

LA POTESTAD FISCALIZADORA DE LA AFIP EN SU RELACION CON LOS DERECHOS Y GARANTIAS CONSTITUCIONALES DE LOS CONTRIBUYENTES

Roxana Alejandra Corona¹

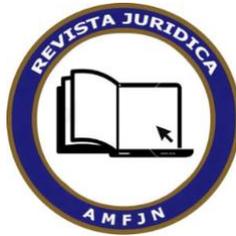
VOCES: DERECHO TRIBUTARIO – PROCEDIMIENTO – PRERROGATIVAS – GARANTIAS – CONTRIBUYENTES – AFIP – BUENA FE – PRINCIPIO LEGALIDAD –SEGURIDAD JURIDICA – LIMITES – FACULTAD FISCALIZADORA

I. INTRODUCCIÓN:

El estudio de las potestades administrativas acordadas por la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (t.o. 1998, con las modificaciones de la ley 27.430) a los funcionarios públicos de la AFIP para cumplir con el cometido de aplicar, percibir y fiscalizar los tributos a su cargo, supone partir de la afirmación de que toda actuación de la Administración Pública, con independencia de la naturaleza de la potestad cuyo ejercicio produce, está sometida al imperio de la Ley y el Derecho. Ello es así, pues admitir lo contrario importaría desconocer los principios rectores de nuestra Carta Fundamental, como así también la esencia misma del Estado de Derecho.

En base a la afirmación que antecede, se trazó -como objetivo de este trabajo- examinar la cuestión relativa a los derechos y garantías de los administrados frente al accionar, no pocas veces arbitrario, del organismo fiscal. Ello así, con el objeto de establecer de qué manera el ordenamiento jurídico fija “límites” al ejercicio de la potestad verificadora y fiscalizadora de la AFIP, los que no pueden ser rebasados, pues su desborde

¹Abogada. Secretaria de Ejecuciones Fiscales del Juzgado Federal N° 1 de Salta. Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Ex docente de grado y posgrado en la UCASAL.



se traduce en la afectación y menoscabo de derechos individuales constitucionalmente protegidos.

Así, sobre la base de la caracterización de algunos preceptos constitucionales, tales como: el principio de legalidad y de reserva de ley, el de seguridad jurídica y el de libertad, entre otros, se intentará establecer cuáles son los límites o, en otras palabras, cuál es el punto de equilibrio que la Administración tributaria debe observar en el ejercicio de las atribuciones que le son propias, cuidando siempre de no lesionar los derechos y garantías de los particulares.

Adelanto mi opinión en el sentido de que las restricciones que se analizarán no enervan de manera alguna el poder de indagación y comprobación que la Administración fiscal tiene sino que, simplemente, lo subordinan a requisitos protectores de aquellas garantías.

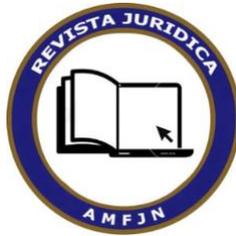
II. PRERROGATIVAS Y GARANTÍAS EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.

1) Enfoque preliminar.

La vigencia efectiva de un Estado de Derecho, exige el pleno sometimiento del actuar administrativo al orden constitucional, esto es, a la Ley y al Derecho. Ello, por cuanto el sometimiento al derecho es el punto de partida de una armoniosa convivencia social. Se trata de un derecho sustentado en principios superiores que tenga en cuenta tanto el interés social como el individual.

La primera y fundamental fuente del derecho administrativo, como también de todas las ramas del derecho, es la Constitución, a la que deben conformarse las demás normas jurídicas. Este principio emana del propio artículo 31 de la Carta Fundamental, al expresar que esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación.

De allí es que, la actividad de la Administración Pública en cuanto generadora de efectos jurídicos, se halla limitada por los preceptos constitucionales. De modo que, si
Revista Jurídica AMFJN www.amfjn.org.ar/revista-juridica/ -Ejemplar N°10 enero/junio 2022- ISSN2683-8788



bien la Administración en la gestión de los intereses públicos puede y debe proceder a la autotutela de aquellos, como medio de defensa y protección de un interés superior, cual es, en general, frente a intereses concretos e individuales, no es menos cierto que el ejercicio de esa autotutela, pueda desembocar en un actuar administrativo prepotente, arbitrario y por ende, carente de control. Lo que deviene inadmisibles, pues de admitirse ello, asistiríamos a la quiebra evidente de los más básicos principios constitucionales.

