que es el proceso en el cual el fisco expresa su pretensión al contribuyente, y no en el proceso de fiscalización.

### **6.3. FORMA DE OTORGAMIENTO DE LA VISTA**

El Artículo 38 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos, excluye cualquier trámite formal respecto del procedimiento para acceder a tomar vista de las actuaciones; esto responde al principio de informalismo que rige en los procedimientos administrativos, pudiendo incluso ser solicitado en forma verbal y ser concedida en ese acto, sin necesidad de dictar acto administrativo alguno para el otorgamiento, si bien se debe dejar constancia de éste trámite. Ello conforme el principio de celeridad que debe regir este procedimiento.

Agustín Gordillo, en su obra “Tratado de derecho administrativo”, destaca que la norma no da margen para la discrecionalidad del funcionario, ya que “No se trata de

---

<sup>39</sup> Lino Enrique Palacios, “Manual de Derecho Procesal Civil”, 19º Edición, editorial Lexis Nexis, pagina 76 y sig.,



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

que éste deba resolver si concede o no la vista; la disposición es categórica en que la vista se concederá, sin necesidad de resolución expresa al efecto. La vista está otorgada de pleno derecho por la norma, es automática”.

### **6.4. LEGITIMACIÓN**

Respecto de este tema, el artículo 3º del Decreto Reglamentario de la Ley N° 19.549, reconoce la posibilidad de iniciar un expediente administrativo de varias formas:

- A) De oficio (por la administración)
- B) A petición de parte interesada que invoque un derecho subjetivo o un interés legítimo.

Quien es parte de un expediente tiene derecho a la vista, ya sea en forma personal o por intermedio de sus apoderados o letrados patrocinantes.

El concepto de legitimación constituye un requisito de la pretensión que se requiere y no de la calidad de parte. La ausencia de legitimación podrá determinar el rechazo de la pretensión por no ser ésta admisible, pero no afecta a la calidad de parte de quien ha deducido el procedimiento.

La relación procedural se constituye y la calidad de parte se adquiere independientemente de la efectiva existencia del derecho afirmado. La legitimación es un requisito de admisión de la pretensión en cuanto al fondo y no de la existencia del proceso y ello así porque la noción de parte está circunscripta al área del procedimiento, y son ellas quienes de hecho intervienen o figuran en él como sujetos activos de una determinada pretensión, con prescindencia de que posean o no el carácter de sujetos legitimados.

La legitimación es un problema del que, aun siendo titular de un derecho, no puede ejercerlo por sí, o aquel que no siendo titular de derecho, sí puede ejercerlo. A veces, entre el titular del derecho y quien puede ejercerlo hay una división. Es decir, parecería que la legitimación no se vincula necesariamente con un tema de capacidad o incapacidad, sino de poder de disposición de un derecho, una suerte de capacidad



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

interactiva de la ley, que puede disponer de un derecho o de un bien, en un caso concreto.

### **6.5. ALCANCE DE LA VISTA**

El derecho a tomar vista de las actuaciones administrativas comprende la consulta al expediente. Se trata de leerlo, copiar todas sus partes –por medios manuales o mecánicos-: fotocopias, escaneado, etc. Esto se encuentra previsto en el artículo 38 del Decreto N° 1759/72, al disponer en su último párrafo que “...A pedido del interesado, y a su cargo, se facilitarán fotocopias de las piezas que solicitare”.

Además el primer párrafo del citado artículo 38 establece que “...podrán tomar vista del expediente durante todo su trámite, con excepción de aquellas actuaciones, diligencias, informes o dictámenes que, a pedido del órgano competente y previo asesoramiento del servicio jurídico correspondiente, fueren declarados reservados o secretos mediante decisión fundada del respectivo subsecretario del ministerio o del titular del ente descentralizado de que se trate...”. La mencionada restricción debe ser declarada en forma expresa por funcionario competente, mediante dictamen jurídico previo. En dicha resolución se debe especificar cuáles piezas del expediente son las que se declaran reservadas, evitando toda calificación genérica, y fundando en cada caso la determinación adoptada, en forma concreta y razonada, siendo ésta una facultad reglada de la administración.

El acto administrativo a dictar no podrá afectar los derechos del interesado.

Gordillo entiende que debe desecharse terminantemente la posibilidad de declarar reservados los informes, pericias o dictámenes sobre los cuales se basa la decisión adoptada finalmente.

### **6.6. EFECTOS DEL PEDIDO DE LA VISTA**

El artículo 38 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 19.549, se complementa con los previsto por el artículo 76 de la citado ordenamiento, que regula los efectos de la interposición del pedido de vista, cuando ésta se peticionara formalmente, es decir por escrito.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

La norma prevé que, si a los efectos de articular un recurso administrativo, el contribuyente hubiera necesitado tomar vista de las actuaciones, quedará suspendido el plazo para recurrir durante el tiempo que se le conceda al efecto, según lo previsto por el artículo 1º, inciso e), apartados 4 y 5 de la Ley N° 19.549. Es decir que la mera presentación de un pedido de vista suspende el curso de los plazos, sin perjuicio de la suspensión que cause el otorgamiento de la vista.

La suspensión (que se producirá aún si la solicitud fuere denegada, por resultar irrazonable y dilatoria; ésta opera hasta la notificación de la resolución que así lo determine) se produce de puro derecho desde la interposición del pedido, y se extiende durante todo el período por el que se conceda la vista. Tal efecto no es facultativo sino obligatorio y automático.

Un aspecto que suscita controversia en cuanto a la interposición del pedido de vista, es si el artículo establece un término de suspensión o de interrupción.

Hay una corriente de la doctrina, entre la cual se encuentra Gordillo, que entiende que se trata de una interrupción de plazos, y una vez realizada la vista se comenzará a contar nuevamente un término completo para interponer el remedio procesal correspondiente, para sostener su postura parten de lo establecido por el artículo 1º inciso e), apartado 9, de la Ley N° 19.549, al disponer que los plazos suspendidos se reiniciarán sin contar el tiempo transcurrido hasta la suspensión.

La otra parte de la doctrina, Hutchinson entre otros, sostiene que se trata de una suspensión, y una vez ejecutada la vista seguirá corriendo el plazo faltante que quedó suspendido al interponerse la solicitud de vista, considerando que el único supuesto de interrupción contemplado como tal en la norma, es el del artículo 1º, inciso e), apartado 7, de la Ley N° 19.549.

### **6.7. LOS LÍMITES DE LA APLICACIÓN SUPLETORIA**

El Decreto N° 722/96 estableció que en el ámbito de la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada resultan aplicables únicamente los



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

procedimientos establecidos por la Ley 19.549 y su Reglamento aprobado por el Decreto 1759/72 (t.o. por Decreto 1883 del 17/09/1991).

En su artículo 2º, el citado decreto establece las excepciones, disponiendo que continuaran en vigencia los procedimientos administrativos especiales vigentes, relativos a determinadas materias. Textualmente expresa:

*Sin perjuicio de la aplicación supletoria de las normas contenidas en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549 y en el Reglamento de Procedimientos Administrativos aprobado por el Decreto 1759/72 (t.o. por decreto 1883 del 17-9-91), continuarán en vigencia los procedimientos administrativos especiales que regulan las siguientes materias: a) Las correspondientes a la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General de Aduanas y Dirección General Impositiva - , b)...*

En relación con el tema planteado, la doctrina más reconocida expresa:

*...De la sola lectura de la norma transcripta se desprende que si bien ha sido incluida en su inciso a), la materia impositiva, estando a cargo de la Dirección General Impositiva la recaudación, fiscalización y ejecución de los recursos de la Seguridad Social, misión oportunamente encomendada mediante decreto 507/93, no fue mencionada esta última materia [...]*

*Esto originó la modificación del inciso a), del artículo en análisis mediante el decreto 1155/97, incluyendo todos los procedimientos relativos a las materias correspondientes a su competencia [...]*

*En síntesis, mantienen su vigencia el procedimiento especial establecido por la ley 11.683 y la normativa relativa a los recursos de la Seguridad Social en razón de ser materias propias de la Administración Federal de Ingresos Públicos...<sup>40</sup>*

Analizando esta cuestión, la doctrina ha expresado:

---

<sup>40</sup> FOLCO, Carlos María; *Procedimiento Tributario – Naturaleza y Estructura*”, Editorial Rubinzal-Culzoni Editores, página 53 a 55.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*La existencia de los procedimientos especiales se justifica en la especialidad de la materia a regular y en la conexión entre lo sustantivo y lo adjetivo.*

*En efecto hay casos que reclaman una tramitación distinta de la común porque hay cuestiones de fondo que así lo determinan.*

*Lo que resulta esencial es que los procedimientos especiales no desvirtúen, en la letra y en la práctica, los fines del procedimiento administrativo, básicamente el de constituir una garantía de los derechos del administrado, así como el cauce eficiente para el ejercicio de la función administrativa y, consecuentemente, para la satisfacción del interés público..<sup>41</sup>*

*La Procuración del Tesoro se ha expedido reiteradamente respecto de la aplicación supletoria de la ley 19.549 en el ámbito de los procedimientos especiales [...]*

*Así, un reclamo de repetición de un impuesto, trámite que encuentra su regulación específica en la ley 11.683 (t.o. 1998), y que conforme con esta ley culmina ante órganos jurisdiccionales, consideró que no correspondía que emitiera opinión sobre la cuestión bajo examen, y que el procedimiento debía ajustarse a lo normado en la referida Ley de Procedimientos Fiscales [...]*

*En suma, tras la sanción de la ley 19.549 y del Reglamento de Procedimientos Administrativos, decreto 1759/72 –t.o. en 1991-, el procedimiento administrativo pasó a dividirse en dos ámbitos: el ordinario y los especiales reconocidos por el decreto 722/96 (sust. parcialmente, por decreto 1155/97).<sup>42</sup>*

Cabe destacar que existiendo un “procedimiento especial”, la ley de procedimientos administrativo no resulta de aplicación supletoria, toda vez que debe aplicarse el régimen específico.

