



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE  
**CIENCIAS  
ECONÓMICAS**

## **LA ACTUACIÓN DEL CONTADOR EN LA DEFENSA DE INSPECCIONES Y REQUERIMIENTOS DE LOS ORGANISMOS DE RECAUDACIÓN FISCAL**

Mgter. Héctor Javier Tkaczek  
J.T.P. – Práctica Profesional

**SERIE ESTUDIO 58**

**2020**

**CONTABILIDAD**

## INDICE

	<i>Pág.</i>
Introducción .....	3
Las facultades del fisco en materia de verificación y fiscalización .....	3
El inicio de inspección .....	7
La actuación del contador desde el inicio de inspección .....	8
Planificación de la defensa y actuación del profesional .....	10
El proceso de fiscalización .....	12
El cierre de Inspección .....	15
Conclusiones .....	17
Bibliografía .....	17
Anexos .....	18

## Introducción

En primer término, es preciso destacar que el Contador es el profesional idóneo para actuar en el campo enunciado en el título de este trabajo, atento su sólida formación en materia contable, económica, financiera, jurídica y tributaria, entre otras.

No solo la norma que regula las incumbencias de las profesiones de ciencias económicas (Ley 20.488) autorizan al contador a actuar en diversos aspectos de la materia impositiva, sino incluso otras, como el art. 161 de la ley de procedimiento fiscal (ley 11.683) que autorizan expresamente al Contador Público a actuar como representante o patrocinante ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Muchas normas emanadas de la AFIP, y de los organismos de recaudación y control de impuestos provinciales, exigen que determinados informes, o documentación a ser presentada en diversos trámites, sean suscriptas por contadores matriculados.

Explícitamente a través de la Circular 916/70, el Organismo Recaudador reconoce la actividad de los profesionales en ciencias económicas, como profesionales idóneos en la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, por lo cual se instruye a las dependencias operativas para que les concedan una atención preferencial en materia de consultas y gestiones.

Lo expuesto anteriormente nos aleja de cualquier duda del papel fundamental que el contador asume en el asesoramiento y prestación de servicios en materia tributaria.

Si a lo ya dicho se suma que nuestro País se encuentra entre las naciones con mayor presión fiscal del planeta y que dicha circunstancia obedece no solo al fruto de la gran proliferación de impuestos y altas tasas impositivas, sino también a una Administración Tributaria que ejerce un pesado control sobre los contribuyentes, generando miles de requerimientos e inspecciones cada año, encontraremos una rápida respuesta al por qué de la importancia de este tema en el desempeño del ejercicio profesional de los contadores.

Para apreciar en plenitud lo expuesto anteriormente, y solo como dato ilustrativo, según surge de datos brindados por la propia AFIP, durante el año 2016 se llevaron a cabo más de 155.000 investigaciones, 3.214 fiscalizaciones profundas y relevantes, 20.572 fiscalizaciones ordinarias modulares, 62.868 fiscalizaciones preventivas y 22.536 verificaciones, solo en materia impositiva y de la seguridad social, debiendo sumarse los procedimientos realizados de carácter aduanero. (1)

### I. Las facultades del Fisco en materia de verificación y fiscalización

Para referirnos a este tema no podemos dejar de mencionar que los Fiscos, tanto nacional como provinciales, tienen amplias facultades de verificación y fiscalización.

Por caso, la ley 11.683 (de procedimiento administrativo en el orden nacional), en su capítulo V (arts. 33 a 36 y agregados sin número) dispone en forma detallada todas y cada una de esas facultades, bajo el título "Verificación y fiscalización".

Previo a establecer en forma específica esas facultades, la normativa establece una serie de exigencias que deberán cumplir los contribuyentes a efectos de facilitar al organismo la verificación "oportuna" de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables.

Entre esas exigencias se incluye la de llevar libros o registros especiales, tanto de las operaciones propias como de terceros, cuyas anotaciones deberán estar respaldadas por la documentación respectiva cuyo valor probatorio estará supeditado a la fe que éstos merezcan.

También se incluyen ordenar a los contribuyentes la obligación de otorgar documentos y comprobantes de sus operaciones, que permitan establecer en forma clara y fehaciente los gravámenes que deben tributar.

A lo ya expuesto se adiciona la facultad otorgada al Fisco de implementar y reglamentar regímenes de control y/o pagos a cuenta, y establecer mecanismos de control sobre las formas y condiciones del retiro de mercaderías.

Como resulta lógico, todos los libros y la documentación deberán estar disponibles para los agentes fiscalizadores en el domicilio fiscal del contribuyente, por lo que se recomienda a los profesionales, que toda documentación o registros que manipulen para la realización de las tareas de liquidación de impuestos, auditoría, pericias, etc. sea devuelta a sus clientes a la mayor brevedad posible.

Los contribuyentes, además, tienen a su cargo la obligación de constatar que los comprobantes que reciban por las compras de insumos, mercaderías de reventa, gastos, y cualquier tipo de erogaciones que realicen, se encuentren debidamente autorizados por la AFIP.

En los casos en que no se validen tales comprobantes, quedarán obligados a demostrar la veracidad de las operaciones para poder computar dichas operaciones como crédito, o en su caso deducciones en la liquidación del impuesto a las ganancias. El Poder Ejecutivo dispuso a través del Dcto. 477 del 2007, una serie de contribuyentes que se encuentran obligados a realizar estos controles en forma obligatoria, e incluye a: 1. Exportadores y sujetos que realicen actividades a la exportación, con carácter de habitualistas; 2. Que actúen como agentes de retención del impuesto al valor agregado; 3. Que reciban comprobantes electrónicos (esto incluiría hoy por hoy a casi todo el universo de contribuyentes); 4. El Estado Nacional y sus dependencias.

También la Res. 100 de la AFIP, dispone esta obligación. Otros controles adicionales que se pueden realizar en este aspecto es el control de la vigencia de la constancia de inscripción, la autenticidad de la CAI (Código de autorización de impresión de comprobantes) y la base APOC de la AFIP.

El art. 35 de la ley 11.683 es el que otorga a la AFIP “amplios poderes” para verificar, en cualquier momento, incluyendo períodos fiscales en curso, el cumplimiento por parte de los responsables u obligados, de las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas. Estas facultades serán ejercidas a través de sus funcionarios y empleados, quienes tendrán la posibilidad de fiscalizar la situación de cualquier presunto responsable.

Sin perjuicio que el texto legal se refiere a “amplias” facultades, ello no indica que las mismas puedan ejercerse fuera de un marco de razonabilidad o en forma arbitraria. Ese marco legal que debe respetar, emana de la propia Constitución Nacional, pasando por las leyes de procedimiento fiscal, ley de Procedimiento Administrativo de la Nación, sus respectivos decretos reglamentarios, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, y en su caso el Código Procesal Penal de la Nación.

Antes de continuar con el análisis de los diversos aspectos que integran este punto, es necesario considerar que estas facultades encuentran un fundamento lógico, en cuanto a que nuestro sistema tributario nacional se rige por la autodeterminación y consecuentemente autoliquidación de los tributos, quedando reservado al fisco la facultad de auditar, en su caso corregir y/o generar ajustes, en la medida que corresponda de conformidad a la normativa de los distintos tributos.