Del plexo constitucional emanan principios que irradian su influencia sobre la actuación de la Administración, aportando la solución jurídica a muchos problemas que suelen presentarse en la relación del Estado con los particulares. Estos principios pueden o no estar reglamentados por normas de inferior rango, pero en todos los casos tienen plena operatividad por sí mismos.

Así, el primer principio de derecho es el reconocimiento del derecho a la vida, que si bien la Constitución no lo menciona expresamente, está implícitamente reconocido por ella, pues es sobre la base de este principio en el que se apoyan todos los demás derechos, ya que sin aquél éstos no existirían.

Hoy en día, y como consecuencia de la existencia de numerosas disposiciones normativas creadoras de tributos, surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos que han dado lugar al nacimiento de una relación especial denominada "relación jurídica tributaria".

Ahora bien, para que la obligación surgida de la realización del hecho imponible, que da lugar al nacimiento de dicha relación jurídica tributaria, sea eficaz, es necesario una actividad por parte de la Administración dirigida al reconocimiento y a la calificación del hecho imponible. Esta actividad de vigilancia y control de la Administración tributaria, se manifiesta a través de las potestades de efectuar pesquisas y los correlativos deberes a cargo de los contribuyentes de soportar dicho control exhibiendo sus libros de contabilidad y documentos que den soporte a aquellos o compareciendo ante la autoridad tributaria cuantas veces aquella se lo requiera. Todo ello, con el propósito de preservar a la comunidad, representada por el Estado, del daño originado en la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales.



En este sentido, debe recordarse que el régimen tributario nacional argentino, está integrado por una ley general de organización y procedimiento impositivo y por las leyes particulares de cada gravamen. La primera de ellas lleva el N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) y es la que aquí nos interesa remarcar, pues establece -entre otros aspectos- la organización de la Administración Federal de Ingresos Públicos y sus facultades y deberes.

En virtud de la citada ley, la autoridad de aplicación está facultada a exigir a los contribuyentes y demás responsables (y aún a terceros cuando lo considere necesario) informaciones indispensables para el correcto cumplimiento de los deberes tributarios a cargo de dichos sujetos.

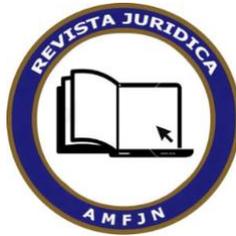
Se ocupa asimismo de regular quiénes pueden ser responsables por cuenta propia y de terceros, da pautas acerca de la interpretación de las leyes fiscales, el domicilio fiscal, el modo de computar los plazos legales, etc.

La ley de procedimiento tributario también establece las diferentes consecuencias derivadas del incumplimiento de los deberes tributarios, tipificando las figuras infraccionales y fijando las penas correspondientes, como los remedios procesales con los que cuentan los sujetos afectados para hacer valer sus derechos antes la propia AFIP y la justicia.

En materia de fiscalización de tributos, las normas de procedimiento tienen por objeto facilitar el descubrimiento de la verdad, a fin de determinar si ha existido un hecho que ha ocasionado una lesión al erario público.

Como puede apreciarse, la Administración tributaria en el ejercicio de sus atribuciones, se encuentra dotada de amplias facultades y prerrogativas, las que fueron establecidas en orden a la consecución del bien común e inspiradas en el propósito de asegurar el más eficaz funcionamiento del aparato estatal para la prestación de los servicios públicos.

Sin embargo, un derecho público constituido sobre la base exclusiva de prerrogativas a favor de la Administración deviene totalitario e incompatible con la vigencia de los derechos individuales en el marco de un Estado de Derecho. Por ello, es imprescindible que las prerrogativas o atribuciones de la administración se vean



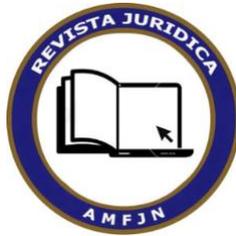
compensadas con garantías establecidas en favor de los particulares, a fin de asegurar el justo equilibrio que permita la realización de los objetivos estatales sin desmedro de los derechos individuales.

Es que, como bien se señalara en alguna oportunidad, el fin no justifica los medios; de ahí es que, no pueda admitirse la violación de garantías constitucionales con el pretexto de proteger un interés social que sólo debe ser alcanzado a través de los medios lícitos que la propia ley prevé.