De lo expuesto se desprende que en el caso puntual que nos ocupa no se dan los presupuestos necesarios para aplicar supletoriamente el artículo 38 del reglamento de la

---

<sup>41</sup> RODRÍGUEZ, María José, *El acto administrativo tributario*, - Universidad Austral / Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, páginas 181/182. (el resaltado no obra en el original)

<sup>42</sup> RODRÍGUEZ, María José, *El acto administrativo tributario*, - Universidad Austral / Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, páginas 183/187.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

Ley 19.549, toda vez que la Ley 11.683, tiene previsto un “sistema especial determinativo” de la obligación tributaria (que se inicia con una fiscalización y puede culminar con una conformidad o una resolución determinativa de oficio del tributo de que se trate).

Ese sistema especial dispone cual es el momento en que corresponde otorgar la vista y tener acceso al expediente de las actuaciones. Ese momento, se configuraría en oportunidad de correr la vista del procedimiento de determinación de oficio, porque precisamente en ese instante es donde existen cargos concretos contra el administrado.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

### **7. Acciones procesales**

El interesado ante la denegatoria de tomar “vista” de las actuaciones puede ejercer una serie de acciones procesales para que no se vean afectados sus derechos constitucionales.

#### **7.1. RECURSO DE AMPARO. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. CASOS EN QUE PROCEDE. LIMITACIONES.**

El Recurso de Amparo es una garantía de raigambre constitucional que tiene por objeto proteger los derechos y garantías reconocidas por la Constitución Nacional y su ejercicio contra todo acto u omisión que signifique una limitación, restricción o amenaza arbitraria o contraria a la misma, a un tratado o a una ley, generada por la actividad de órganos estatales o particulares.

Se trata de una garantía destinada a salvaguardar todas las libertades del hombre, con la sola excepción de la libertad física que está tutelada por el hábeas corpus.

La Constitución Nacional de 1.994 incorporó expresamente este instituto en el artículo 43, con alcances más amplios que el régimen que establecía la Ley de Amparo N° 16.986, siguiendo así la tendencia de las constituciones provinciales y de la jurisprudencia.

En el orden federal la Ley de Amparo regula en régimen procesal de la acción contra actos estatales; y por su parte el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación incorpora el amparo contra actos de particulares, reglándolo como proceso sumarísimo.

La acción de amparo procede para la protección de una serie de derechos, específicamente previstos en la Constitución Nacional.

##### **7.1.1. Derechos y Garantías comprendidas**

Con la constitucionalización del instituto su objeto quedó fijado para los derechos y garantías reconocidos en la constitución, tratado o ley, quedando fuera de su alcance la tutela de la libertad ambulatoria, que se encuentra amparada por el hábeas corpus.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

- Derechos Individuales

Es así, que dentro de la tutela del amparo encontramos los derechos civiles, sociales, económicos y políticos, sino también las garantías correspondientes.

- Ambiente

El Artículo 43 de la Constitución Nacional consagra la doctrina de los intereses difusos, por cuanto habilita a las instituciones que tienen por objeto velar por el respeto y conservación del ambiente, estén dotadas de legitimación procesal activa.

- Competencia

La Constitución Nacional reconoce a las asociaciones de consumidores y al usuario; es la legitimación activa para interponer el amparo ante situaciones de violación de las reglas técnico-jurídicas en que se sustentan la competencia.

- Uso y Consumo

La mención concreta en la enunciación no taxativa del Artículo 43 de la Constitución Nacional respecto de los casos en que procede el amparo en los supuestos en que se vean afectados los derechos del usuario o consumidor; se compatibiliza con el Artículo 42 que reconoce una concreta protección a la salud, la seguridad, los intereses, la información, la elección y la educación de los consumidores.

- Derechos de incidencia colectiva

Los derechos de incidencia colectiva, también conocidos como intereses difusos, que ya tenían reconocimiento jurisprudencial en el caso “Katan”, entre otros, cuentan con base constitucional.

### **7.1.2. Actividad Lesiva**

La procedencia del amparo surge frente a situaciones de franca ilegalidad, es decir cuando se vulnera o desconoce la normativa legal vigente; como así también cuando se transgreden los límites de razonabilidad y oportunidad juridizadas.

Los actos, hechos u omisiones que traducen la conducta lesiva del derecho, libertad o garantía constitucional, pueden ser:



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

- Por la forma: Actos hechos u omisiones.
- Por los efectos jurídicos: El acto lesivo debe ser de arbitrariedad o ilegalidad manifiesta.
- Por los sujetos: Puede provenir tanto de autoridad pública como de particulares.
- Por la naturaleza de la actividad: En principio es impugnable por esta vía la actividad “administrativa” lesiva.
- Por la oportunidad: Debe ser actual.

### **7.1.3. Legitimación Activa**

El amparo puede ser articulado por toda persona física o jurídica, por sí o por intermedio de sus representantes legales o convencionales, afectada por el acto, hecho u omisión, público o privado, que se repute ilegítimo.

Además, en caso de impedimento del titular del derecho constitucional lesionado, podrá deducir la acción de amparo un tercero en su nombre.

### **7.2. RECURSO DE HABEAS DATA**

El artículo 43 inciso 3º de la Constitución Nacional contempla esta acción para permitir a las personas tomar conocimiento de la información reunida sobre ellas y sobre la finalidad con que se tiene o se utiliza.

Reconoce su fundamento en el derecho a la intimidad que se integra por la tranquilidad, la autonomía y el control de la información personal.

La ley 25.236 de Protección de los Datos Personales, reglamenta la norma constitucional.

La acción de protección de los datos personales procede en los siguientes casos:

- a) Para tomar conocimiento de los datos personales almacenados en archivos, registros o bancos de datos públicos, o en los privados destinados a proporcionar informes.
- b) Para conocer la finalidad con que son almacenados los datos personales en aquellos.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

- c) Cuando se presuma la falsedad, inexactitud, desactualización de la información de que se trata, o el tratamiento de datos cuyo registro se encuentra prohibido en la presente ley, para exigir su rectificación, supresión, confidencialidad o actualización.

El Artículo 34 de la ley 25.236 determina que la acción de habeas data podrá ser ejercida por el afectado – en el caso de los incapaces por sus tutores o curadores – y por los sucesores de las personas físicas, cuando lo sean en línea directa o colateral hasta el segundo grado, en todos los casos, por sí o por intermedio de apoderado. En el caso de personas de existencia ideal la acción deberá ser ejercida por sus representantes legales o apoderados que éstas designen.

La acción de habeas data procede contra los responsables y usuarios de bancos de datos públicos, o de los privados destinados a proporcionar informes.

### **7.3. ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA**

La acción persigue que la sentencia judicial otorgue certeza a un derecho o a una determinada relación o situación jurídica. Es un presupuesto exigido para interponer la acción que el accionante se encuentre en un estado de incertidumbre que pueda causarle un daño, y que esa situación pueda ser removida mediante la declaración de certeza judicial, evitando la producción del daño. La legitimación actora corresponde al titular del interés, y la legitimación pasiva al sujeto respecto del cual la declaración surtirá efectos de cosa juzgada, para eliminar la falta de certeza.

### **7.4. MEDIDAS CAUTELARES**

Las medidas cautelares tienden a impedir que el derecho cuyo reconocimiento o actuación se pretende obtener a través de otro proceso, pierda su virtualidad o eficacia durante el tiempo que transcurre entre la iniciación de ese proceso y el pronunciamiento de la sentencia definitiva.

La procedencia de las medidas cautelares descansan sobre tres pilares:

- a) La verosimilitud del derecho invocado como fundamento de la pretensión principal.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

- b) El temor fundado de que ese derecho se frustre o sufra menoscabo durante la sustanciación del proceso tendiente a tutelarlo.
- c) La prestación de una contracautela por parte del sujeto activo.

Toda medida cautelar se halla condicionada a la circunstancia de que exista un peligro en la demora, es decir, a la posibilidad de que, en caso de no adoptarse, sobrevenga un perjuicio o daño inminente que tornará en tardío el eventual reconocimiento del derecho invocado como fundamento de la pretensión. No siempre es necesario que el peticionario de la medida acredite la existencia de peligro en la demora, ello cuando median situaciones en las que éste se presume por las circunstancias del caso.

Las medidas cautelares son ante todo “provisionales”, subsistirán mientras duren las circunstancias que las determinaron y en cualquier momento en que estas cesaren se podrá requerir su levantamiento, dispone el Artículo 202 del CPN.

Las medidas cautelares contempladas en el CPN son las siguientes: embargo preventivo; secuestro; intervención judicial; inhibición general de bienes; anotación de litis; prohibición de no innovar y contratar y protección de personas. También prevé las medidas cautelares genéricas o innominadas, que son aquellas necesarias para satisfacer estrictamente la necesidad de cautela en casos particulares y no previstos.

A efectos del presente trabajo solo se desarrollará la prohibición de no innovar. Mediante dicha medida se ordena a una de las partes que se abstenga de alterar, mientras dure el proceso, la situación de hecho o de derecho existente en un momento determinado. Básicamente, la medida de no innovar encuentra justificación en las garantías constitucionales de la defensa en juicio y de igualdad ante la ley. También halla fundamento en el principio de moralidad o en la buena fe con la cual deben proceder los litigantes.

En la generalidad de los casos, la medida de no innovar implica la prohibición de que se altere el estado de hecho existente al tiempo de iniciarse el proceso.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

La procedencia de la medida de no innovar está supeditada a la verosimilitud del derecho y a la circunstancia de que la cautela no pueda obtenerse a través de otra medida precautoria. La prohibición de no innovar procede en toda clase de juicios y cualquiera sea la etapa en que éstos se encuentren; pero es inadmisible contra otra de igual naturaleza, pues ello importaría frustrar la celeridad con que deben cumplirse las medidas cautelares. Tampoco son procedentes contra sentencias judiciales firmes pronunciadas por otro juez.