En síntesis, la inspección tributaria consiste básicamente en una actividad de control y comprobación destinada a verificar que lo declarado por los contribuyentes (en el caso de haber presentado las respectivas DDJJ), concuerdan con la real situación tributaria de los mismos, o en caso de falta de presentación de los referidos documentos, establecer la base de tributación respectiva. Al decir de Carlos M Folco, **(2)** se puede conceptualizar a la misma como “*un procedimiento administrativo especial no contradictorio*”

Para Destiuniano **(3)**, la función fiscalizadora del Estado se define como un conjunto de actividades y operaciones que tienen por objeto controlar la veracidad de la autodeclaración y detectar incumplimientos y omisiones a los deberes tributarios e incluye en esa actividad tres aspectos diferentes:

- a. Selección de las actividades;
- b. Investigación de los contribuyentes a fiscalizar;

c. La fiscalización propiamente dicha.

El autor precitado clasifica la actividad fiscalizadora en cuatro tipos diferentes, identificándolas como: ordinarias, preventivas, de oficina y controles masivos.

Cabe aclarar que ni la ley 11.683, ni su decreto reglamentario, establecen pautas precisas sobre el modo de llevar a cabo por el Fisco tanto las actividades, como el modo de seleccionar e investigar a los contribuyentes ni de cómo se deben desarrollar las inspecciones, cuestiones todas que normalmente son resueltas por la propia AFIP a través de normas internas.

En paralelo con las facultades del fisco, de fiscalización y verificación, los contribuyentes, responsables y terceros tienen un deber general de colaboración, cuyo cumplimiento trae aparejado sanciones previstas en la ley de procedimiento y sobre el cual ampliaremos más adelante.

¿En qué consisten estas facultades otorgadas por la ley al Organismo de control y recaudación tributaria? Básicamente incluyen las siguientes:

a) Citar a contribuyentes, presuntos contribuyentes, y terceros para obtener informes tanto escritos como verbales y que incluirán, entre otros temas, datos sobre rentas, ingresos, egresos y demás hechos relacionados con la materia imponible. A los efectos se labrarán actas, suscriptas por los funcionarios actuantes y el responsable citado. No obstante, lo expuesto, el responsable podría negarse a firmar la misma, situación que no enerva su validez y harán plena fe, salvo que se demostrare su falsedad.

b) Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado.

La facultad expuesta anteriormente adquiere relevancia dado que en un proceso de inspección siempre será necesario aportar documentación relacionada con la liquidación de los tributos, y por ende toma importancia todo lo expuesto sobre la validez de los comprobantes.

Respecto de los recaudos a tener en cuenta en todo lo atinente a la manipulación de dicha documentación, volveremos más adelante, cuando hablemos sobre cómo actuar durante el proceso de la fiscalización.

Volveremos a tratar sobre este tema más adelante, cuando hagamos referencia a las facturas o documentos apócrifos.

c) Siguiendo con el análisis de las facultades de verificación y fiscalización por parte del Fisco, encontramos la de:

Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.

En este aspecto el Órgano Recaudador puede exigirle a terceros documentación y/o información que se relacione con la inspección que se está llevando a cabo y que tengan relación, como por ejemplo detalle de operaciones realizadas con dicho contribuyente, formas de cancelación, saldos deudores o acreedores a determinada fecha, etc.

d) Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento.

Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal.

e) Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.

Los dos incisos mencionados anteriormente, tienen relación con la posibilidad de recurrir al auxilio de la fuerza pública por parte de la AFIP, y esto tiene relevancia en los procesos de fiscalización e inspección, porque en esos casos el contribuyente toma conocimiento del proceso a través de la irrupción compulsiva del Ente Fiscal, que seguramente incautará documentación, y otros accesorios, como soportes magnéticos, computadoras, notebooks, teléfonos celulares, etc. que serán desintervenidos posteriormente durante el proceso de fiscalización.

No se incluyen en este trabajo el análisis de otras facultades otorgadas al Fisco que no se relacionan directamente con el tema en cuestión, porque exceden los objetivos del mismo, y respecto de los cuales remitimos al lector al texto legal.

El art. 36 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus mdfs.), dispone asimismo una serie de facultades que tienen que ver con los registros mediante sistemas de computación y las condiciones y plazos de cómo deben mantenerse los mismos, y los requerimientos que podrá realizar, como copias de los soportes magnéticos, información sobre el equipamiento y sus aplicaciones, especificaciones de los sistemas operativos, lenguajes utilizados, etc.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS dispondrá los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial a presentar por parte de los responsables o terceros, y la forma y plazos en que deberán cumplimentarse las obligaciones dispuestas en el presente artículo.

Una pregunta que resulta interesante formularse, es determinar cuál es el límite de colaboración del contribuyente, al que hacíamos alusión unos párrafos más atrás, en este tipo de informes tanto verbales como escritos, cuando los mismos puedan ser utilizado en un ulterior proceso penal, en el marco de la L.P.T.

Esto tiene que ver incluso con el derecho constitucional establecido en el art. 18 de nuestra Carta Magna, donde expresa que “nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”, y en armonía con lo establecido en el art. 193 del. C.P. Penal de la República Argentina respecto del objeto que debe perseguir la instrucción de un proceso, y del art. 296 del mismo dispositivo legal, que dispone que un imputado podrá abstenerse de declarar. “En ningún caso se le requerirá juramento o promesa de decir verdad ni se ejercerá contra él coacción o amenaza ni medio alguno para obligarlo, inducirlo o determinarlo a declarar contra su voluntad ni se le harán cargos o reconvenciones tendientes a obtener su confesión.”

En este último caso, obviamente se hace referencia a las circunstancias en que toda la documentación e información aportada en un proceso de fiscalización, sea luego utilizada en contra del contribuyente en un proceso penal. En relación con este punto, el contribuyente podría solicitar, mediante nota, que se le informe en forma expresa tal circunstancia. En el supuesto de una respuesta afirmativa, o de silencio, le cabría al contribuyente el derecho de abstenerse legítimamente de entregar esa documentación, amparándose en el precepto constitucional ya comentado.

La jurisprudencia se ha expedido al respecto, y en la causa “Papazian, Mario Tomás”, del J.N. Penal Económico nro. 6 del 19/3/99, dispuso que la relación entre los contribuyentes y la administración Tributaria, queda limitado en el caso de autoincriminación de una conducta que pudiera considerarse delito por parte de los contribuyentes, habida cuenta de que si esto sucediera se verían lesionadas garantías constitucionales.

Un fallo de la Cámara Nacional en lo Penal Económico resolvió que las facultades de la AFIP establecidas en la Ley 11.683 tienen por objeto proveer al Organismo Fiscal de los poderes necesarios para investigar a los contribuyentes, pero no tienen como fin la colección de elementos necesarios

para la instrucción de un proceso penal en los términos del art. 193 del C.P.P de la Nación. Sin embargo, el Juzgado Nacional de 1ra. Instancia en lo Penal Tributario Nro. 1, desestimó un planteo de nulidad relacionado a una supuesta actividad por parte de los representantes del Fisco, en violación al derecho de no autoincriminación, aduciendo que “mal puede pretenderse la aplicación de una garantía que solo rige en materia penal, sosteniendo que el Fisco actuó en el marco de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus mdfs.) y que al momento de cursarse los requerimientos no existía ninguna sospecha razonable acerca de la comisión de un ilícito tributario. (causa Servicios Integrales)

Al decir de Osvaldo H. Soler **(4)**, “el estado de inocencia, la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados, la incoercibilidad del imputado como órgano de prueba, constituyen principios constitucionales que apuntan a salvaguardar derechos fundamentales, que influyen decisivamente en la valoración de la legitimidad del acto administrativo, tendiente a la incriminación de los contribuyentes o responsable por incumplimiento de las obligaciones fiscales”

Por lo expuesto es que el precitado autor expresa que la inspección tributaria debe llevarse a cabo dentro del marco garantizador de los derechos individuales establecidos por las normas de procedimiento que reglamentan la actuación del organismo fiscal.