Y esta ha sido, precisamente, la postura adoptada por la jurisprudencia de nuestros tribunales² al decidir recientemente el caso “Consejo Profesional de Cs. Ec. de Córdoba c. Administración Federal de Ingresos Públicos- AFIP s/ Contencioso administrativo”, sentencia del 04/10/2021, donde sostuvo, en el marco de una medida precautoria, que “No se trata de desconocer las legítimas atribuciones que la ley le confiere a la Administración en la tarea de percepción y fiscalización de tributos, sino del control de los medios que a tal fin se implementan, los que no pueden vulnerar derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, que detenten jerarquía superior”.

De igual modo, reafirmando ese respeto por la observancia de los derechos y garantías de los contribuyentes frente al ejercicio de las prerrogativas de la

² En dicha causa la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, sala B, publicada en la Ley online AR/JUR/ 156318/2021, frente a un recurso de apelación interpuesto por la AFIP, confirmó la medida cautelar innovativa solicitada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Córdoba, por la cual se ordenó la suspensión de la aplicación de la res. gral. 4838/2020 (AFIP), que fijó un régimen de información de planificaciones fiscales (IPF) nacionales e internacionales a cargo de los contribuyentes y asesores fiscales, al considerar fundadas las razones dadas sobre la violación al principio de legalidad y de reserva de ley. Entendió que la obligación de informar que imponía la resolución, vulneraba el **secreto profesional** que amparaba la profesión de los contadores y que la suspensión temporal de la normativa no atentaba contra la eficiente gestión tributaria ni significaba una merma en la recaudación fiscal, ya que la Administración cuenta con amplias facultades de fiscalización a los fines del cumplimiento de las leyes, reglamentos, resoluciones o instrucciones administrativas (resaltado incorporado)



Administración, se expidió la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, Sala II, en la causa: “Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad de Salta Asociación Civil c. Poder Ejecutivo Nacional y otro -s/ Amparo colectivo s/ Incidente de medida cautelar”,³ al confirmar, también en este caso, la suspensión de la aplicación de la res. gral. 4838/2020 (AFIP). Para así decidir, precisó que la obligación de informar las planificaciones fiscales (IPF) que se le impone a los asesores contables, podría llegar a afectar el *deber de confidencialidad* que debe regir entre estos y sus clientes. Dado que la información que maneja el profesional de ciencias económicas respecto de los contribuyentes a los que asesora es *información sensible*, cuyo conocimiento por terceros puede traer aparejadas consecuencias no deseadas en el giro comercial y personal (cursiva añadida).

Cabe remarcar que en idéntico sentido y sobre la misma cuestión, se expidieron otras Cámaras Federales⁴, evidenciando así una visión judicial amplia, caracterizada por la protección de los derechos de los particulares frente al poder administrador muchas veces extralimitado en el ejercicio de las facultades que le han sido legalmente conferidas.

³ Sentencia del 24/11/2021, publicada en la Ley online, cita [TR/La Ley/ AR/JUR/184374/2021] disponible <https://informacionlegal.com.ar/maf/app/document?&src=laley4&srguid=i0ad6adc500001801d968062cfd4256f&docguid=i034837BDB089D75E09A6C4FEFC1BC45A&hitguid=i034837BDB089D75E09A6C4FEFC1BC45A&tocguid=&spos=1&epos=1&td=5&ao=i0ADFA B8AC74B1D1F81C755DF29AAD1D3&searchFrom=&savedSearch=false&context=230&cru>

⁴ Tal es el caso de la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, Sala A, en “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de San Luis (CPCEPSL) c. Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ inc. apelación”, del 24/08/2021; Cámara Federal de General Roca en “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Neuquén c. AFIP s/ inc. de apelación”, del 28/07/2021; Cámara Federal de Comodoro Rivadavia, en “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Tierra del Fuego c. AFIP s/ inc. de apelación”, del 26/07/2021 y Cámara Federal de Tucumán, en “Consejo Profesional de Ciencias Económicas c. AFIP s/ impugnación de acto administrativo”, del 17/12/2021.



De este modo, la justicia ha dejado bien en claro que la potestad de la Administración para obtener información es evidentemente necesaria para el efectivo cumplimiento del deber de todos a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, pero que no puede ser ejercida de manera irrestricta, cuando, por ejemplo, por su conducto se atenta contra el principio de legalidad y de reserva de ley o el deber de confidencialidad que debe regir- como en el caso que se analizara entre el asesor contable y su cliente.

2) La buena fe en la actuación administrativa.