### **7.5. MEDIDAS AUTOSATISFACTIVAS**

La medida autosatisfactiva es una creación doctrinaria, es decir que no está incluida en el Código Procesal Civil ni en las leyes especiales. Son soluciones no cautelares, que se agotan en sí mismas y pretenden subsanar una situación grave y urgente en la que se está produciendo un perjuicio irreparable. Se las llama autosatisfactivas porque el proceso se agota con el despacho favorable del juez y no depende de otro posterior, contemporáneo ni futuro.

Las medidas autosatisfactivas, son soluciones jurisdiccionales urgentes, autónomas, donde debe existir una fuerte probabilidad que los requerimientos sean atendibles. Es decir, que se trata de un proceso urgente que requiere por parte de la Justicia una resolución inmediata. Si bien, tienen en común con las medidas precautorias que se tratan, en que ambas son urgentes; las diferencias radican en el hecho que las “medidas autosatisfactivas” son : autónomas ( a diferencia de las medidas precautorias , que son accesorias del juicio principal) ; requieren una fuerte probabilidad de tener aval en derecho ( en cambio , las medidas precautorias son menos exigentes , ya que requieren una verosimilitud de derecho) y , en principio , son definitivas ( a diferencia de las medidas precautorias , que se caracterizan por ser provisionales) .

Las medidas citadas encuentran su fundamento en los siguientes pilares: situación de Urgencia, fuerte probabilidad de que el derecho invocado sea atendible; consumación del objeto de la pretensión y resolución definitiva.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

Medida autosatisfactiva: esta medida tiende a dar una respuesta en casos infrecuentes en que haya una urgencia realmente impostergable. El juez estudiará la petición, y si existe una fuerte probabilidad de que el derecho material del postulante sea atendible, puede ordenar la medida. Está resaltado el concepto de fuerte probabilidad pues el juez debe tener un grado de certeza muy alto sobre el derecho del peticionante. No pueden quedarle dudas serias. A lo sumo, podrá solicitar una comprobación sumaria que las despeje.

El juez ordenará la medida solicitada sin escuchar a nadie más (incluido el demandado) o, como mucho, fijará un tiempo muy breve para que el demandado se exprese. Este proceso es útil para muchas situaciones. Por ejemplo, puede solicitarse para que el juez ordene:

- a) Discontinuar actos que imponen un trato discriminatorio.
- b) Medidas de protección contra la violencia familiar (exclusión del agresor del hogar).
- c) La realización de un tratamiento médico. También para autorizar a un médico a efectuar determinadas acciones cuando esté en peligro la vida de los pacientes (transfusiones).
- d) Que las prestadoras de servicios públicos se abstengan de discontinuarlos por cuestiones relativas a diferencias cuestionadas en la facturación.
- e) La rectificación de datos erróneos en registros públicos o privados.
- f) Permitir a un socio el acceso a los libros de la sociedad que integra.
- g) Cesación de ruidos y/u olores de un comercio o consorcio.

### **7.6. PROCEDENCIA DE LAS ACCIONES PROCESALES ANTES DE LA APERTURA DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO**

La presente etapa se compone de lo definido como la etapa investigativa y de fiscalización. Es en este marco, se analizara la procedencia de las distintas acciones procesales descriptas precedentemente.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

Es de mencionar, que mas allá de las conclusiones arribadas al analizar cada una de las acciones desarrolladas, siempre se dependerá de la apreciación que cada juez haga de los hechos al momento de resolver alguna de las citadas acciones.

### **7.6.1. Acción de Amparo**

Tal cual se expuso, dicha acción requiere para su ejercicio que la actora posea un derecho indiscutible, cierto, preciso y de jerarquía constitucional, la conducta impugnada debe ser manifiestamente arbitraria o ilegítima y que el daño no pueda evitarse o repararse adecuadamente por la utilización de otras vías existentes.

La presentación de la acción de amparo en el fuero jurisdiccional en esta etapa de la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, podría afrontar ciertas dificultades.

El requisito de ser poseedor de un derecho indiscutible, cierto, preciso y de jerarquía constitucional, (tal cual sería de defensa en juicio), puede verse soslayado. Tal cual se expuso en el presente trabajo, no surgiría tan claramente que el contribuyente pueda solicitar la vista de las actuaciones, lo cual importaría no poder ejercer el derecho que manifiesta haber sido avasallado por la Administración Fiscal. En igual línea de pensamiento, no existiría un accionar notoriamente arbitrario de la administración, con lo cual se incumpliría el segundo de los requisitos.

Con respecto al tercer requisito requerido para la procedencia de la acción (que el daño no pueda evitarse o repararse adecuadamente por la utilización de otras vías existentes), surge la pregunta, ¿qué daño produce el no otorgamiento de la vista de las actuaciones?, toda vez que la ley de procedimiento tributario en el artículo 17 y concordantes prevé el procedimiento de determinación de oficio, el cual garantiza el derecho de defensa que prevé la constitución nacional, tal cual se desarrolló en el presente trabajo. Asimismo, el contribuyente goza del derecho de discutir sin tener que afrontar los cargos imputados por la Administración Fiscal, hasta la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

### **7.6.2. Acción de Habeas Data**

Con respecto al presente recurso, es de mencionar, que la jurisprudencia<sup>43</sup> a expresado que el mismo no es el medio idóneo para tomar vista de las actuaciones, toda vez que la ley N° 25.326 contempla un sistema de archivos, registros y bancos de datos públicos que resultan ajenos a los obrantes en la Administración Federal de Ingresos Públicos y dicha acción no se compadece con la que prevé dicha ley en su Artículo 33.

Por ello, descartamos la procedencia de dicha acción en el planteo del presente trabajo.

### **7.6.3. Acción Declarativa de Certeza**

La acción declarativa de certeza o acción meramente declarativa, tal cual como se expuso tiene su justificativo en lograr un estado de certeza ante una situación que pareciera no ser clara.

Para el caso del presente trabajo, parecería que dicha acción sería procedente a los efectos de esclarecer si el fiscalizado es o no parte en las actuaciones desarrolladas en el proceso de fiscalización, y por lo tanto pueda tomar vista de las mismas.

No obstante ello, aquí se plantea una problemática relacionada con el tiempo que demanda la ejecución de esta acción, que son superiores a los plazos en que normalmente se desarrollan las fiscalizaciones a cargo de la Administración Fiscal. Toda vez, que no tendría sentido plantear esta acción, si con anterioridad a su resolución el organismo fiscal notifica del inicio del procedimiento de determinación de oficio al contribuyente y le otorga la vista establecida en el artículo 17 de la ley de Procedimiento Tributario.

Dicha problemática puede ser subsanada con el pedido conjunto a la acción declarativa, de una medida cautelar.

### **7.6.4. Medidas Cautelares**

Como se expuso en el desarrollo del presente tema, las medidas cautelares pueden solicitarse como medida accesoria a cualquier proceso jurisdiccional, como sería

<sup>43</sup> Hierros S.A. c/AFIP-DGI s/Habeas Data, CNACA, Sala II; 18/10/2001.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

alguno de los detallados en el presente trabajo. No obstante, para su procedencia deben configurarse los presupuestos establecidos en el CPN, los cuales son:

- a) La verosimilitud del derecho invocado como fundamento de la pretensión principal.
- b) El temor fundado de que ese derecho se frustre o sufra menoscabo durante la sustanciación del proceso tendiente a tutelarlo.
- c) La prestación de una contracautela por parte del sujeto activo.

Al analizar los requisitos exigidos para la procedencia de estas medidas precautorias; nos encontramos con la misma problemática esgrimida al desarrollar los requisitos de procedencia de la acción de amparo.

Tal cual como expusieron en el presente trabajo, la verosimilitud del derecho invocado, no resultaría tal, toda vez que el actor no sería parte del proceso de fiscalización y ello implicaría que no podría ejercer la vista que pretende (derecho de defensa). Más aún, vuelve a surgir el interrogante del cual es el peligro en la demora, toda vez que como se expusiera el procedimiento de determinación de oficio establecido por la ley N° 11.683, es garantizador del derecho de defensa dispuesto por la Constitución Nacional. Más aún, el contribuyente goza del derecho de discutir hasta la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación sin tener que afrontar los cargos imputados por el organismo fiscal.

Por ello, entendemos que las medidas cautelares no deberían procedentes.

### **7.6.5. Medidas Autosatisfactivas**

Las medidas citadas, como se expusiera encuentran su fundamento en los siguientes pilares: situación de Urgencia, fuerte probabilidad de que el derecho invocado sea atendible; consumación del objeto de la pretensión y resolución definitiva.

Es aquí donde nuevamente nos enfrentamos a la problemática de que sea procedente la acción, ante el requerimiento de una fuerte probabilidad de que el derecho invocado sea atendible, tal como expusieron en las acciones precedentemente desarrolladas. Por ello, parecería que esta acción no sería procedente.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

### **8. Los Pronunciamientos Jurisprudenciales**

No se conocen antecedentes donde se haya tratado en profundidad el nuevo argumento sostenido por el Dictamen N° 42/2003, sin embargo, existen dos precedentes que tienen directa relación con el tema objeto del presente trabajo. Nos referimos a la causa Frigorífico del Oeste S.A. S/Recurso de amparo en el cual, el Tribunal Fiscal de la Nación (T.F.N. sala de feria -de fecha 31/07/1997- P.E.T. n°141, Lexco Fiscal) y Artec S.A. s/Recurso de amparo, Cámara Federal de Gral. Roca, ( 26/05/2005) donde hubo oportunidad de resolver recursos de “amparo por mora”, interpuesto por un contribuyente que entendió que la administración no había observado los plazos previstos para conceder la “vista” en los términos del Art. 38 D.R. L.N.P.A. y una media cautelar presentada por otro contribuyente respectivamente. A continuación se comenta el mencionado fallo:

#### **8.1. Frigorífico del Oeste S.A. – Tribunal Fiscal de la Nación**

##### **Hechos:**

La contribuyente plantea una acción de amparo en los términos de los artículos 164 y 165 de la Ley N°11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), en virtud de no habersele contestado la solicitud de vista del expediente presentado durante el transcurso de la fiscalización que se le practicaba. Para ello entendió que la administración había incurrido en mora excesiva al no contestar la solicitud de vista presentada dentro del plazo de los diez (10) días hábiles previstos en el Art. 1 inc. c) ap. 4 de la Ley 19.549.