## **II. El inicio de inspección**

Resulta interesante comentar que dentro de la estructura orgánica de la AFIP – DGI, en las Direcciones Regionales, existe una División de Investigaciones, que es la encargada de seleccionar los cargos para inspección a través de diversos criterios (denuncias, cruzamientos de datos, campañas generales por actividades o estacionales, selecciones sistémicas, etc.). Sin embargo, puede ocurrir que la justicia también ordene al Organismo Recaudador la investigación de posible evasión fiscal, ya sea por denuncias recibidas de terceros, o dentro de causas donde se puedan estar investigando otros hechos.

La ley de procedimiento no es ajena a la importancia de este punto, y en su texto legal incluye disposiciones sobre el tema (en mi opinión esto representa un exceso de detallismo para el cuerpo legal, que bien podría haber quedado reservado al Decreto Reglamentario)

En tal sentido expresa qué a los efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, se libraré una orden de intervención. Dichas órdenes de intervención se identifican con un número, el cual se puede observar se incluye en las intimaciones que se realicen oportunamente.

La ley 11.683 establece además que *“En la orden se indicará la fecha en que se dispone la medida, los funcionarios encargados del cometido, los datos del fiscalizado (nombre y apellido o razón social, Clave Única de Identificación Tributaria y domicilio fiscal) y los impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización. La orden será suscripta por el funcionario competente, con carácter previo al inicio del procedimiento, y será notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización.*

Asimismo, se podrá disponer la ampliación de los términos de la orden de intervención (incluir otros períodos u otros impuestos), para lo cual se deberán cumplir los mismos recaudos que para la orden original.

El inicio de inspección debe ser notificada al contribuyente. Esto podrá hacerse en el domicilio fiscal del mismo, donde podrán concurrir el inspector actuante y el supervisor para notificarle el inicio de inspección, aunque ello también podría hacerse en el propio organismo, donde debería concurrir el contribuyente o su representante, y también puede darse el caso de requerimientos o verificaciones al domicilio electrónico del responsable.

En general, la notificación puede realizarse por cualquiera de los medios establecidos en el art. 100 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones) y no resulta menor, toda vez que tiene incidencia entre otras cosas en:

- a. Determinar la validez y eficacia del acto administrativo;
- b. Constituye un medio de garantía en favor del contribuyente;
- c. Resulta necesaria para establecer el inicio de los plazos para interponer impugnaciones por parte del fiscalizado.

Lo expuesto anteriormente tiene relevancia, e incluso el propio Fisco así lo entiende, teniendo la notificación de inicio de inspección el carácter de un requisito esencial (Dictamen A.F.I.P. 29/2002, D.A.L. 15 de mayo de 2002)

No obstante, Folco (5) hace referencia a que algunos fallos jurisprudenciales atenúan estos requisitos formales sobre el inicio de la inspección, sosteniendo 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 mediante el formulario que exigía la instrucción general vigente, estuvo abundantemente informado sobre el actuar fiscal y con total posibilidad de ejercer sus derechos ..." (T.F.N. Sala B, "Ribota, Roberto Francisco" 20/3/99)

La ley también otorga a la AFIP la facultad de reglamentar el procedimiento aplicable a las tareas de verificación y fiscalización y que se relacionen con el libramiento de la orden de intervención a la que hacíamos referencia.

En cuanto al lugar en que la inspección se podrá llevar a cabo puede variar entre el domicilio fiscal del contribuyente, el lugar donde se lleven a cabo las actividades sujetas a fiscalización, el lugar donde se encuentren los elementos respaldatorios (documentación, soportes magnéticos, mercaderías, etc.) que den lugar a los hechos imponibles investigados, o en la sede de la AFIP correspondiente al domicilio del contribuyente.

Con relación a la conducta a desplegar por los agentes fiscalizadores (inspectores, supervisor, etc.), la misma se debe circunscribir a lo establecido tanto en la normativa tributaria, como fiscal, e incluso penal. Entre otras se aplican las normas de la ley 11.683, La Ley de Procedimiento Administrativo de la Nación, (19.549) y su norma reglamentaria, El Código Civil y Comercial de la Nación, y el Código Penal de la República Argentina. Respecto a este punto en particular no existen demasiados pronunciamientos, dado que en la mayoría casi absoluta de los casos la relación "inspector - contribuyente" se desarrolla dentro del principio de la buena fe.

### **III. La actuación del contador desde el inicio de la inspección**

En primer lugar, antes de entrar a analizar de lleno este tema, tenemos que dejar en claro que nos podemos encontrar con diversas situaciones para el profesional, dependiendo de la importancia y tamaño del contribuyente y de la complejidad del caso. Así por caso, una gran empresa probablemente tenga un departamento tributario dentro de su estructura organizativa, y esos profesionales sean los encargados de llevar a cabo la defensa de la inspección. En otros casos, estas mismas empresas pueden tener especialistas externos en materia tributaria que no dependen de la estructura.

En empresas más pequeñas que cuenten con un contador interno tal vez sea este profesional quien lleve a cabo dicha tarea, o bien se contrate a un profesional externo con experiencia en dicho campo. Finalmente, los entes pequeños que tercerizan en un estudio contable todas las tareas propias de esta profesión, será éste el responsable de llevar a cabo la defensa de la inspección ante la AFIP o el Fisco provincial respectivo.

Sea cual fuera el caso, un aspecto que resulta relevante, es que el contador tome intervención en forma temprana del inicio del procedimiento de inspección, incluso en los casos que se da comienzo con una orden de allanamiento. En ese caso va a poder tomar conocimiento, y actuar en consecuencia, sobre posibles actos o hechos que vulneren los derechos del contribuyente, dado que hasta acá hemos hablado de las facultades del Fisco y el deber de colaboración del contribuyente, pero nada, o casi nada, de los derechos que le asisten.

El profesional no puede ni debe soslayar que si bien existen diversas etapas administrativas (contestación de la vista en la determinación de oficio, Recursos administrativos, etc.) o judiciales (impugnación judicial de actos administrativos) el verdadero éxito en la defensa de una inspección es justamente en esta primera etapa, por lo cual se debe poner todo el esfuerzo, atención y dedicación a la misma.

Para poder actuar, el profesional deberá contar con un poder otorgado por su cliente, el que podrá ser extendido por un Notario Público, o también puede ser suficiente el que realiza el mismo contribuyente a través del formulario 3283. (ver Anexo 1)

Como ya expresáramos anteriormente, el inicio de inspección será notificado al contribuyente y en caso de tratarse de una persona de existencia ideal, el representante legal deberá concurrir munido, además de su documento de identidad, de una copia legalizada de la documentación que avale se encuentra autorizado a representar al ente bajo fiscalización.

También es necesario comentar que no existe un solo tipo de fiscalización, sino que las mismas pueden responder a distintas instrucciones emanadas del Organismo, que pueden apuntar a diferentes objetivos, tener diferentes grados de profundidad, y que además debemos incluir dentro de las fiscalizaciones a otro tipo de requerimientos que pueden provenir de otras oficinas de la AFIP – DGI, y en ello también puede variar las formas de notificación, debiendo hacer constar que incluso pueden existir notificaciones por correo postal a al domicilio electrónico constituido por el contribuyente.