En el ejercicio de las facultades y prerrogativas de la Administración tributaria, la exigencia de la buena fe⁵, aparece como un valor insoslayable, que no puede dejar de observarse y que se traduce en el comportamiento leal y honesto en el ejercicio de las potestades y de las funciones públicas.

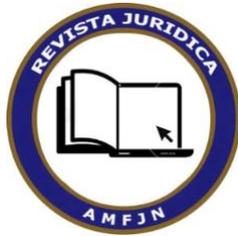
Conforme a ello, la AFIP debe abstenerse de ejercitar sus facultades con una finalidad diferente a la establecida en la norma de autorización o de ejercerlas traspasando los límites jurídicos existentes y, siempre, de acuerdo con criterios de razonabilidad.

Según Bertazza y Díaz Ortiz⁶, la actuación de buena fe es inmanente de los principios generales del Derecho (cfr. artículos 1119, 1329, 1476, 1994, 4.008, entre muchos otros del Código Civil; actuales artículos 1.760, 1761, 1762, 1132, 1628, 1576, 1919 del Código Civil y Comercial de la Nación) y es en la propia Ley de Procedimientos Administrativos (Ley 19.549) donde se observan soluciones que solamente pueden explicarse bajo el signo de la probidad y lealtad con que la Administración debe funcionar en relación con los administrados.

Tal es el caso del artículo 18 que habilita la revocación del acto administrativo regular y firme por razones de mérito u oportunidad en beneficio del administrado. De otro lado, la presunción de legitimidad de los actos administrativos (cfr. art. 12 de la Ley

⁵ BERTAZZA, J. Humberto y DIAZ ORTIZ, José, *La relación Fisco- Contribuyente*, Buenos Aires, Errepar, 2.003, pág. 33.

⁶ BERTAZZA, Humberto y DIAZ ORTIZ, José, *Idem*, pág. 34.



19.549) se funda en la creencia de que el Estado actúa, en principio, de acuerdo con el estándar de buena fe y conforme a derecho.

Vinculado con el principio objeto de análisis, el Juzgado Federal de Ejecución Fiscal Tributaria de la Capital Federal N° 1, el 12/08/2010, en los autos “Fisco Nacional – AFIP c. Barre, Nancy Edith”⁷, con mención de otros antecedentes, sostuvo que la Administración en procura de sus objetivos, en los que priva el interés público y social que gestiona, *no debe vulnerar ni desconocer el individual, ya que es precisamente esta función la que la obliga a ser objetiva, certera y justa*; añadiendo que “justamente por eso en el caso de autos, la solución estaba dada de manera inexcusable, en sede administrativa, pues hubiese bastado que el órgano recaudador procediera a verificar la cuenta corriente tributaria del responsable para advertir la existencia de un mero error formal, el que resultaba perfecta e inmediatamente subsanable en ese ámbito, *de haber mediado un obrar diligente del fisco*” (cursiva propia).

En el citado precedente, con cita de Enrique Falcón⁸, se sostuvo también que “si bien es cierta la urgencia de recaudar recursos públicos, ello no puede pasar sobre el “cadáver” de los contribuyentes, sobre todo si la Administración, como sucede numerosas veces y se ha acentuado en los últimos tiempos, carece de seriedad en el control de su propia contabilidad”.

Lo dicho hasta acá permite reafirmar la directriz de que en la realización concreta de las leyes impositivas, como en el ejercicio de sus atribuciones, la Administración debe observar un apego inexcusable al principio de buena fe, como así también al de legalidad

⁷ Sentencia del 12/08/2010, publicada en la Ley Online. Cita TR LALEY AR/JUR/44200/2010[<https://informacionlegal.com.ar/maf/app/document?&src=laley4&srguid=i0ad6adc6000001801db2d70e565a692f&docguid=i3AE29F9FABDCB6466FAFA2C8ADC23B7F&hitguid=i3AE29F9FABDCB6466FAFA2C8ADC23B7F&tocguid=&spos=1&epos=1&td=1&ao=i0ADFAB8AC74B1D1F81C755DF29AAD1D3&searchFrom=&savedSearch=false&context=278&crumb-action=append&>]

⁸ FALCON, Enrique M. *Código Procesal Civil y Comercial*, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot, 1997, T. II, pág. 291.



y reserva de ley, pues es en virtud de los citados principios que le está vedado al Fisco exigirle al contribuyente más de lo estrictamente pautado por el ordenamiento tributario.

3) El Principio de Legalidad.