##### **Sentencia:**

En fallo mayoritario en cuestión se resolvió a favor del contribuyente.

El Dr. Brodsky y la Dra. Wurcel, entendieron que el plazo de los diez (10) días antes mencionados eran operativos, en consecuencia al encontrarse cumplidos sin que exista una contestación por parte de la administración correspondía hacer lugar al amparo impetrado, ordenándose a la misma que se expida en el plazo de 10 días respecto del pedido formulado.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

Entiendo que el voto de la mayoría hace una significativa salvedad al momento de resolver cuando expresa:

*En tales circunstancias y no habiéndose objetado el derecho de la solicitante a pedir vista de las actuaciones de la inspección en curso, corresponde hacer lugar al amparo impetrado y ordenar a la Dirección General Impositiva que se expida en el plazo de 10 días sobre el pedido que se le formulara. ... ”*

Por su parte en su voto la Dra. Siritó (minoría), analiza la improcedencia del remedio (vía recursiva) empleado por la contribuyente fiscalizada, desde otra óptica en los siguientes términos:

*Cabe señalar, en primer lugar, que por lo que conozco, es la primer vez que se interpone recurso de amparo a los efectos de que se fije plazo para que la Dirección General Impositiva se pronuncie sobre el pedido de vista de las actuaciones labradas por el organismo fiscal en el transcurso de un procedimiento de verificación de la situación impositiva y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias de una contribuyente (en el caso Frigorífico del Oeste S.A.)*

*Conviene recordar antes de analizar las especiales circunstancias de la causa, que este Tribunal Fiscal ha sostenido en forma reiterada y unánime - criterio que ha sido confirmado por las ulteriores instancias- que el recurso de amparo previsto en los artículos 164 y 165 de la Ley 11.683(t.o. en 1978 y sus modificaciones) es un remedio procesal excepcional que no procede en todos los casos en que existe una demora excesiva, sino únicamente cuando no haya otra vía legal prevista para la reparación del perjuicio que la demora importe.*

*Asimismo ha sido también criterio reiterado de este organismo jurisdiccional que la demora del Fisco en emitir un pronunciamiento debe irrogar un perjuicio concreto.*

*Por otra parte, resulta pertinente citar lo establecido por la Sala B al resolver el amparo interpuesto por Papel Tucumán S.A., expte. N° 10.095-1, sentencia del 5 de junio de 1989, en donde se dijo: “Que en la especie la actora lo que pretende es que se satisfaga el resultado del trámite o diligencia a cargo del*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*Fisco, lo que configura un fin en sí mismo, vinculado a dicho trámite o diligencia sin significar una condición para ejercer otro derecho o actividad". En el caso que nos ocupa el ejercicio del derecho y la actividad de la recurrente que se protege según la redacción acordada al artículo 164 de la ley de procedimientos fiscales, no está condicionado por la exigencia de la realización del trámite peticionado pues la solicitud de vista ha sido voluntaria.*

*En otras palabras la solicitud de la vista –no concedida- no altera su derecho a ejercer su defensa si se iniciara el procedimiento de determinación de oficio o la instrucción de sumario a los efectos de aplicar las sanciones previstas en la ley de rito, procesos que precisamente comienzan con la vista, establecida en el artículo 24, de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, o con la resolución que disponga la sustanciación del sumario según estatuyen los artículos 72 y 73.*

*No paso por alto que en una primera aproximación al tema y después de leer la extensa e ilustrada fundamentación del recurso que se examina, pareciera rígido e impiadoso considerar innecesaria la vista solicitada o improcedente el amparo intentado en esta instancia ante la falta de pronunciamiento sobre ese pedido, omisión a la cual se atribuye consecuencias apocalípticas.*

*En rigor lo que la recurrente teme y esto se pone de manifiesto en las sendas presentaciones efectuadas ante la Dirección de Inteligencia Fiscal y la Región Mercedes de la Dirección General Impositiva recepcionadas el 28 y 29 de mayo de 1997 cuyas copias obran a fs. 244/247 y 249/252, en las que se solicita la vista de las actuaciones cumplidas a partir de la Orden de Intervención N° 6900/0 (la identificación del número de intervención fue efectuada a fs. 267 del escrito de recurso), es que "se intente radicar una denuncia penal en los términos de la ley penal tributaria sin haberse transitado la sustanciación de la determinación de oficio reglada en los artículos 23 y ss. de la ley tributaria de rito" (v. Párrafo a fs. 246 y a fs. 251).*

*Situación hasta el momento hipotética y que depende de decisiones que son privativas de la organización fiscal activa que no podrán ser ni detenidas ni*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*impulsadas por el uso que la recurrente pueda otorgar a los elementos que pretende obtener en la vista que solicita.*

*Vale resaltar que si la Dirección General Impositiva con su accionar vulnera en forma concreta derechos de la recurrente o se excediera en el uso de las facultades que le otorga la ley, existe una amplia gama de defensas que podrán articularse mediante recursos o acciones que sin duda la recurrente adecuadamente asesorada conocerá.*

*Porque a pesar de los argumentos extensamente desarrollados –como bien señala en su informe la representación fiscal- la recurrente no ha probado en autos en qué consiste el perjuicio concreto que le irroga encontrarse bajo inspección fiscal –salvo las molestias que este hecho acarrea a cualquier contribuyente en igual situación- pues la documentación que cita a fojas 260vta. como prueba del perjuicio, individualizada como anexos W, X, Y, Z y A prima, agregada a fojas 236/243, consiste en actas labradas con comerciantes vinculados con su actividad que describen el “modus operandi” que corresponde a la compra-venta de los animales que Frigorífico del Oeste S.A. faena y comercializa, sin indicar cantidades ni otro dato que exteriorice una disminución de confianza en las posibilidades operativas de la recurrente o sea el estado de sospecha sobre la situación fiscal y solvencia económica y financiera... dando lugar, a una restricción en el volumen de bovinos que ingresa al frigorífico para la matanza y acondicionamiento –faena de terceros – con la siguiente pérdida de rentabilidad invocada por la firma recurrente a fojas 260 vta., no ha resultado probado en autos...*

*[...]En suma en la especie no se acreditan los extremos descriptos para decretar la procedencia del amparo que se analiza.*

*En primer término porque la vista no concedida no impedirá que en la oportunidad procesal pertinente –cuya concreción depende exclusivamente de una decisión del organismo fiscal que le es privativa y sólo tiene como límite temporal la posibilidad de que se opere la prescripción de sus facultades para determinar las obligaciones impositivas y para aplicar sanciones- la recurrente ejerza acabadamente su derecho a defensa.*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*Al respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “Banco Comercial de Finanzas S.A. s/amparo” sentencia del 03/09/91 (fallo 314:1686) ha establecido: “La acción de amparo no puede ser usada como accesorio de una demanda iniciada o que corresponda iniciar”.*

*No pierdo de vista que la Corte se está refiriendo a la acción de amparo prevista en la Ley Nro. 16986, que regula una institución que requiere presupuestos distintos para su aplicación de los solicitados por el amparo por mora previsto en los Art. 164 y 165 de la Ley 11683/t.o. citado.*

*Si incurro en esta licencia es porque la recurrente de autos ha incursionado en el tema del amparo consagrado ahora con rango constitucional por la reforma de 1994, al referirse a las presuntas violaciones a derechos y garantías constitucionales que enumera, que resultarían conculcados de producirse un rechazo de sus recursos...*

*[...] Vale agregar que el Fisco tampoco aceptó que la solicitante tuviera derecho a pedir vista de las actuaciones de la inspección en curso como se desprende de lo expresado en el apartado III del informe de fs. 376/380 producido a requerimiento de este Tribunal.*

*Por lo expuesto, corresponde rechazar el recurso de amparo interpuesto en autos. ... 44*

Como comentario final debemos expresar, que el fallo resultó contrario a la administración tributaria, porque no expresó en concreto la improcedencia del pedido de vista durante la fiscalización en curso.

En efecto, al contestar la demanda no expresa la improcedencia de lo solicitado sino que argumenta una cuestión de plazos, que es analizada exhaustivamente por el voto mayoritario.

Sin embargo, el voto disidente de la Dra. Siritó analiza a fondo los extremos que hacen procedente el recurso incoado ante ese Tribunal, del que se desprende el siguiente comentario:

---

<sup>44</sup> Frigorífico del Oeste S.A. s/recurso de amparo (T.F.N., Sala de Feria, del 31/07/1997) (P.E.T. N° 141, Lexco Fiscal)..



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

- a) La solicitud de vista responde a un pedido voluntario del contribuyente.
- b) La solicitud de vista no altera el derecho del contribuyente a ejercer su defensa en la etapa procesal del caso (procedimiento de determinación de oficio, sumario, etc.).
- c) No existe perjuicio concreto toda vez que la fiscalización es una etapa instructora y preparatoria de un potencial acto administrativo.
- d) Un daño hipotético o potencial no es elemento suficiente para hacer procedente el “amparo por mora” establecido en la Ley de procedimientos fiscales.
- e) La generalidad de los casos toda “denuncia penal tributaria” exige un requisito previo de sustanciación del correspondiente procedimiento de determinación de oficio, ya sea que la misma se origine en una fiscalización o en una denuncia presentada ante un juez, en cuyo caso solicitará al organismo que realice aquel procedimiento. Es decir que el contribuyente tiene la posibilidad concreta de ejercer “derecho a defensa” de manera previa a cualquier decisión que la administración pudiera tomar respecto de la deuda tributaria informada por la fiscalización o existencia de delitos tributarios.
- f) Si la inspección vulnera concretamente derechos del contribuyente o se excede en el uso de las facultades otorgadas para su cometido, existen amplias gamas de defensa, como por ejemplo solicitud de nulidad de todo lo actuado.