En Anexo 2, se incluyen formularios de notificaciones e inicios de inspección.

Cuando la inspección se inicia mediante la “visita” de los agentes fiscalizadores al domicilio del contribuyente es indispensable que se autorice el ingreso de los mismos. Este consentimiento debe ser previo y expreso, pudiendo el contribuyente negarse a su ingreso. No obstante, en mi opinión, no resulta conveniente esta actitud, dado que en ese caso los funcionarios podrán solicitar el libramiento de una orden de allanamiento.

Si el ingreso es autorizado por el contribuyente o su representante, se labrará un acta de inicio de inspección, y en ese caso ya no se podrá oponer a que los mismos lleven a cabo sus tareas de auditoría fiscal.

A pesar de no ser lo más común, puede ocurrir que la inspección se inicie con un allanamiento del domicilio fiscal del contribuyente (incluso un procedimiento puede abarcar más de un domicilio que comprenda a otras personas vinculadas al procedimiento de investigación o a otros locales del mismo contribuyente.) Esta orden deberá ser librada por Juez competente (en el caso de las provincias son los Jueces Federales)

Conforme a cierta Jurisprudencia, para el libramiento de una orden de allanamiento se requiere la existencia de indicios suficientes que puedan dar lugar a la convicción sobre la existencia de ciertos y determinados hechos que resulten necesarios para la comprobación del objeto de la fiscalización y su investigación.

Sin perjuicio de que no vamos a entrar en detalles sobre la orden de allanamiento (propia del derecho penal), sí vamos a remarcar que conforme lo establece el Código Procesal Penal de la Nación, dicha orden deberá cumplir con ciertas formalidades y requisitos, entre los que se cuenta:

- a. Deberá ser por escrito;
- b. Identificará la causa;
- c. Indicación concreta del lugar o lugares que podrán ser registrados (esto último resulta importante, dado que si por ejemplo no podría ser requisado un automóvil que se encuentre dentro de la empresa, sino es detallado en la orden)
- d. La finalidad con que se realiza el registro;
- e. La autoridad que la llevará a cabo.

El incumplimiento de alguno o algunos de dichos requisitos podrían derivar en la nulidad del procedimiento.

Además, es necesario tener en cuenta que en el procedimiento del registro se podrán secuestrar del domicilio objeto del allanamiento, documentación, equipos informáticos, o cualquier objeto que puedan evidenciar la comisión de un delito. En este caso se colocarán en algún tipo de archivo que resguarde su intangibilidad, los que luego serán desintervenidos en el lugar donde se dispusiere (podría ser en la propia AFIP, o eventualmente en alguna dependencia judicial), donde el contribuyente o sus apoderados (en este caso el profesional) pueden participar de dicho procedimiento.

#### **IV. Planificación de la defensa y actuación del profesional**

Una vez que está claro cuáles son los tributos y períodos bajo inspección, y además el requerimiento de la información y documentación que le es solicitada al contribuyente, el Contador deberá planificar responsable y adecuadamente la “defensa” de la misma, dado que es la persona en mejores condiciones técnicas de enfrentar dicho proceso.

Dicha planificación incluiría al menos las siguientes etapas:

##### **1. Evaluar la situación con el cliente**

En aquellos casos en que el profesional actúa como asesor externo, o es contratado específicamente para la defensa de la inspección es probable que no tenga un conocimiento exhaustivo de los movimientos contables, fiscales y financieros de su cliente, por lo que requerirá de una evaluación de la probable causa que podría haber disparado la fiscalización, y con el personal administrativo y contable encargado de la liquidación de impuestos.

Posiblemente tome allí un conocimiento más acabado de las posibles razones que ya sea por errores, omisiones, desconocimiento o incluso intencionalmente, pudieran llegar a generar ajustes a favor del Fisco.

Una vez en conocimiento de esto, deberá cuantificar someramente la magnitud de estos posibles ajustes, para descartar (o no), la posibilidad de que los mismos pudieran quedar comprendidos en la condición objetiva de punibilidad establecido en la LEY PENAL TRIBUTARIA (LPT).

En este último caso se recomienda la participación de un profesional del derecho, en lo posible especializado en materia penal tributaria, a los efectos de planificar en forma conjunta la defensa de la inspección a efectos de minimizar las consecuencias patrimoniales y penales derivadas del accionar fiscalizador, evitando caer en situaciones de hecho que luego puedan resultar perjudiciales a cualquier proceso ulterior.

##### **2. Análisis del requerimiento**

Como ya hemos comentado, en el inicio de la inspección se le solicitará al contribuyente una serie de documentación e información, que a pesar que buena parte de ella la AFIP ya la posee a través de sus bases de datos o de terceros, en la mayoría de los supuestos se le requerirá de todos modos.

En ese caso, y dado el deber de colaboración del contribuyente que ya hemos comentado al principio de este trabajo, el mismo deberá presentar o poner a disposición del fiscalizador en forma adecuada y oportuna.

No obstante, lo dicho, el profesional deberá evaluar el requerimiento en forma concienzuda, analizando la disponibilidad de la misma, los plazos para su producción, pero fundamentalmente, las consecuencias que podría traerle tal cumplimiento, incluyendo la posible “auto incriminación”, ante eventuales procesos sancionatorios posteriores.

Es importante que el asesor tenga en cuenta que le asiste al contribuyente la posibilidad de solicitar una prórroga para el cumplimiento del requerimiento. Tal posibilidad está establecida en la ley de procedimiento administrativo de la nación, en su art. 1º, inc. e, apartado 5.

En este caso será necesario solicitar dicha prórroga por escrito, fundamentado las razones para solicitar la misma.

Sobre el particular, es necesario tener en cuenta que todas las comunicaciones que se hagan a la AFIP, en el marco de la fiscalización, deberán ser cumpliendo con los requisitos establecidos en la R.G. 1128/2001 de AFIP (salvo las excepciones previstas en la referida norma)

El asesor deberá ser cuidadoso con estas formalidades, y armar un archivo donde se colocará el duplicado de la misma, dado que resulta conveniente formar un legajo con los papeles de trabajo de toda la tarea llevada a cabo durante la defensa de la inspección. Dicha documentación será fundamental para respaldar su trabajo profesional, pero además mucha de ella podría llegar a ser necesaria en caso de procedimientos posteriores, tanto de naturaleza administrativa (determinación de oficio, recursos, defensas de sumarios, etc.) como jurisdiccional (Impugnaciones judiciales, procesos penales, etc.)

Otro aspecto que no puede desconocerse es que el no cumplimiento en la contestación de requerimientos o entrega de documentación o información solicitado por los inspectores, será considerado como resistencia a la fiscalización y por lo tanto pasible de la sanción prevista en el art. 39 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus mdfs.)

### 3. Preparación de la documentación

Si bien puede pensarse que esta actividad resulta meramente superficial, formal y de poca importancia, no es tan así, y de su buen o mal manejo puede depender en buena parte el éxito de nuestra gestión.

No debe olvidarse en ningún momento lo que hemos analizado respecto de la “auto incriminación”, y cualquier documentación entregada podría ser utilizada luego por la AFIP en un proceso sancionatorio ulterior de carácter administrativo o jurisdiccional (incluyendo la LPT).