En materia tributaria este principio es, tal vez, el más antiguo, pudiendo rastrearse sus orígenes en la Carta Magna inglesa⁹, la que limitaba las facultades del rey para establecer tributos sin el consentimiento de los afectados, esto es, lo que a posteriori, y más precisamente con el avance del parlamentarismo, se tradujo en el llamado "principio de reserva de ley", en virtud del cual ciertas restricciones u obligaciones impuestas a los habitantes, sólo podían ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular.

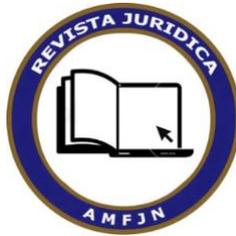
Este principio se encuentra receptado actualmente en el art. 19 de nuestra Constitución Nacional, en cuanto expresa en su parte final que "ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe".

En materia tributaria, el principio de legalidad ordena que el nacimiento de la obligación tributaria sólo puede producirse sobre la base de la existencia de una ley formal que así lo disponga, la que además debe establecer claramente no sólo el concepto del hecho imponible, sino también definir los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir, todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.

En relación con este tema, Jarach¹⁰ expresa: "decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al

⁹ Otorgada el 15 de junio de 1215 por el rey Juan sin Tierra en la pradera llamada de Runnymede.

¹⁰ JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ed. Cima, 1.980, t. I, p. 80.



decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imponible en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir este monto".

Se concluye así que la Administración en el ejercicio de sus funciones de aplicación del tributo a los casos concretos, debe actuar con sujeción estricta al principio de legalidad, el que se erige en una garantía de los administrados ante los poderes públicos. Esta concepción de garantía está referida a todos los ámbitos de la actuación de la Administración, pero en el tributario ha tenido mayor protección¹¹.

En suma, el principio de la sujeción de la Administración a la ley es un corolario o consecuencia del principio de reserva de ley. De modo que, si conforme a éste principio sólo la ley "formal", o sea, aquella emanada del órgano que ejerce el poder legislativo, puede crear el tributo, definir sus elementos constitutivos, instituir al sujeto pasivo, determinar la base imponible y las alícuotas, resulta inevitable considerar que el actuar de la Administración debe someterse indefectiblemente a la ley, porque de lo contrario se vulneraría el principio de legalidad entendido como una garantía del contribuyente.

4) El Principio de seguridad jurídica.

En opinión de Altamirano¹², la seguridad jurídica es sinónimo de respeto a la libertad individual al eliminar la posibilidad de que ella sea objeto de restricciones, caprichos o ataques del poder público, además permite a los ciudadanos prever el tratamiento que sus acciones habrán de recibir, así como las garantías constitucionales de

¹¹ PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1.991, t II, pág. 52.

¹² ALTAMIRANO, Alejandro C. "Consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del derecho tributario", Ponencia ante las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, 1.993.



las que gozarán tales actos, por eso es la base para la confianza, requisito de la inversión y del desarrollo.

Ataliba¹³, por su parte, señala que la previsibilidad de la actuación estatal, consecuencia del esquema de Constitución rígida y la representatividad del órgano legislativo, aseguran a los ciudadanos, en mayor medida, los derechos inscriptos en la Constitución, la paz y el clima de confianza que instauran las condiciones psicológicas necesarias para el trabajo, el desarrollo, la afirmación y la expresión de la personalidad.

En este contexto, el principio de seguridad jurídica en materia tributaria, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el Fisco. La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da sustento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio estado.

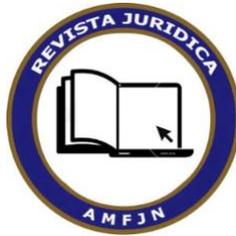
Pero la seguridad jurídica demanda la existencia de un estado éticamente aceptable. Por ello no es suficiente que se dicten normas jurídicas, sino que es necesario, además, que el ordenamiento jurídico sea justo en su contenido. De allí que, a la seguridad debe vinculársela con otro valor, esto es, el de justicia.

Todo ordenamiento jurídico conjuga dos principios: el de justicia y el de seguridad. De modo que, no hay verdadero derecho si aquél no tiende a la realización de la justicia, es decir, si el derecho no responde a la necesidad de un régimen estable, que elimine todo en cuanto signifique arbitrariedad.

Sobre el punto, enseña Asorey¹⁴, que la aspiración de seguridad, como principio jurídico puede rastrearse hacia el siglo XII español, habiendo sido consagrada por la

¹³ ATALIBA Geraldo. "Derechos Humanos y tributación", trabajo presentado en las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos organizada por la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos en Lima., Perú, 1.990.