En consecuencia cabe destacar que el voto mayoritario al momento de resolver realiza una salvedad muy significativa, cuando expresa a modo de aclaración que la administración no planteó la improcedencia de la vista durante el proceso de fiscalización.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

Por otra parte existe doctrina que entiende que la posibilidad de tomar vista durante el proceso de fiscalización no es clara, y aconseja que la misma sea expresamente prevista en la norma:

*...Recogiendo la experiencia de los estatutos aprobados bajo otras legislaciones, podría considerarse que el aplicable en la Argentina deberá respetar, desde ya, los principios generales básicos emanados de la parte dogmática de nuestra Constitución Nacional, así como los incorporados por la reforma constitucional del año 1994, como el recurso de Habeas Data y el Reconocimiento de los derechos que emanen de las convenciones internacionales a las que el país se ha adherido.*

*Al mismo tiempo, ese reglamento debería contener aspectos operativos. Uno de ellos de importancia es fijar fecha de iniciación de las actuaciones y plazos para concluir las, aspecto que, como hemos planteado precedentemente, puede significar, de no cumplirse, un deterioro en la relación fisco-contribuyente por el recargo de tareas que la inspección implica y que termina enfrentando al responsable ante la exageración de los requerimientos fiscales.*

*También deberían indicarse los funcionarios fiscales que intervendrán en la fiscalización y el carácter de las actuaciones, lo que también tiene que ver con lo desarrollado en cuanto al conocimiento de los planes de fiscalización, permitiéndole al contribuyente conocer si está o no incorporado dentro de los sujetos a fiscalizar, dando transparencia a la fijación de los inspeccionables, evitando una distorsión en su selección.*

*Además, debería incluir la posibilidad de tomar vista de las actuaciones en cualquier momento, lo que no está negado en la actualidad, pero requiere la incorporación en una norma que le dé más operatividad, así como también la posibilidad de formular defensa en cualquier etapa del procedimiento, con la obligación de los funcionarios fiscales intervenientes de tenerla en cuenta en*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*oportunidad de establecer administrativamente la obligación tributaria del contribuyente... 45.*

### **8.2. Artec S.A. – Cámara Federal de General Roca – Río Negro**

#### **Hechos:**

La contribuyente plantea una acción de amparo porque la AFIP se negó a darle vista de las actuaciones originadas en función con las disposiciones establecidas en el Art. 13 de la ley 11.683.

El amparista se queja porque el organismo recaudador, ante la actuación notarial informa verbalmente al requirente Sr. José M. Willam entre otras cosa, que 1) según criterio de los órganos asesores de esta Dirección General Impositiva el Art. 38 del Decreto 1759/72 reglamentario de la Ley 19.549 no es aplicable al procedimiento de inspección y fiscalización toda vez que el contribuyente y/o responsable no es “parte interesada” en el mismo y que las actuaciones se “otorgaran una vez culminada las tareas de auditoría fiscal” de conformidad con las facultades de verificación y fiscalización ...” es decir cuando se pongan a consideración, en caso de existir las observaciones que la fiscalización tenga respecto de lo declarado por él para el momento de decidir.

El conjuje Dra. Robledo ordena a la demandada Administración Federal de Ingresos Pùblicos que deberá disponer la suspensión del procedimiento administrativo iniciado contra la firma Artec Obras Civiles hasta tanto se dicte sentencia definitiva en los presentes autos. Esta medida fue apelada, fundado el recurso y expresando agravios.

#### **Sentencia:**

El voto de la mayoría le otorga la razón al contribuyente.

En su voto del Dr. Ricardo Guido Barreiro dijo:

*En torno al peligro en la demora, la recurrente sólo atina a decir que no existe tal peligro por cuanto el trámite aún no finalizó y por ende no hay deuda*

---

<sup>45</sup> GARCIA BELSUNCE, Horacio A., *Tratado de tributación –Tomo I- Derecho tributario- Volumen 2*, Editorial Astrea Año2003, páginas 215/216, (el resaltado no obra en el original).



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

alguna determinada e inclusive, con afectada retórica, formula el interrogante: ¿Qué ocurriría si finalizada la inspección, la AFIP no determina deuda? Me permito preguntar a quien tan agudamente razona: ¿Qué ocurriría si sucede lo contrario? Evidentemente, validar la legalidad de un proceso por su resultado no es regla segura para respetar el derecho del contribuyente.

El epílogo del quejoso en torno a este recaudo no es sino evidencia de una enorme confusión, pues señala que no es posible argumentar que las facultades de la AFIP para fiscalizar, verificar y determinar de oficio los tributos pueden constituir tales poderes, sino del ejercicio del derecho del interesado a tomar vista de las actuaciones administrativas. Nada más (ni nada menos) que lo que establece en su favor el Art. 38 del decreto 1883/91. De donde llevar la discusión al terreno propuesto por el recurrente es impropio y sólo pretende desviar el eje del debate que corresponde zanjar en esta oportunidad.

Concluyo, entonces, en que los derechos que la ley acuerda a los administrados frente a los órganos estatales han de ser puestos en prácticas en el trámite administrativo, cualquiera sea su naturaleza o sede de radicación, en donde el impedimento de que es objeto no tolera pretender la reparación mediante otro proceso, tal afirmación es sin sentido y evidencia que restañarlo no admite demora.

Con relación a la verosimilitud del derecho, queja la apelante de que el Juzgado no fundó adecuadamente este aspecto de su decisión. No le falta razón, pero ello no resulta suficiente para impedir ponderar, en esta instancia, si el recaudo está, o no presente, pues en el peor de los supuestos los vicios in judicando no autorizan al tribunal de alzada para eludir una decisión sobre el fondo del asunto (Art. 253, CPCC).

Me limito a decir que la verosimilitud del derecho del amparista para obtener una cautelar, en el marco que se desprende de las actuaciones notariales que ya cité, satisface con la acreditación de ser el titular del derecho del Art. 38 que también cite, por ser el contribuyente a quien la sentencia sólo posibilitaría que se le conceda vista de las actuaciones, de donde un ejemplar servicio a la República podría derivarse de otorgar la AFIP, sin necesidad de compulsión



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

*jurisdiccional, la vista solicitada por la empresa accionante. Como beneficio adicional, neutralizaría la suspensión que ha sido ordenada. Se verá con el tiempo si prevalece la razón o el capricho.*

*De prosperar esta moción correspondería, entonces, confirmar la medida dictada, sin imponer costas en la alzada atento a la unilateralidad del trámite.*

Por su parte en su voto el Dr. Arturo Pérez Petit (voto minoría):

*Los agravios se sustentan, para la revocación de la medida, en: la no existencia de la verosimilitud del derecho, como tampoco peligro en la demora, aduciendo además la no falta de otras vías aptas para obtener la cautelar.*

*Es necesario determinar quienes pueden tomar vista en un expediente administrativo. El mentado artículo 38, otorga el derecho a tomar vista a la parte interesada como también a los apoderados y aún más a los letrados patrocinantes. Es aquí donde corresponde determinar con mediana claridad que debe entenderse por parte. Al respecto se sostiene que... "la importancia de revestir la calidad de determinada persona se le niega el acceso a las actuaciones porque se le desconoce la calidad de parte en las misma".... Se debe diferenciar cuando se niega la vista en forma lisa y llana, aún siendo parte o cuando no se accede al expediente por negarse la calidad de parte en las mismas, por eso es fundamental tener tal reconocimiento para ejercer los derechos que le competen dentro del procedimiento, entre ellos por supuesto, el de la vista .... Que la interpretación de ella –Art. 38 ley 19.549 y decreto 1759/72 debe hacerse de manera tal que en la práctica conjugue el ejercicio del derecho, sin limitarlo, con el normal desenvolvimiento de la actividad de la Administración (Revista en el Procedimiento Administrativo. Por Armando Roberto Canos E.D. Tº 134 Pág. 901; ps AyB).*

*Nadie podría negar que el derecho de conocer un expediente, sustanciado por cualquiera de los motivos que se originaran por infracciones a la legislación penal, civil y en este caso tributario. De no ser así, la negativa irracional, además de transgredir elementales principios republicanos, agrediría torpemente elementales garantías constitucionales, estoy refiriéndome al Art. 18 CN. Pero este leal conocimiento puede variar de acuerdo a las circunstancias que en cada caso*



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

*puntualmente se aprecia, dadas las situaciones de hecho, que no son iguales siempre, puesto que en cada causa que accede a los estrados puede presentarse y generalmente ocurre, que los hechos varían o, a veces ofrecen perfiles diferenciados. En mi opinión ello ha ocurrido en y la accionada, en su actitud de protegerse, justificadamente a mi entender, porque también alude a normas autorizantes para repeler la oportunidad en que debe intervenir quien tiene derecho a defenderse en función de los cargos que, eventualmente, le imputan trasgresión a normas tributarias en este caso específico traído a resolver (arts. 33 y 35 ley 11.683). El derecho del contribuyente a tomar vista del expediente durante todo su trámite, desde el inicio hasta su terminación, debe compadecerse en la práctica, con el ejercicio de su derecho de tal manera que no entorpezca la actividad de la administración. La atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia. Sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio como corresponde los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos 268:514 y sus citas en cons. 12; fallos 197; 210; 205; 31; 210:107) (Chiesas S.A. TE 12187 c/DGI) C.N. Cont. Fed. Sala 1 23/04/98. Boletín de Jurisprudencia 1998 Nº 1 enero – abril, pág. 80 – p.267.*

*De tal manera el derecho adjetivo del contribuyente, es una cuestión de oportunidad y ésta se da en caso de existir observaciones formuladas por el ente recaudador relacionadas con la declaración del responsable de pagar el tributo (Art. 13 ley 11.683). El ordenamiento tributario consagra el sistema de autodeterminación de la materia imponible lo que como contrapartida otorga a la AFIP el derecho a la verificación administrativa; si así no fuera quedaría lo que se discute en este amparo, es la calidad de parte del actor ya que como se destaca en el acta notarial en caso de existir observaciones formuladas por el Ente Recaudador recién se adquiriría la calidad de parte con atribución de ejercer todos los derechos consagrados por la constitución y las leyes. De lo contrario, si no existieran observaciones que formular, el acto preventivo instrumental*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

*quedaría expedito mediante la imputación al contribuyente de no haber cumplido con las cargas tributarias en legal forma.*

*Concluyendo, no advierto la existencia de una conducta manifiesta arbitraria o ilegal. Así surge del contenido de este voto. Tampoco se ha demostrado de que el daño concreto y grave ocasionado solo pueda ser reparado acudiendo a esa vía. Ergo, no reuniendo los requisitos básicos exigidos por la ley específica no corresponde mantener la medida innovativa ordenada; consecuentemente debe revocársela sin costas.*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

### **9. El Instituto del Secreto Fiscal**

Previo a desarrollar el tema transcribiré el artículo 101 de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683 t.o. en 1998 y modif.) que consagra el instituto del Secreto Fiscal.