En ese sentido se debe ser cuidadoso de revisar en forma concienzuda toda la documentación a ser entregada en el proceso de fiscalización. Es muy común que los comprobantes que se deban aportar correspondan a períodos de años anteriores, y se encuentren archivados en cajas de archivos, mezclados con otro tipo de documentación que no ha sido requerida o que incluso puede dar lugar a consecuencias indeseadas.

En síntesis, debe aportarse solo lo requerido, y siempre estar en conocimiento de qué documentación se está entregando.

Cuando la cantidad de documentación resulte muy voluminosa lo conveniente es poner la misma a disposición del fiscalizador, en el domicilio de la empresa. En los casos que se soliciten copias de dichos comprobantes el costo de la misma debería estar a cargo del Órgano de Fiscalización y no del contribuyente.

Siempre que se entregue documentación (como comprobantes de operaciones, registros impositivos, libros societarios, etc.) es conveniente que se haga bajo constancia fehaciente de su recepción, como podría ser a través de un acta o de la intervención del duplicado de una nota.

En algunos casos puede ocurrir que se vayan haciendo entregas parciales de la documentación, a efectos de facilitar la manipulación física de la misma. Un dato a tener en cuenta, y al decir de Elizabeth Lobera (6), en los casos de entrega de documentación, la misma debe ser aportada en forma “ordenada” y “clasificada” a los efectos de facilitar las tareas de fiscalización.

## V. El proceso de fiscalización

Una vez que hemos cumplido con el requerimiento (ya sea en forma total o parcial), comienza una etapa de análisis y estudio por parte del inspector a cargo del caso, obviamente con la supervisión de sus superiores. De esta tarea pueda surgir que el agente fiscalizador solicite se le aporte documentación o información adicional, para lo cual normalmente generará nuevos requerimientos, y en cuyo caso se aportará la documentación o información requerida, con las previsiones ya analizadas anteriormente.

Además, debe tenerse presente que el inspector actuante, ya cuenta con una serie de información previa extraída de los sistemas informáticos del organismo o de terceros.

No obstante, puede suceder que se soliciten aclaraciones al contribuyente o su representante legal, en cuyo caso se labrará acta con constancia de lo manifestado en cada oportunidad. Para estas circunstancias rige todo lo expuesto sobre los derechos de los contribuyentes y por lo tanto en caso de dudas dichas declaraciones deberán ser muy escuetas sin brindar detalles que luego puedan ser utilizadas en su contra, tanto en la determinación de tributos como procesos sancionatorios.

En relación a este tema, debe considerarse que las confesiones que realice un contribuyente en el marco de una inspección, no constituyen una confesión extrajudicial de naturaleza criminal, y por lo tanto no son susceptibles de ser utilizados en sede penal, basados en que las mismas se realizan bajo la presión de una inspección administrativa (Causa 147/97 Tribunal Oral Penal Económico Nro. 1)

Sobre el valor de las actas, tanto el contribuyente como el asesor deben tener en cuenta que las mismas tienen el valor probatorio de un instrumento público, por aplicación de los principios civilistas, como se dispone para las escrituras públicas.

Lo expuesto anteriormente ya había sido receptado por la Jurisprudencia de la CSJN, pero luego fue incorporado expresamente por la ley 27.430. En la referida norma se estableció que las actas sirven de prueba y hacen plena fe, mientras no se pruebe su falsedad.

En tal sentido es de aplicación lo establecido en los arts. 289 y 296 del C.C. y C de la Nación Argentina.

Las actas a que se hace mención deben cumplir una serie de requisitos, como ser labradas por los inspectores designados en el acta de inicio de la inspección, o de funcionarios designados para colaboración en el proceso de inspección. Debe observar las formalidades previstas en las normas de procedimiento administrativo y del C.C. Y C. de la Nación Argentina.

Las mismas gozan de presunción de legitimidad, por lo cual hacen fe, salvo que sean impugnadas por falsedad por una acción civil o criminal.

Algunos autores reconocen cuatro tipos diferentes de actas:

- a. De verificación; (vinculadas con las facultades de verificación y fiscalización del Organismo)
- b. De constatación; (relacionadas con la aplicación de sanciones)
- c. De notificación; (para notificar a la parte fiscalizada)
- d. De requerimiento (para solicitar datos o corroborar determinadas operatorias, ya sea del propio contribuyente o de terceros)

Para finalizar con el tema de las actas, no está demás mencionar un fallo de la CNAPE, Sala A, de fecha 27/2/98, *"In Young Yoo s/Inf. Ley 11.683, que estableció que "La falta de constatación de las circunstancias relativas a la operación, le resta valor al ata labrada y no se ajusta a lo expresamente establecido en una ley de procedimientos tributarios, en cuanto exige que los funcionarios fiscales dejen constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones que dan lugar a la multa"*

*Ver modelo de acta en Anexo 3*

Continuando con el proceso en sí del desarrollo de la fiscalización es importante tener en cuenta que el inspector no es el único caso que tiene a su cargo, por lo cual es posible que no tengamos respuestas

inmediatas sobre el avance de la inspección (salvo que la misma pudiera aparecer muy relevante por el tipo de investigación de que se trate).

A pesar de lo expuesto en el párrafo anterior, no debemos dejar pasar el tiempo sin ningún tipo de acción de nuestra parte, por lo que resultará necesario concurrir a la AFIP periódicamente (por ejemplo, cada quince días), para interiorizarnos sobre el desarrollo del procedimiento.

Durante el proceso de fiscalización, es común que los inspectores puedan realizar circularizaciones a terceros. Este procedimiento se traduce en pedidos de información a terceros (proveedores, clientes, Bancos, etc.), solicitando cualquier tipo de datos que se relacionen con la inspección. Estos pedidos deben hacerse dentro de un marco de razonabilidad, en cuanto a su objeto, necesidad y plazos entre otras cosas.

El hecho de estar en inspección no implica que deban dejar de presentarse todas las obligaciones a cargo del contribuyente, tanto de carácter material como sustancial, e incluso de los períodos e impuestos que están bajo fiscalización. Sin embargo, en este último caso, no resultaría lógico presentar una DDJJ o rectificar una ya presentada, porque no sabemos cuáles serán en su caso los ajustes propuestos, lo cual implicaría tener que volver a rectificar las mismas declaraciones juradas.

Una cuestión que el profesional no debe soslayar, es que a pesar de que el fiscalizador cuenta con instrucciones, manuales de procedimientos y check – list, entre otras cosas para llevar a cabo su tarea, se trata de una persona humana, y como tal dueña de su propio carácter, temperamento, impronta personal, convicciones, etc. características todas que el asesor deberá sopesar adecuadamente para amoldarse a tal circunstancia.

Durante el proceso de inspección, y a medida que el inspector se va formando una idea más precisa del caso, es posible que solicite al asesor (ya no en este caso al contribuyente), aclaraciones o fundamentaciones respecto del tratamiento fiscal dado a ciertas operaciones, hechos, etc. Ya que generalmente responden a diversos criterios de interpretación de las normas, que pueden dar lugar a dispares resultados. En este caso generalmente es más informal, y no se deja constancia en acta sobre las mismas.

Posiblemente el inspector irá sugiriendo y proponiendo ajustes a favor del Fisco, y es en esta parte, donde el asesor asume un rol fundamental, ya que no debe limitarse a aceptar dichos ajustes y rectificar las declaraciones juradas respectivas, sino que deberá poner todo su conocimiento y habilidad para evaluar cada uno de ellos.