¹⁴ ASOREY, Rubén "El principio de la seguridad jurídica en el Derecho Tributario", en "*Derecho Tributario*", número 1990 1 (2 Agos.), Buenos Aires, Ediciones Interocéánicas, p. 102 y sgtes.



Declaración de Derechos del Estado de Virginia de 1776 y la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789.

Como ha quedado evidenciado, el principio de seguridad se afirmó juntamente con el de legalidad y ello es coherente pues ambos apuntan al fortalecimiento del Estado de Derecho y a la eliminación de la arbitrariedad y el capricho personal del monarca.

Esta íntima relación entre legalidad y seguridad es también señalada por Pérez de Ayala y González¹⁵, al afirmar que la ley es, desde un punto de vista positivo, un vehículo generador de certeza y, desde un punto de vista negativo, un mecanismo de defensa frente a la arbitrariedad del gobernante.

Los citados autores, señalan además, que el campo del derecho tributario que es especialmente sensible a las exigencias de certeza, se ve afectado no sólo por las adecuaciones del sistema tributario a la realidad económica, sino también por la imprevisión, experimentación, afán de novedades y otras razones menos confesables.

Puede afirmarse entonces que, aunque el principio de seguridad jurídica no está expresamente mencionado en la Constitución, se desprende igualmente de la propia idea del Estado de Derecho, donde prevalecen los valores frente al reglamentarismo. Ello es así, por cuanto la seguridad jurídica debe ser entendida como la suma de certeza, legalidad, jerarquía normativa, publicidad, irretroactividad perjudicial de las leyes e interdicción de la arbitrariedad.

Por consiguiente, se colige que la garantía de juridicidad del impuesto no se logra solamente a través de la sanción de una ley formal, sino que es imperioso, además, que aquella se adecue a ciertos límites, con el fin de evitar la arbitrariedad del Estado y asegurar la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes.

5) La libertad como límite al poder de imposición.

La libertad es la facultad de practicar los derechos, esto es, la posibilidad de elegir, de establecer los objetivos, de delinear un proyecto de vida, entre otras cosas.

¹⁵ PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Op. Cit. pág. 29
Revista Jurídica AMFJN www.amfjn.org.ar/revista-juridica/ -Ejemplar N°10 enero/junio 2022-ISSN2683-8788



En sentido concordante, Soler¹⁶ enseña que la libertad es la modalidad esencial del hombre y el vehículo para tender a su perfección, por lo que su desconocimiento implica el rebajamiento de la persona humana y el reconocimiento de tal condición, el respeto a su dignidad.

Siguiendo a este autor, es preciso dejar sentado también que el ejercicio de la libertad no es incondicionado, sino que está sometido a una serie de limitaciones. Así, las leyes restringen, bajo determinadas condiciones, el ejercicio de la libertad, tal como lo prevé el art. 14 de la Constitución Nacional, cuando expresa que los habitantes gozan de los derechos "conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio".

Tales condicionamientos, no anulan de ningún modo la libertad del hombre, pero la encauzan o encarrilan en determinado sentido, por lo que resulta imprescindible el conocimiento de aquellos a fin de posibilitar el adecuado ejercicio de la libertad. El hombre sólo actúa verdadera y plenamente libre cuando conoce cuáles serán las consecuencias de sus actos y realiza voluntariamente los mismos.

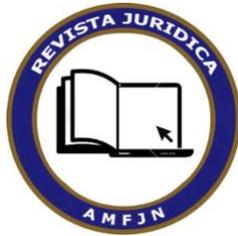
III. DE LOS DEBERES FORMALES

Consideraciones generales: Limitaciones al ejercicio de la facultad fiscalizadora y verificadora de la AFIP.

No debe perderse de vista, que la AFIP para llevar a cabo su misión específica, la de recaudación, cuenta con amplias facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como así también para investigar la situación de los presuntos contribuyentes y la posible comisión de infracciones.

Estas atribuciones se encuentran expresamente consagradas en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (t.o 1.998 y sus modificatorias), siendo particularmente relevantes las reseñadas en los arts. 33, 35 y 36. En ellos, se establecen

¹⁶ SOLER, Osvaldo. H., *Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco*, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2.001, pág. 14.



los deberes de colaboración del contribuyente y terceros responsables para con el ente recaudador.