*ARTICULO 101 - Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.*

*Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.*

*Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.*

*Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal, para quienes divulgaren actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos.*

*No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La Administración Federal de Ingresos Públicos, dependiente*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.*

*El secreto establecido en el presente artículo no regirá:*

*a) Para el supuesto que, por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos.*

*b) Para los Organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.*

*c) Para personas o empresas o entidades a quienes la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines. En estos casos regirán las disposiciones de los TRES (3) primeros párrafos del presente artículo, y en el supuesto que las personas o entes referidos precedentemente o terceros divulguen, reproduzcan o utilicen la información suministrada u obtenida con motivo o en ocasión de la tarea encomendada por el Organismo, serán pasibles de la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal.*

*d) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a:*

*1. Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna;*

*2. Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos; y*



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

*3. Utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los apartados anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.*

*La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS estará obligada a suministrar, o a requerir si careciera de la misma, la información financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de las funciones legales, la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina, sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en el Título V de la Ley N° 21.526 y en los artículos 8º, 46 y 48 de la Ley N° 17.811, sus modificatorias u otras normas legales pertinentes.*

Del artículo bajo análisis se desprende que éste, consagra el instituto del “secreto fiscal” al establecer que las DDJJ, manifestaciones, informes que los responsables o terceros presenten ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, como así también los juicios contenciosos en cuanto consignen las referidas informaciones, son secretos.

Este instituto, fundado en el interés público, alcanza también a los expedientes, notas, actas, papeles de trabajo y demás documental donde consten dichas “manifestaciones e informes”.

Lo que se trata de asegurar con esto es la confidencialidad de ciertas informaciones, de manera tal que los contribuyentes tengan la certeza absoluta que lo de que declaran en el ámbito tributario no será informado a ninguna persona, aventando el riesgo de difundir secretos comerciales, industriales, etc.; lo cual ha permitido sostener nuestro máximo tribunal<sup>46</sup>...que se trata, pues, de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública.

---

<sup>46</sup> C.S.J.N. “Cusenier S.A. Gran Destilería de Buenos Aires”, 12/12/1960.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

Otro punto a considerar y que será de ayuda en el presente trabajo es respecto al alcance del “secreto fiscal” en cuanto a la información de terceros obrante en la determinación de oficio seguida contra un contribuyente. Lo que hay que tener en cuenta en este caso es que la utilización de información de terceros en expedientes iniciados por el propio Organismo, debe diferenciarse de los parámetros y criterios utilizados sobre la protección de información protegida por el artículo 101 de la Ley de rito”.

Lo mencionado en el párrafo anterior se refiere a los casos en que el Organismo recaudador no puede obtener la información a través de los medios indicados y realiza requerimientos para obtener la misma a los terceros involucrados, prueba testimonial, oficios a instituciones y otros elementos de juicio imprescindibles para la determinación tributaria, debiendo ser la misma agregada a los expedientes determinativos de la obligación tributaria.

Teniendo en cuenta lo establecido por el artículo 101 de la ley de rito y la doctrina judicial expresada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “VAN ROSSM, Clemencia”, de fecha 7/9/59, y en sentido coincidente Fallos 249:613, cabe concluir que el instituto del secreto fiscal alcanza a la información de tipo económico-patrimonial de los contribuyentes.

Al respecto, corresponde señalar que a través de la Instrucción General N° 8/06 (AFIP), el Sr. Administrador Federal de Ingresos Pùblicos –con expreso fundamento en el artículo 101 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones– estableció las pautas a tener en cuenta para la evaluación de la procedencia o rechazo de solicitudes de información efectuada por terceros.

En tal sentido, cabe poner de relieve que en la citada Instrucción General se expresa que “El secreto Fiscal establecido por el artículo 101 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, constituye un imperativo legal que debe ser observado estrictamente por este organismo, habida cuenta de su incidencia como factor



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

coadyuvante del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes o responsables”.

A partir del alcance del instituto del secreto fiscal cabe analizar si la información solicitada se encuentra amparada por la mencionada reserva, esto es, si es reveladora de datos de naturaleza económico-patrimonial.

En caso de que se pueda observar claramente que la información de terceros dentro del expediente, resulta alcanzada por la garantía del secreto fiscal toda vez que resulta reveladora de aspectos económicos de contribuyentes y/o responsables; en principio no correspondería poner en conocimiento de un contribuyente que toma vista de las actuaciones en el marco del artículo 17 de la ley de rito, elementos que permitan conocer datos económico-patrimoniales de otros sujetos responsables desde su aspecto o faz fiscal.

Corresponde señalar que la vista que corresponde otorgar al contribuyente que va a ser objeto de la determinación de oficio constituirá un acto a través del cual se pondría en conocimiento información de terceros ya que en dicho acto el sujeto toma conocimiento de los elementos que constituyen dicha determinación, dentro de los cuales podría tener una singular relevancia la documentación aludida.

No obstante, teniendo presente lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley de Procedimiento Tributario, debe tenerse presente que se debe garantizar que el sujeto sometido a la determinación de oficio de que se trate pueda ejercer en forma eficaz el derecho de defensa que le asiste y que la documentación reservada no podrá ser utilizada como fundamento de la determinación de oficio, toda vez que el contribuyente que sea objeto del mismo no dispondrá de dichos elementos inherentes a su defensa.

En este orden de ideas, cabe concluir que si la información de terceros amparada por la reserva legal es esencial a los fines de la determinación de oficio, el juez administrativo interviniente deberá tomar las medidas probatorias pertinentes a los fines de munirse de esa información de manera tal que pueda ser incorporada al expediente



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

sin necesidad de que medie reserva alguna (v. gr. Requerimientos a los terceros involucrados, prueba testimonial, oficios a instituciones, etc.).

Por último, si la documentación correspondiente a terceros se encuentra vinculada a la determinación de oficio en forma inescindible, de manera que ya no pueda considerársela amparada por el secreto fiscal en los términos del artículo 101 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, se podrá proceder al levantamiento de la reserva declarada oportunamente, debiendo destacarse que, tal medida debe ser interpretada en forma excepcional, cuando medie imposibilidad fáctica de obtener la citada información por otros medios, cuestión ésta que deberá ser merituada por el juez administrativo competente.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

### **10. Corolario**

En función de lo expuesto hasta el presente, podemos inferir que existen distintas normas aplicables, en apariencia contrapuestas, las que entendemos corresponden interpretarse bajo el principio de "interpretación sistemática", con el alcance que la doctrina le ha dado al mismo:

"La interpretación válida debe ser sistemática. El conjunto de leyes que integra un orden jurídico deberá ser entendido como compuesto por disposiciones recíprocamente coherentes, ya que la ley no puede, al mismo tiempo, definir un acto como debido y como indebido. La unidad sistemática del derecho, viene a ser en el plano normativo el equivalente del principio lógico de no contradicción, el cual allí se traduce referido al concepto de vigencia: un precepto no puede ser al mismo tiempo vigente y no vigente. Cuando dos preceptos parecen contradictorios uno solo de ellos debe prevalecer. Esta idea está muy bien expresada en uno de los más antiguos fallos de la Corte Suprema: "se reconoce como un principio inconcusso, que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles aquél sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando, como verdadero, el que las concilie, y deje a todas con valor y efecto".

Esta unidad del derecho, que la interpretación debe siempre mantener, puede expresarse diciendo: la aplicación de un precepto debe siempre comportar el tácito reconocimiento de la vigencia de los preceptos restantes. ..."<sup>47</sup>

Teniendo en cuenta los puntos desarrollados hasta ahora, es necesario exponer la hipótesis básica y las ideas previas sobre las que se apoya el presente trabajo:

Primeramente lo que hay que tener en cuenta es que para optimizar el proceso de fiscalización es necesario considerar que el "sistema determinativo" de la obligación tributaria, es un todo indivisible compuesto por la fiscalización (en la que se realiza la etapa de investigación) y el procedimiento de determinación de oficio de corresponder.

---

<sup>47</sup> "Derecho Penal Argentino" de Sebastián Soler, Ed. Tea, Página 183.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

Por lo tanto, no corresponde separar su análisis como si se tratara de comportamientos estancos.