Los ajustes pueden provenir tanto sobre hechos concretos que surgen de la propia documentación o de los hechos fiscalizados (serían ajustes sobre base cierta), o inferidos a partir de diferentes supuestos, contemplados incluso en la ley de procedimiento fiscal (ajustes presuntos)

Con relación a los ajustes sobre base cierta, estos pueden estar dados por la impugnación por ejemplo de facturas apócrifas, deducciones computadas que no resultan procedentes conforme la norma de liquidación del tributo respectivo, créditos o gastos que carecen de respaldo documental, etc.

Suele ser una práctica habitual en determinadas fiscalizaciones, que se le impugnen al contribuyente ciertas facturas o comprobantes, por provenir las mismas de proveedores que se encuentran incluidos en la base de datos de contribuyentes no confiables que posee el Organismo Fiscal.

En este tema puntual, por ejemplo, el profesional puede recurrir a determinados pronunciamientos judiciales, como lo es por caso el fallo de la Sala A de la Cámara de Apelaciones de Córdoba en la causa "Ferreyra, César c/ AFIP s/ amparo ley 16.986, de fecha 8/11/18, donde estableció que resulta arbitraria e ilegal la inclusión de contribuyentes en la Base APOC sin el dictamen de un acto administrativo debidamente notificado que exprese los motivos en que se sustenta la medida y otorgue a los mismos la posibilidad de defenderse. Si bien en este caso el amparo se dio al contribuyente que fue incluido en dicha base, no enerva que las conclusiones de dicho fallo puedan aplicarse a un contribuyente que se le impugne uno de estos comprobantes, sin tener derecho a la

defensa sobre la existencia y la legalidad de las operaciones realizadas con el sujeto incluido en la base APOC.

En los casos de presunciones, encontramos por ejemplo las establecidas en el art. 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modfs.), las cuales no vamos a analizar pues excedería largamente el propósito de este trabajo, pero sí por ej. es conveniente dejar claro que dichas presunciones no se pueden aplicar en forma conjunta para un mismo gravamen y en un mismo ejercicio fiscal, y que además todas esas presunciones admiten prueba en contrario. Por lo tanto, si el asesor verifica que el inspector pretende hacer ajustes en base a estas presunciones, el asesor tiene que saber que las mismas pueden ser desvirtuadas a través de diferentes elementos.

A fin de hacer efectiva su defensa, el asesor puede valerse de diversas herramientas, como por ejemplo dictámenes del propio Organismo, opiniones de autores prestigiosos, o fallos jurisprudenciales que en determinados casos puede hacer cambiar la opinión o la posición que el fiscalizador tenía en ese punto.

Pero no solo debe limitarse al texto estricto de cada norma, o al resultado de ciertos cálculos matemáticos, sino que deben extremarse todo tipo de recursos como son por ejemplo la aplicación de ciertos principios del derecho tributario (como sería por caso el de "realidad económica") Este principio establece que *"Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos."*

También se puede recurrir a informes de organismos técnicos (por ejemplo, como el INTA, el INV, la Junta Nacional de Granos, etc.), para demostrar que ciertos hechos no son como en principio se consideran por parte del auditor fiscal. (por ej. Rendimientos, precios de mercado, etc.)

En diferente orden existen otros temas de procedimiento que se pueden aplicar en cada caso, como por ejemplo la prescripción, la nulidad de ciertos procedimientos, determinados beneficios que en el período que abarca la inspección pudieron haber estado vigentes, como es el caso del bloqueo fiscal establecido en la Ley 11.683, el tapón fiscal dispuesto en leyes de blanqueo o moratorias, o situaciones similares (cuando por ej. se regularizaba una obligación con ciertos bonos fiscales.) Como vemos, el profesional debe tener en cuenta no solo la forma de liquidación de los gravámenes de acuerdo a las normas, sino también considerando todos estos elementos que hemos nombrado.

En lo que respecta al procedimiento administrativo, debe tenerse en cuenta que existen diversas disposiciones contenidas en la ley 19.549 (de procedimiento administrativo de la Nación), que establecen derechos y garantías a favor del contribuyente, entre los cuales se deben considerar los principios del derecho administrativo, lo referido a los plazos, el derecho al debido proceso adjetivo, las Vías de Hecho o los casos de nulidades, entre los principales.

Vale la pena recordar que la ley 27.260 (Sinceramiento Fiscal), dispuso un tapón fiscal, tanto para los contribuyentes que regularizaron su situación mediante este régimen, como para los cumplidores que presentaron "la confirmación de datos", respecto de los cuáles no se les puede exigir el pago de tributos relacionados con los bienes y tenencias anteriores al período fiscal 2015.

A modo de ejemplo de la importancia que a veces adquieren estos temas, baste decir que el T.F.N. en una causa dejó sin efecto una determinación de oficio llevada a cabo por el Fisco por incremento patrimonial no justificado, basada en el tapón fiscal dispuesto por el último blanqueo "Cemborain, Miguel Angel, s/ apelación"

El contador que actúa en la defensa de una inspección, también debe tener en cuenta que muchos temas tributarios devienen en aspectos de suma complejidad, ya no para el contribuyente, sino

también para el propio Fisco, lo que no puede soslayarse al momento de evaluar determinadas conductas desplegadas por el contribuyente al momento de determinar sus obligaciones fiscales. Existe incluso jurisprudencia que avala esta teoría, como por Ej. Pronunciamientos de la Corte de Justicia de la Nación, en los casos “Espacios cinematográficos Uno SH s/ Recurso Extraordinario (2/12/08) o San Cristóbal Soc. Mutual de Seguros Generales (Fallos 330:3994 del 11-9-2007) o del propio poder ejecutivo (Dcto. 290/00)

## **VI. El cierre de inspección**

Con relación a este punto es necesario remarcar que la legislación de fondo no prevé un plazo para que la inspección deba concluir. Sin embargo, si la misma se extendiera más allá de ciertos plazos prudenciales el contribuyente podría solicitar por escrito un pronunciamiento acerca de las causas de las demoras, e incluso transcurrido un plazo mayor a sesenta días desde dicha solicitud, interponer un pronto despacho.

La experiencia demuestra que generalmente lo expuesto en el párrafo anterior no sucede y finalmente llegará el momento en que el fiscalizador deberá cerrar el proceso de la inspección, donde normalmente propondrá al contribuyente los montos a ajustar (salvo que la inspección resultara sin interés fiscal). Esto se hace en lo que en la jerga tributaria se denomina “pre vista”, acto que no tiene ningún respaldo en la legislación vigente, y que resulta más un modo de “invitar” al contribuyente a realizar la rectificativa de las declaraciones juradas que a un acto administrativo formal.

Por lo expuesto el contribuyente no tiene ninguna obligación de contestar dicha prevista, ni la falta de contestación le ocasionará multas u omisiones.

Esta “prevista” no clausura administrativamente el proceso (dado que no es un acto administrativo que cause estado), por lo tanto, incluso después de la prevista se podrían aportar nuevos elementos de juicio que hicieran variar los ajustes propuestos.

Lo expuesto surge expresamente de lo establecido en el art. 16, segundo párrafo de la ley 11.683, que reza: *“Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, 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 N° 618/97.”*

Una vez superada esta etapa el contribuyente podrá aceptar los ajustes (ya sea total o parcialmente), rectificando las declaraciones juradas respectivas, y abonando ya sea al contado, o mediante algún plan de pagos vigente a ese momento, dichas diferencias.