Así, el artículo 35 de la ley citada otorga amplios poderes a la Administración Federal de Ingresos Públicos para verificar en cualquier momento por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados y responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable.

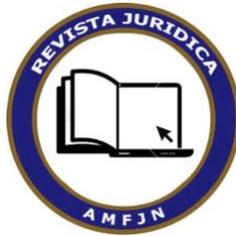
También puede la Administración en el desempeño de esa función (la de fiscalización), exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que a su juicio estén vinculados al hecho imponible previsto por las leyes respectivas, e incluso citar a cualquier tercero que tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de los contribuyentes o responsables e inspeccionar sus libros, anotaciones, papeles y documentos que se juzguen vinculados a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.

Se desprende, como consecuencia lógica de lo manifestado, que los deberes impuestos a los contribuyentes o terceros responsables en virtud de las disposiciones arriba reseñadas, constituyen una verdadera obligación legal para éstos, desde que su incumplimiento trae aparejadas sanciones de naturaleza penal.

En efecto, así lo dispone el art. 39 de la Ley 11.683, en cuanto establece que "serán sancionados con multas las violaciones a las disposiciones de ésta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo Nacional y por toda otra norma de cumplimiento obligatorio que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes tendientes a fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables".

La naturaleza penal de la mentada sanción de multa es indiscutible. Por lo que, de conformidad con la disposición arriba citada, los contribuyentes o terceros responsables están obligados, bajo amenaza de sanción penal, a colaborar con el Fisco en las tareas de verificación y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pero además, es importante destacar que la AFIP está legalmente facultada para superar la eventual negativa o reticencia a colaborar por parte del contribuyente. Al respecto, son elocuentes ejemplos de tales facultades, los incs. d) y e) del ya mencionado Revista Jurídica AMFJN www.amfjn.org.ar/revista-juridica/ -Ejemplar N°10 enero/junio 2022-ISSN2683-8788



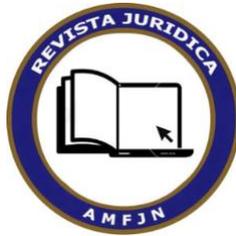
art. 35 de la ley de Procedimiento Tributario, en cuanto facultan a la Administración a requerir el auxilio de la fuerza pública y órdenes de allanamiento al juez nacional o federal competente.

Bertazza y Díaz Ortiz,¹⁷ sintetizando la cuestión objeto de este epígrafe, sostienen que "Las facultades del Fisco en cuanto a sus funciones fiscalizadoras y verificadoras son lógica consecuencia del poder mismo de imposición del que goza el Estado a fin de solventar el gasto público. Ello es así, porque el interés público comprometido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias justifica el establecimiento de tales atribuciones por parte de la Administración ... Pero tales facultades no nacen en el fértil campo de la discrecionalidad administrativa, sino por el contrario deben sujetarse a límites que las propias normas y principalmente la propia Constitución Nacional establecen".

Merece citarse, en relación con lo reseñado, un fallo reciente de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, en la causa "Cía. de Poliproducos Baigó S.A. c. EN- AFIP s/ amparo – ley 16.986"¹⁸, donde se

¹⁷ Bertazza , Humberto y Diaz, Ortiz "Propuestas en torno a un futuro estatuto del contribuyente" en trabajos correspondientes a las XXIX Jornadas Tributarias , Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, en revista *Impuestos Práctica Profesional* , noviembre 1999, Mar del Plata, volumen I, pag 36-37

¹⁸ Sentencia del 04/11/2021, publicado en la Ley online, AR/JUR/175058/ 2021. [<https://informacionlegal.com.ar/maf/app/document?&src=laley4&srguid=i0ad6adc600001801db2d70e565a692f&docguid=i3AE29F9FABDCB6466FAFA2C8ADC23B7F&hitguid=i3AE29F9FABDCB6466FAFA2C8ADC23B7F&tocguid=&spos=1&epos=1&td=1&ao=i0ADFAB8AC74B1D1F81C755DF29AAD1D3&searchFrom=&savedSearch=false&context=278&crumb-action=append&>] En dicha causa la acción de amparo interpuesta por la accionante en contra de la AFIP, a fin de obtener que se ordene a esta última que cese en el daño infringido a su derecho de propiedad, de defensa, de trabajar, etc., en razón de haber sido incluida en la "Base de Contribuyentes No Confiables" y disponerse la inhabilitación de su Clave Única de Identificación Tributaria, no prosperó. Empero, por las particularidades del caso, se revocó la imposición de costas, estableciéndose las por el orden Revista Jurídica AMFJN www.amfjn.org.ar/revista-juridica/ -Ejemplar N°10 enero/junio 2022-ISSN2683-8788