De lo expuesto se desprenden las siguientes observaciones preliminares:

- Los principios constitucionales y administrativos que regulan la relación entre el Estado y los particulares, operan de límite o restricción a la facultad de imposición del Estado.
- El artículo 38 del DR LNPA, tiene por finalidad garantizar el “debido proceso adjetivo” en los procedimientos administrativos.
- El “proceso determinativo” de la L.P.T., conforma un “proceso administrativo especial” toda vez que comprende un todo indivisible integrado por el “proceso de fiscalización” (arts. 35 y sgtes L.P.T.) y el “procedimiento de determinación de oficio” (Art. 18 y sgtes L.P.T.).
- Este procedimiento determinativo se inicia con una fiscalización de indiscutible naturaleza inquisitiva que se desarrolla en uso de facultades legales específicas concedidas al efecto, pudiendo culminar o no en una determinación de oficio.
- Resulta claro el carácter “preparatorio” otorgado a todos los actos realizados en la etapa de fiscalización y la limitación de los inspectores los cuales no obligan a la administración (requerimientos, papeles de trabajo, informe final, escritos presentados por fiscalizados no tiene que contestarlos, etc.) respecto de cuestiones de derecho y hecho planteadas por el fiscalizado (Art. 34 D.R. L.P.T.)
- El proceso de fiscalización reviste las características propias de los “procedimientos administrativos técnicos”, toda vez que a través del mismo la administración tributaria, en uso de las atribuciones conferidas por L.P.T., procede a verificar y fiscalizar las DD.JJ. presentadas por el contribuyente, o en su defecto a determinar la materia imponible cuando tenga en su poder los elementos que para el caso se requieran.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

- Recordemos que el contribuyente no es parte del proceso de fiscalización, comparece en cumplimiento de su deber de colaboración y no como consecuencia de un proceso contradictorio. A su vez, su ausencia en el desarrollo de la fiscalización no impide a la administración incoar el procedimiento de determinación de oficio cuando posea los elementos del caso.
- El proceso de fiscalización se “inicia” con cualquier “observación” y/o “actuación” realizada por el organismo recaudador, siempre que se hayan puesto en conocimiento del contribuyente fehacientemente y de manera indubitable las obligaciones objeto de las mismas (necesariamente debe indicarse el impuesto y período fiscal alcanzado por la verificación y fiscalización). De lo expuesto se desprende que el “inicio de fiscalización” no depende de formularios internos del organismo, números de actuaciones, oficinas que emiten los requerimientos, etc., formalismos administrativos no previstos en la L.P.T.
- El procedimiento de determinación de oficio (Art. 18 Ley Nº 11.683, t.o. en 1998 y sus modif.) resguarda debidamente el “derecho a defensa” del contribuyente, recepta y protege acabadamente el “debido proceso adjetivo”.
- El “proceso determinativo” previsto en la L.P.T., presenta una particularidad, cual es que puede ser terminado por el responsable en cualquier momento, si conforma y/o acepta los ajustes propuestos (puede conformar en la etapa de fiscalización, luego de la prevista efectuada por inspección, luego de la vista del Art. 18 Ley 11.683 y antes del dictado del acto resolutorio de la determinación de oficio).
- La vista es un requisito fundamental para un correcto ejercicio del derecho de defensa en juicio.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

- El contribuyente ante la Denegatoria de tomar vista de las actuaciones puede ejercer una serie de acciones procesales para que no se vean afectados sus derechos constitucionales.
- El instituto del “secreto fiscal” está consagrado en el Art. 101 de la Ley 11.6836 al establecer que las DDJJ, manifestaciones, informes que los responsables o terceros presenten ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, como así también los juicios contenciosos en cuanto consignen las referidas informaciones, son secretos.
- Toda información de terceros que integre un expediente de determinación de oficio y resulte reveladora de la condición económico-patrimonial de los mismos se encuentra alcanzada por la garantía del secreto fiscal; si la información de terceros amparada por la reserva legal es esencial a los fines de la determinación de oficio, el juez administrativo interveniente deberá tomar las medidas probatorias pertinentes a los fines de munirse de esa información de manera tal que pueda ser incorporada al expediente sin necesidad de que medie reserva alguna (v. gr. Requerimientos a los terceros involucrados, prueba testimonial, oficios a instituciones, etc.)”.
- Si la documentación correspondiente a terceros se encuentra vinculada a la determinación de oficio en forma inescindible, de manera que ya no pueda considerársela amparada por el secreto fiscal en los términos del artículo 101 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, se podrá proceder al levantamiento de la reserva declarada oportunamente, debiendo destacarse que, tal medida debe ser interpretada en forma excepcional, cuando medie imposibilidad fáctica de obtener la citada información por otros medios, cuestión ésta que deberá ser merituada por el juez administrativo competente.



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

### **C. CONCLUSIONES**

Antes de empezar con las conclusiones; resultaría oportuno recordar que nos motivó a realizar el presente trabajo.

Para ello recurro a los objetivos planteados en el mismo y a los temas tratados hasta aquí y me pregunto nuevamente: ¿Se produce o no una lesión en los derechos de los contribuyentes, en cuanto a su derecho de defensa durante el “proceso de fiscalización” en caso de no otorgar la vista?

Primeramente debemos considerar que dentro de nuestro marco legislativo vigente la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) es un procedimiento administrativo especial propio de la materia tributaria que no ha omitido proteger la garantía constitucional del “debido proceso adjetivo”. El procedimiento Determinativo de Oficio establecido en el Artículo 18 y siguientes prevé y garantiza todos y cada uno de los elementos que integran la mencionada garantía.

En función de esto; el momento que resultaría oportuno para aplicar supletoriamente el Artículo 38 del Decreto Reglamentario de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo (Ley 19.549), es a partir de la “vista” del Procedimiento de Determinación de Oficio, toda vez que es en ese momento donde el “procedimiento especial” (entendiéndose “Procedimiento Determinativo” de la L.P.T.), prevé y regula la aplicación de aquella garantía.

Antes de ese momento (vista de determinación de oficio) no existe supletoriedad debido a que el “procedimiento especial” no considera que se encuentre afectado el “derecho a defensa” del contribuyente.

Es conveniente tener presente, que por regla general de interpretación no puede suponerse la imprevisión del legislador en el procedimiento determinativo, en consecuencia si hubiera previsto garantizar el “debido proceso adjetivo” en la etapa de inspección, como primera medida debería haber dotado al personal fiscalizador con



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

atribuciones suficientes para que sus actos causen efectos directos sobre el contribuyente.

Lo que tenemos que tener presente es que una de las características esenciales del pedido de vista en los términos del Artículo 38 del DR de la Ley 19.549; es que produce la suspensión automática de plazos; sin embargo, esto no se verifica durante el desarrollo de una fiscalización debido a que no existe un plazo para que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa. De lo expuesto se desprende de manera evidente, que el mencionado artículo no resulta de aplicación sistemática al proceso de fiscalización.

Es importante destacar que el contribuyente se integra al proceso de fiscalización aportando elementos en virtud de su deber de colaboración, del mismo modo que lo pueden hacer los terceros, a los cuales la Administración recurre en la búsqueda de la verdad material. La razonabilidad y pertenencia de lo requerido, constituyen las limitaciones naturales que enfrenta la Administración en un proceso que se reconoce necesariamente inquisitivo.

En la etapa de fiscalización se colectan elementos de juicio que de ninguna manera causan por si mismo estado alguno respecto del contribuyente. Recién cuando estos elementos sean evaluados por un funcionario investido de la calidad de “JUEZ ADMINISTRATIVO” podrán formar parte de una Resolución que derive en efectos concreto para con el contribuyente.

Es dable destacar que el Dictamen N° 42/2003 (DI ASLE), comparte el criterio antes mencionado cuando expresa que el momento para poner a disposición el expediente a efectos de otorgar la vista del Art. 38 del D.R. L.N.P.A., es a partir de la notificación de la “vista” que inicia el proceso de determinación de oficio, por considerar que allí el contribuyente se transforma en “parte interesada”, toda vez que el proceso de fiscalización reviste el carácter de “proceso técnico”.

Sin embargo, debe considerarse una particularidad propia del proceso determinativo de la L.P.T., cual es que el contribuyente puede evitar la determinación



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

de oficio allanándose a la pretensión puesta de manifiesto en el denominado “momento de ajuste” o “comunicación del resultado de la fiscalización”, lo cual implica que es ése el “momento” en que resulta procedente la vista del Art. 38 del D.R. L.N.P.A. Ello, toda vez que en ese acto se solicita al administrado que rectifique las declaraciones juradas que hubiere presentado bajo apercibimiento de sustanciar el proceso de “determinación de oficio”.

Es a partir de allí que la inspección tributaria comunica al fiscalizado la existencia de “inconsistencias” concretas detectadas en la obligación auditada, las que por su gravedad podrían dar origen a un procedimiento de determinación de oficio.

Debe aclararse que el fundamento de otorgar vista del expediente luego de la “comunicación del resultado de la fiscalización”, no es otro que el derecho que tiene el contribuyente de detener el proceso liquidatorio, con el beneficio previsto en el artículo 49 de la L.P.T. referido a reducción de multas.

No debemos perder de vista que el contribuyente que atiende debidamente la inspección tributaria tiene conocimiento de todo lo que aquella realiza, dado que a través de requerimientos y actas se va dejando constancia de todo lo actuado, recibiendo copia de la totalidad de las mismas. Si existe alguna inconsistencia la inspección tiene la obligación de solicitar las “explicaciones” y “justificaciones” del caso al contribuyente antes de proponer un ajuste y si no lo hace provocará el decaimiento del proceso de determinación de oficio que genere a partir de esa actuación. Entendemos que no existe posibilidad de que un contribuyente llegue a un procedimiento de determinación de oficio desconociendo las observaciones de la inspección cuyo cometido no es otro que llevar a buen puerto la fiscalización encomendada, lo que implica evitar procesos determinativos innecesarios.

El criterio sustentado en el presente trabajo, que considera que el contribuyente tendrá acceso al expediente de fiscalización en los términos del Art. 38 D.R. L.P.T. con posterioridad a la puesta a consideración, no lesionaría “derechos” de los contribuyentes, toda vez que resguarda debidamente el ejercicio del “derecho a defensa”, es decir que



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

cualquier anomalía y/o exceso producido en el desarrollo y/o transcurso de la inspección provocaría la nulidad de todo lo actuado tanto en sede administrativa como judicial.