En este punto merece mencionarse la opinión de Alfredo Destuniano (op. cit), respecto a que el legislador ha previsto las amplias facultades con las que cuenta el Fisco, para la tarea de determinación de los tributos, y no para presionar al responsable a presentar una declaración jurada rectificativa por las impugnaciones a la determinación practicada por el obligado.

En general, debe tenerse en cuenta que cuando se presenta una declaración jurada rectificativa el responsable se puede estar auto incriminando en un ilícito.

El asesor debe tener en cuenta que, a los montos de capital ajustados, deberán adicionarse los intereses resarcitorios a las tasas vigentes en cada período que abarque los ejercicios ajustados, y posteriormente la multa del art. 45, o en su caso del 46, la ley de procedimiento fiscal ya citada.

Tampoco se puede soslayar el hecho de que, si los montos ajustados superan las condiciones objetivas de punibilidad previstos en el Régimen Penal Tributario para cada caso y tipo, el contribuyente se verá incurso en las previsiones del mismo.

El no presentar la rectificativa no puede encuadrarse dentro de los casos de obstrucción o quita al deber de colaboración, lo cual está ratificado por un fallo de la Sala III de la CNACAF, del 1/2/00, que se expresa en tal sentido, en la causa, “Plata Lapass S.A.”

Para el caso de acceder a su presentación, el responsable debe tener en cuenta, y conforme la “doctrina de los Actos Propios”, que dicha presentación es un reconocimiento de los incumplimientos por lo cual no podrá, posteriormente, ejercer un derecho que se oponga abiertamente a la conducta previa reconocida. (“FULL S.A., s/Apelación” TFN, Sala A, Sentencia del 1/6/00)

También merece atención en este punto el principio o teoría de las correcciones recíprocas establecido en el art. 81 de la ley 11.683, que expresa: *“Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación.”*

En caso de no aceptar los ajustes (total o parcialmente), el expediente pasa a otra dependencia de la AFIP, para el procedimiento de determinación de oficio, previsto en el art. 16 y c.c. de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus mdfs.).

La ley 11.683, también le impone a la AFIP la obligación de notificar fehacientemente la finalización de la inspección. Esta disposición tiene una lógica en los derechos y garantías del contribuyente, dado que la ausencia de tal comunicación crearía un marco de incertidumbre sobre los resultados de la inspección, y la exposición a que los mismos hechos fueran objeto de nuevas fiscalizaciones.

Una vez finalizada la inspección, nos vamos a encontrar con cualquiera de las siguientes posibilidades:

- a. Sin interés fiscal;
- b. Con ajustes conformados totalmente por el contribuyente;
- c. Con ajustes conformados parcialmente;
- d. Con ajustes no conformados;

Sin perjuicio de las anteriores posibilidades, el inspector deberá confeccionar un informe final de inspección, mediante un procedimiento estandarizado establecido por normas internas.

El informe final resulta un documento de vital importancia tanto para el Organismo Fiscal como para el contribuyente, y el mismo debe contener todos los elementos para que tanto el Juez Administrativo (por ejemplo, en el caso de una determinación de oficio) o incluso un Juez con competencia penal (en el caso de una denuncia por infracción a la LPT), pueda hacer una justa evaluación del proceso y actuar en consecuencia.

El informe final deberá acompañar al expediente, y contener un análisis de todo el respaldo y las circunstancias tenidas en cuenta para justificar el resultado de la fiscalización (ya sea que la misma finalice sin interés fiscal o con ajustes). También tiene incidencia en la aplicación de sanciones de las establecidas en la ley de Procedimiento Fiscal (Art. 45, 46 y 47 de la ley 11.683, complementarios y c.c.)

El contribuyente tendrá derecho, al solicitar vista de las actuaciones, al informe final, y lo expresado en el mismo podrá tenerse en cuenta cuando se interpongan defensas (ya sea en un procedimiento de determinación de oficio, apelaciones, contestación de sumarios, o defensas en un juicio por la aplicación de la LPT).

El hecho de haber finalizado el proceso de fiscalización, por los impuestos y periodos dispuestos por el Organismo, no enerva la posibilidad de que en el futuro el contribuyente pueda ser objeto de otra fiscalización que abarque total o parcialmente los mismos impuestos, conceptos y períodos, dado que en este caso no rige el principio del derecho penal de que nadie puede ser “juzgado” dos veces por el mismo hecho. Eventualmente también puede ocurrir que en oportunidad de las auditorías internas que el Organismo instrumenta como medidas de control interno, nos puedan volver a solicitar información y/o documentación de una fiscalización ya finalizada.

## Conclusiones

Como se desprende de los puntos que hemos analizado anteriormente, llevar adelante una defensa de inspección ante los Organismos de Recaudación Fiscal, requiere de un adecuado conocimiento de los temas fiscales, tanto los relativos a la mecánica de liquidación de los tributos como de las normas de procedimiento. También se requiere sólidos conocimientos de auditoría y contabilidad, pues la correcta liquidación de los gravámenes también se emparenta con estos aspectos.

También requiere mucha responsabilidad y dedicación por parte del asesor, tanto en el armado y control de la documentación, atención personal del tema, y un carácter adecuado para lograr puntos de coincidencia con el fiscalizador, aceptando aquellos ajustes que puedan resultar correctos, pero discutiendo aquellos que sean incorrectos o al menos dudosos.

Se debe ser igualmente prolijo con el resguardo de toda la documentación previa y que se vaya generando en el proceso de inspección, como asimismo mantener informado en todo momento al contribuyente (el cliente) sobre el avance de la misma.

Asimismo, se deben evitar tomar decisiones de cualquier naturaleza, sin antes consensuarla con el cliente, evaluando los diferentes pros y contras que se deriven de las mismas.

Finalmente, el asesor deberá tener en cuenta que todo este proceso debe ser analizado, tratado y desarrollado bajo la perspectiva de la holística, es decir bajo un manto de visión de conjunto, donde todas las variables que hemos analizado en este trabajo, actúen en forma coordinada y considerando todos los aspectos que involucra.

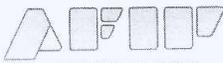
Sin perjuicio de lo expresado en el párrafo anterior, para analizar cada caso en particular que se derive de aspectos de técnica tributaria complejos se debe recurrir al principio inverso, es decir al reconocido “divide y reinarás”, para lograr, mediante el proceso de la simplificación, resolver aspectos que en principio puedan resultar de una complejidad manifiesta.

Sin dudas el “criterio profesional” adquiere en esta tarea un papel fundamental, es decir saber seleccionar, entre varias opciones posibles, la solución, legal y técnicamente posible que mejor se adecue a la resolución del problema.