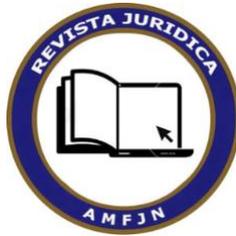
sostuvo que “..como regla general, la mera circunstancia de que el contribuyente no esté cumpliendo con parte de sus derechos y obligaciones en materia fiscal, no constituye razón suficiente para disponer la limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), porque esta medida, *de carácter extremo*, equivale a impedirle el ejercicio lícito de cualquier actividad remunerada y obtener ingresos en la medida en que *comporta una restricción injustificada de los derechos constitucionales*” (cursiva añadida).

En el citado precedente, la Cámara no obstante confirmar el rechazo de la acción de amparo intentada, por no estar acreditada la arbitrariedad o ilegitimidad manifiesta de la actuación de la AFIP, dejó en claro pautas generales a observar por la Administración en el ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización, al señalar que la suspensión como medida preventiva de la CUIT *sólo puede estar justificada en casos extremos*, siempre que el ejercicio de las facultades reconocidas al organismo recaudador (tales como las que se derivan de los arts. 33 y 35 de la ley 11.683, del procedimiento de determinación de oficio a las que se refiere el art. 18 y siguientes, art. 31 de la misma ley y las medidas cautelares establecidas en el art. 111 del citado plexo tributario), se revelen como *insuficientes* para impedir el fraude cometido (cursiva incorporada).

Como se ve, en el decisorio en cuestión se reafirmó una vez más, como lo demuestra la tendencia jurisprudencial actual, el principio según el cual la Administración Fiscal en el ejercicio de sus facultades debe observar ciertos “límites” que no puede desconocer, pues ellos han sido establecidos en favor del interés privado de los administrados o bien en el interés público.

Ello es así, pues en un Estado de Derecho, coexisten, por un lado la personalidad del Estado y, por el otro, la del individuo. En ese contexto, el individuo tiene un conjunto de derechos que deben ser respetados por el Estado en el ejercicio de sus actividades, ya que una accionar diferente por parte de aquél, se traduciría en una verdadera invasión de la esfera privada del individuo y, en consecuencia, el acto administrativo se convertiría en un acto contra derecho.

causado. En igual sentido, se expidió la Sala IV del citado Tribunal en la causa “FDM Managment SRL c. AFIP – DGI, RG. 3358/12 s/ amparo ley 16.986, sentencia del 20/02/2014.



Parece evidente, entonces, que el puntilloso respeto en la ejecución de sus actividades por parte del organismo fiscal, es condición fundamental y necesaria para que no se vulneren las garantías individuales y, de ese modo, se respeten los derechos de los habitantes.

IV.- CONCLUSION

La propuesta del presente trabajo ha sido enfatizar que la actividad de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que la ley le acuerda, debe desenvolverse siempre con sujeción al ordenamiento jurídico vigente, aún cuando se trate del ejercicio de facultades discrecionales, procurando de ese modo, no afectar los derechos y garantías de los administrados que se encuentran protegidos constitucionalmente.

Esto es así, pues la actuación de la Administración tributaria se rige por el principio de legalidad, el que se erige además en salvaguarda de otro principio, cual es, el de seguridad jurídica, que asiste y debe asistir en todo caso a los administrados, como punto de referencia de un control retrospectivo de la Administración Pública y de la defensa de los intereses de aquéllos.

Es sabido que en un Estado de Derecho, coexisten, por un lado, la personalidad del Estado, y por el otro, la personalidad del individuo y que la convivencia armónica de ambos, exige que el conjunto de derechos de que son titulares los individuos sean respetados por el Estado en el ejercicio de sus atribuciones.

Para hacer realidad el postulado señalado precedentemente, no se trata de privar a la Administración de alguno de los poderes que le son propios, ni tampoco de impedirle su ejecución o dejarla inerte. Sólo se postula reconducir su actuación a sus límites más estrictos; ello supone la existencia de una Administración tributaria que, en la tutela de los intereses generales no se olvide de proteger los particulares; una Administración que esté presidida por una gestión eficaz y objetiva y no sólo por un espíritu recaudatorio y donde la relación Fisco-contribuyente se desarrolle en total armonía y respeto por los derechos individuales.