Por otra parte, conceder la “vista” del expediente durante el desarrollo de la fiscalización, antes de la puesta a consideración de los ajustes de inspección, implica desnaturalizar y/o alterar el “proceso determinativo” de la L.P.T., toda vez que se restringe y condicionan los resultados del mismo, en particular cuando la inconsistencia detectada resulte en una cuestión de hecho y prueba.

Es importante dejar expresado que toda información de terceros que integre un expediente de determinación de oficio y resulte reveladora de la condición económica-patrimonial de los mismos se encuentra alcanzada por la garantía del secreto fiscal; no obstante lo cual si la información de terceros amparada por la reserva legal es esencial a los fines de la determinación de oficio, el juez administrativo interviniente debería tomar las medidas probatorias pertinentes a los fines de munirse de esa información de manera tal que pueda ser incorporada al expediente sin necesidad de que medie reserva alguna.

Por último es importante destacar que las conclusiones que anteceden, permiten a la Administración Tributaria producir una “Generación de Riesgo” necesaria para inducir a los contribuyentes al cumplimiento voluntario de sus obligaciones impositivas y previsionales. En efecto, si el contribuyente cuando tiene acceso al expediente observa que los ajustes propuestos por la fiscalización se encuentran debidamente fundados (es decir con elementos de prueba irrefutables, respecto de los “verdaderos hechos” que invoca), tendrá que evaluar la conveniencia de conformar o no conformar el ajuste y utilizar toda la vía recursiva prevista por la norma tributaria en caso de optar por lo segundo, pero ahora con muchísimas menos posibilidades de obtener un resultado positivo (de ganar el litigio administrativo/judicial). Obviamente todo ello sin considerar los mayores costos en honorarios y multas que debería afrontar.

Resulta claro que un expediente confeccionado en base a pruebas colectadas a partir de la “espontaneidad” de terceros, disminuye significativamente la posibilidad



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

del contribuyente de ganar una discusión administrativa/judicial, y se incrementa considerablemente la posibilidad de obtener, por parte de la Administración Tributaria, una mayor recaudación ajustada conformada y cobrable a partir de la “nueva voluntad” del contribuyente (expresada por ej. mediante la presentación de un plan de pago de la deuda ajustada por inspección).



---

## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

# **D. BIBLIOGRAFÍA**

- **Legislación**

- Ley N° 19.459 Procedimiento Administrativo
- Decreto 1759/72 (t.o. por decreto 1883 del 17-9-91) LNA.
- Ley N° 11.683 Procedimiento Tributario
- Ley N° 24 769 Penal Tributaria

- **Específica**

- Dictamen N° 42/2003 (DI ASLE) (*publicado en Boletín Impositivo N° 83 de Junio 2004 página 1119 y ss.*)
- Dictamen N° 209/89 (D.A.L.T.T.) (*publicado en Boletín D.G.I. N° 476 del 22 de octubre 1986*).
- BUITRAGO, GUZMAN Y SANCHEZ SUCCAR: *Procedimiento Fiscal*, Ed. Errepar
- COMADIRA, Julio Rodolfo: *El acto administrativo en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos*, Editorial La Ley.
- DAMARCO, Héctor: Primer Simposio sobre el Régimen Tributario Argentino – C.P.C.E.C.F.- 22 AL 25 de marzo de 1999- *la determinación de oficio en sede penal*, Editado por el Periódico Económico Tributario, Año 1999.
- DIAZ, Vicente O.: *Límites al accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado*, Editorial Depalma, Año 1997.
- EDWARDS, Carlos Enrique, *Régimen Penal Tributario – Leyes 24.765 y 24.769*, Ed. Astrea
- FOLCO, Carlos María; Procedimiento Tributario – Naturaleza y Estructura, Ed. Rubinzel – Culzoni



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

- GARCIA BELSUNCE, Horacio A.: *Tratado de Tributación –Tomo I- Derecho tributario –volumen 2-*, Editorial Astrea, Año 2003.
- GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M: *Procedimiento Tributario*, Ed. La Ley
- HUTCHINSON, Tomás, *Ley nacional de procedimientos administrativos, – Reglamento de la ley 19.549, comentarios y anotaciones*, T.1 y 2, Ed. Astrea.
- MELZI, Flavia I.: *Mitos y verdades sobre el procedimiento de determinación de oficio*, Periódico Económico Tributario, Año XII N°284 Septiembre 2003.
- O'DONNELL, Agustina, *Cuadernos de doctrina y jurisprudencia tributaria-Año IV –Números 6-7-2001/2002*, Editorial AD-HOC S.R.L., Director: Daniel MALVESTINI páginas 449/450.
- PEREIRA TORRES, Jorge: *El derecho constitucional a no autoincriminarse penalmente mediante declaraciones juradas rectificativas u originales presentadas a instancia de la inspección actuante*, Publicado en IMP. 2004-19, 39 –La Ley 15/11/2004 –La Ley 16/11/2004.
- REJTMAN FARRA, Mario: *Impugnación Judicial de la Actividad Administrativa*, Editorial La Ley.
- RODRÍGUEZ, María José: *El acto administrativo tributario*, Editorial Ábaco-Rodolfo Depalma.
- SANCHEZ, Patricia P.; COLL, Hernando y CORRALES, Alejandro: *Verificación, Fiscalización y Determinación de Oficio con las modificaciones introducidas por la Ley 25.795*, Editorial La Ley.
- SOLER, Sebastián: *Derecho Penal Argentino*, Ed. Tea
- VILLEGAS, Héctor B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario- 8°edición actualizada y ampliada*, Editorial Depalma, Bs.As. 1995.
- VIZCAINO, Catalina García, *Derecho Tributario – Tomo II Parte General (Continuación)*, Editorial Depalma-
- DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Editorial Ciudad Argentina-
- PALACIO, Lino Enrique, *Manual de Derecho Procesal Civil*, Editorial Abeledo-Perrot



## VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

# E. INDICE

A. INTRODUCCIÓN.....	1
1. Origen.....	2
2. Razones y objetivos.....	3
B. DESARROLLO DEL TEMA.....	4
1. El Criterio Fiscal. Dictámen N° 42/2003 (DAL).....	5
2. Procedimiento Administrativo.....	9
2.1. LA LEY 19.549 Y DECRETO REGLAMENTARIO 1.759/72 (T.O. EN1991).....	9
2.1.1. Definición.....	9
2.1.2. Procedimiento Administrativo. Garantías constitucionales.....	9
3. Principios Constitucionales y Administrativos Involucrados.....	13
3.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	13
3.1.1. Derecho de Defensa.....	13
3.1.2. Principio de Igualdad de armas.....	14
3.2. PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.....	14
3.2.1. El debido proceso adjetivo.....	14
3.3. EL RECONOCIMIENTO DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO COMO INSTITUTO GARANTIZADOR DE LOS DERECHOS DEL FISCALIZADO.....	16
3.3.1. Vista del Procedimiento de Determinación de Oficio.....	16
3.3.2. Posiciones que podrá asumir el contribuyente en la vista de las actuaciones.....	17
3.3.3. Pruebas.....	18
4. La Ley de Procedimiento Tributario.....	20
4.1. PROCEDIMIENTOS REGLADOS.....	20
4.1.1. Características del Procedimiento de Determinación de Oficio.....	20
4.2. PROCEDIMIENTOS NO REGLADOS.....	25
4.2.1. Descripción del proceso de Fiscalización e Investigación: inicio, desarrollo y culminación.....	25
4.2.2. Naturaleza del proceso de Fiscalización.....	35
4.2.3. Carácter de los actos realizados en el proceso de Fiscalización.....	41
4.3. LA DETERMINACIÓN DE OFICIO.....	46
5. La vista de las actuaciones en la Ley 11.683.....	52
5.1. VISTAS RECONOCIDAS DENTRO DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.....	52



## **VISTA DE LAS ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

---

5.2. LA APLICACIÓN SUPLETORIA DE NORMAS.....	58
6. La Ley 19.549 y su aplicación supletoria.....	59
6.1. EL DERECHO A TOMAR VISTA DE LAS ACTUACIONES.....	59
6.2. PARTES QUE INTERVIENEN EN LA VISTA DE LAS ACTUACIONES.....	61
6.3. FORMA DE OTORGAMIENTO DE LA VISTA.....	62
6.4. LEGITIMACIÓN.....	63
6.5. ALCANCE DE LA VISTA.....	64
6.6. EFECTOS DEL PEDIDO DE LA VISTA.....	64
6.7. LOS LÍMITES DE LA APLICACIÓN SUPLETORIA.....	65
7. Acciones Procesales.....	69
7.1. RECURSO DE AMPARO. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. CASOS EN QUE PROcede. LIMITACIONES.....	69
7.1.1. Derechos y Garantías comprendidas.....	69
7.1.2. Actividad Lesiva.....	70
7.1.3. Legitimación Activa.....	71
7.2. RECURSO DE HABEAS DATA.....	71
7.3. ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA.....	72
7.4. MEDIDAS CAUTELARES.....	72
7.5. MEDIDAS AUTOSATISFACTIVAS.....	74
7.6. PROCEDENCIA DE LAS ACCIONES PROCESALES ANTES DE LA APERTURA DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO.....	75
7.6.1. Acción de Amparo.....	76
7.6.2. Acción de Habeas Data.....	77
7.6.3. Acción Declarativa de Certeza.....	77
7.6.4. Medidas Cautelares.....	77
7.6.5. Medidas Autosatisfactivas.....	78
8. Los Pronunciamientos Jurisprudenciales.....	79
8.1. Frigorífico del Oeste S.A. – Tribunal Fiscal de la Nación.....	79
8.2. Artec S.A. – Cámara Federal de General Roca – Río Negro.....	86
9. El Instituto del Secreto Fiscal.....	91
10. Corolario.....	97
C. CONLUSIONES.....	101
D. BIBLIOGRAFÍA.....	106
E. INDICE.....	108