## Bibliografía

- (1) Datos AFIP 2016
- (2) Folco, Carlos María “El delito de evasión fiscal”
- (3) Alfredo T. F. Destuniano “Inspecciones AFIP – DGI Necesidad de un procedimiento reglado” - EDICON Fondo Editorial Consejo – 2012
- (4) Osvaldo H. Soler - “Como actuar frente a las inspecciones de la A.F.I.P” - Editorial La Ley – agosto 2004.
- (5) Folco, Carlos María - Procedimiento Tributario – Editorial La Ley 2004
- (6) LOBERA, Elizabeth R. “Procedimiento Tributario ante la AFIP” - Editorial ERREPAR - 2018

# ANEXO 1

 <b>F. 3283</b>	N° de CUIT <table border="1"> <tr> <td>3</td><td>0</td><td>5</td><td>5</td><td>5</td><td>0</td><td>0</td><td>0</td><td>5</td><td>5</td><td>5</td> </tr> </table>	3	0	5	5	5	0	0	0	5	5	5
3	0	5	5	5	0	0	0	5	5	5		

Don Juan Ramón García con domicilio en Avda. San Martín  
2930 MZA OT. LE. LG. D.N.I. (a) N° 12.555.555 autoriza a Don CONT. Mariela I  
Funes nacido el 20/02/73 de estado civil casada  
 con domicilio en B° Maestros Mendoc M1C3 MZA OT. LE. LG. D.N.I. (a) N° 23.555.555 para que, con  
 relación al impuesto (b) ganancias e iva lo represente ante la Administración Federal de Ingresos Públicos  
 con las facultades indicadas en los puntos (c) 1 (uno), 3 (tres), 7 (siete) de los transcritos a continuación:

CONFECIONESE POR DUPLICADO

- 1) Notificarse en expedientes y sumarios;
- 2) Solicitar y retirar valores;
- 3) Firmar Declaraciones Juradas y solicitudes de plazo o prórroga; aceptar determinaciones presuntivas y ajustes de Declaraciones Juradas presentadas;
- 4) Retirar documentación agregada a expedientes y actuaciones cuyo desglose se haya acordado y efectuar gestiones relacionadas con las Disposiciones reglamentarias o administrativas exigidas por el carácter de la inscripción.
- 5) Firmar recibos provisionales o definitivos;
- 6) Firmar letras y cualquier otro documento que importe obligación de pago;
- 7) Interponer recursos administrativos referente a la liquidación o discusión del gravamen;
- 8) Alegar defensa o interponer recursos ante la Administración, en las actuaciones que se promuevan con motivo de infracciones que pudieran imputarse con respecto a las leyes del citado gravamen, y ofrecer o aportar pruebas con relación a cualesquiera de las situaciones enunciadas en el punto 7 y en el presente;
- 9) Percibir el importe de devoluciones;
- 10) Renunciar a la prescripción ganada o al término corrido de la prescripción, y reconocer deudas;

Otras: .....

Deja constancia asimismo que esta autorización podrá caducar por la voluntad de ambas partes o por la de una de ellas, previa comunicación a la Administración Federal de Ingresos Públicos. De conformidad con lo expuesto, ambas partes firman al pie, en Mendoza  
 a tres días del mes de mayo del año 2019

Mariela Funes  
 Firma del Autorizado

P/ ROCALARBA S.A.  
J.R. GARCIA  
 PRESIDENTE  
 Firma del Autorizante

Firma y sello del empleado actuante o de la persona que autentique la firma del autorizante<sup>(d)</sup>.

(a) Táchese lo que no corresponda. (b) Debe confeccionarse una autorización para cada impuesto. (c) Detállense en letras y números. (d) Cuando la autorización no se otorgue ante empleados de la Administración, la firma del autorizante debe ser autenticada por: Instituciones bancarias, jueces de paz, jefes de registro civil, comisarios de policía, escribanos o notarios de todo el país, con facultades certificantes según las normas de la jurisdicción en que actúen.

ANEXO 2

AFIP 007 N° 00101

F. 8000 ORIGINAL para el Contribuyente  
DUPLICADO para la Administración Federal

Orden de Intervención: [Redacted] 55555  
Contribuyente: [Redacted] Walter Oseres  
Domicilio fiscal: Av. Bra de los Andes N° [Redacted] Ellen Mendelzer  
Domicilio comercial: [Redacted]  
C.U.I.T. N°: [Redacted] 20-55555555-0  
Agencia donde se halla inscripto: Agencia Mendoza N°2

Esta Administración Federal, en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 35 de la Ley N° 11.883 (L.O. en 1998 y sus modificaciones) y el art. 1° del Decreto N° 618/97 y/o el Decreto N° 507/93, ha dispuesto a partir del día de la fecha, efectuar la fiscalización al contribuyente del título por Intermedio del Inspector Sr. JUAN D. [Redacted], Legajo N° 5555/3, con la supervisión del Sr. ARIEL M. [Redacted], Legajo N° 5555/2, pertenecientes a esta División Fiscalización II de la Región/Dirección Mendoza, con domicilio en Garibaldi 18/36 - 3er Piso - Mendoza.

La citada fiscalización comprenderá las obligaciones y períodos que se detallan a continuación: Impuesto Sobre Bienes Personales [Redacted] y Ganancias P.F. 2017/2018

Se hace saber que la fiscalización que se inicia no libera al inspeccionado de las obligaciones fiscales y previsionales que le corresponda cumplir normalmente, razón por la cual deberá efectuar las presentaciones de las declaraciones juradas e ingresos pertinentes, dentro de los plazos legales acordados a tal fin.

Asimismo se le comunica por la presente que, hasta tanto no se le notifique fehacientemente la finalización de la fiscalización, la misma podrá ser continuada y/o revisada por personal de otra área de esta AFIP.

Mendoza, 15 de Septiembre de 2020

[Redacted]  
JEFE DIV. FISCALIZACION N° 2  
DIRECCION REGIONAL MENDOZA  
Firma del Jefe de División  
Notificado  
ent con recibo  
ley 11683 - N° 10/10  
Firma, carácter y sello o aclaración

[Redacted]  
Firma del Inspector

[Redacted]  
SUPERVISOR N° 2  
DIVISION FISCALIZACION EXTERNA 2  
Firma del Supervisor



2019 - AÑO DE LA EXPORTACIÓN

**CEDULA DE NOTIFICACION**

Dirección Regional Mendoza-División Fiscalización N° 2

Lugar y Fecha,

*San Rafael (Mendoza) 05/07/2019*

**NOTIFICAR A:**

Contribuyente: *[Redacted]* CASO EJEMPLAR SRL  
C.U.I.T. N° *[Redacted]* 30-5555555-0  
Domicilio Fiscal: *[Redacted]*

*RUTA PROVINCIAL 132 - SAN RAFAEL - Mendoza*

Por la presente, el agente de esta Administración Federal de Ingresos Públicos le notifica cédula, conforme a lo dispuesto por el art. 100 inc. "e" de la Ley 11683, de lo siguiente:

*1) Aplicado del formulario 9600/IN° 01200020190451175204, regue el cumplimiento de documentación, cuyo vencimiento es el 23/07/2019.*

En *San Rafael* Mendoza a los *05 (cinco)* días de *Julio* de 2019, siendo las *11:10* horas, constituido en el domicilio fiscal de *[Redacted]* y siendo atendido por una persona que dijo llamarse *[Redacted]* y acredita identidad mediante *[Redacted]* N° *[Redacted]* quien, previa lectura y ratificación, firma ante mí, dándole en este acto por NOTIFICADO del contenido de la misma, DOY FE.

*Civil*

Firma, aclaración y Documento

*[Signature]*  
Firma y sello del Notificante  
AFIP 2019 Dirección Regional Mendoza

En *[Redacted]* Mendoza, a los *[Redacted]* días del mes de *[Redacted]* de 2019, siendo las *[Redacted]* horas, constituido el actuante en el domicilio fiscal de *[Redacted]* sito en calle *[Redacted]* No encontrando a persona alguna dispuesta a recibir copia de la presente, se procede a fijarla en la puerta de acceso una (01) copia. CONSTE.

Firma del Notificador