

# DERECHOS Y GARANTÍAS

DE LOS CONTRIBUYENTES

TOMO I

---

**HUMBERTO J. BERTAZZA**

Director

---

BERTAZZA - CALVIÑO - CANTISANO - CELORIO VELA - CORNEJO COSTAS  
CORONELLO - DAMARCO - DELLA ROCCA - EGÜEZ - FOLCO - GARBARINO  
GARCIA SINAGRA - GARCÍA VIZCAÍNO - GOLDMAN - GOROSITO - GUSMAN  
IRIARTE YANICELLI - LIQUIN - LITVIN - MANONELLAS - MARCONI A. C.  
MARCONI N. J. - MASTANDREA - MECIKOVSKY - NERCELLAS - PANETTA  
PARERA - PÉREZ - PONSETTI - PORPORATTO - SCHURIG - SCHWARTZMAN  
SIMESEN DE BIELKE - SPISSO - TORASSA - TOZZINI - VEGA G. E. - VEGA J. M.  
VEGA M. S. - VIOLA - YACOLCA ESTARES

Autores

Bertazza, Humberto J.

Derechos y garantías de los contribuyentes, tomo I /  
Humberto J. Bertazza. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de  
Buenos Aires: La Ley, 2022.

v. 1; 1136 p.; 24 × 17 cm.

ISBN 978-987-03-4451-3

1. Derecho Tributario. I. Título

CDD 343.04

© Humberto J. Bertazza, 2022

© de esta edición, Thomson Reuters, 2022

Tucumán 1471 (C1050AAC) Buenos Aires

Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723

*Impreso en la Argentina*

Todos los derechos reservados

Ninguna parte de esta obra puede ser reproducida  
o transmitida en cualquier forma o por cualquier medio  
electrónico o mecánico, incluyendo fotocopiado, grabación  
o cualquier otro sistema de archivo y recuperación  
de información, sin el previo permiso por escrito del Editor y el autor.

*Printed in Argentina*

All rights reserved

No part of this work may be reproduced  
or transmitted in any form or by any means,  
electronic or mechanical, including photocopying and recording  
or by any information storage or retrieval system,  
without permission in writing from the Publisher and the author.

Tirada xx ejemplares

ISBN 978-987-03-4440-7 (Obra completa)

ISBN 978-987-03-4451-3 (Tomo I)

SAP 43082095

Las opiniones personales vertidas en los capítulos de esta obra son privativas de quienes las emiten.

**ARGENTINA**

# ÍNDICE GENERAL

Presentación de la obra.....	IX
Presentación de los autores .....	XI
Presentación .....	LIII
Prefacio .....	LVII

## CAPÍTULO I

### PRINCIPIOS GENERALES

I.	El principio de igualdad en la relación jurídica tributaria con especial referencia al proceso contencioso tributario nacional.....	1
1.1.	Una breve consideración sobre la función de los principios jurídicos en el ordenamiento jurídico .....	1
1.2.	El principio de igualdad.....	9
1.2.1.	El principio de igualdad y la dignidad humana .....	9
1.2.2.	La dignidad humana en el derecho positivo argentino .....	10
1.2.3.	La igualdad y la defensa en juicio de los derechos ...	11
1.2.4.	El contenido del principio de igualdad procesal .....	11
1.2.5.	El principio de igualdad procesal y las exigencias del principio .....	12
1.2.6.	El constitucionalismo como presupuesto del principio de igualdad procesal .....	13
1.2.7.	Las manifestaciones del principio de igualdad procesal .....	14
1.2.8.	Los destinatarios del principio .....	16
1.2.9.	El principio y los intereses generales e individuales	19
1.3.	El principio de igualdad en la relación jurídica tributaria .....	20
1.3.1.	La relación jurídica tributaria ¿es una relación igualitaria? .....	20
1.3.2.	La igualdad ante la ley y en la ley .....	20
1.4.	El principio de igualdad en el proceso contencioso tributario ...	34
1.4.1.	El principio y las disparidades procesales.....	45
1.4.2.	La disparidad en los términos procesales .....	45
1.4.3.	La disparidad en el tratamiento de las medidas cautelares frente al Estado .....	45

1.4.4.	La disparidad y la caducidad del proceso en el juicio de ejecución fiscal regulado por el art. 92 de la ley 11.683 ....	46
1.4.5.	La disparidad en los plazos del procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación .....	47
1.4.6.	El desequilibrio siempre se concreta a favor del Estado....	47
II.	Derechos y garantías de los contribuyentes .....	48
2.1.	La obligación ética y jurídica de pagar los tributos .....	48
2.2.	Derecho de propiedad .....	50
2.3.	El principio de reserva de ley .....	51
2.3.1.	Prohibición de emitir DNU en materia tributaria.....	52
2.3.2.	La delegación de facultades legislativas en materia tributaria.....	53
2.3.3.	La doctrina de la Corte Suprema.....	55
2.3.4.	Omisión de publicar la ley .....	57
2.3.5.	Pretensión del ejercicio compartido de la potestad tributaria.....	58
2.4.	Irretroactividad de la ley tributaria .....	61
2.4.1.	Retroactividad impropia .....	61
2.5.	El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.....	63
2.5.1.	Continuidad y estabilidad de las normas tributarias ....	64
2.5.2.	Doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.....	65
2.6.	Principio de igualdad. Art. 16 de la CN.....	67
2.6.1.	La distribución de las cargas públicas. Proporcionalidad y progresividad.....	69
2.6.2.	De la doctrina judicial de la Corte Suprema.....	70
2.7.	Principio de capacidad contributiva.....	71
2.7.1.	Su integración con otros objetivos constitucionales ...	73
2.7.2.	Insuficiencia del principio de interdicción de la arbitrariedad.....	73
2.7.3.	Determinación de la cuota contributiva individual ....	75
2.7.4.	Capacidad económica objetiva .....	76
2.7.4.1.	Rendimientos netos.....	76
2.7.4.2.	La continuidad del ciclo productivo .....	76
2.7.4.3.	Rendimientos efectivos .....	77
2.7.4.4.	Necesidad de corregir los efectos de la inflación.....	78
2.7.5.	Capacidad económica subjetiva .....	78
2.8.	Principio de no confiscatoriedad.....	79
2.8.1.	Ganancias reales o potenciales condicionantes de la validez de los impuestos sobre el patrimonio .....	79
2.8.2.	Necesidad de mantener la intangibilidad del capital....	81
2.9.	Garantías en defensa de derechos de los contribuyentes .....	83
2.9.1.	Protección de los derechos en general .....	83

2.9.2.	Tutela judicial y tutela jurisdiccional efectiva .....	83
2.9.3.	La inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos.....	85
2.9.4.	La doctrina de los órganos de la Convención Americana de Derechos Humanos .....	88
2.9.5.	Tutela cautelar, instrumento esencial de la tutela judicial efectiva .....	90
2.10.	Tribunal Fiscal de la Nación .....	92
2.11.	Acciones preventivas tendientes a evitar un daño .....	94
2.12.	Acción directa de inconstitucionalidad.....	94
2.12.1.	El sujeto pasivo de la acción de inconstitucionalidad.....	95
2.13.	Acción de amparo.....	96
2.14.	Acción meramente declarativa .....	98
2.14.1.	Caracterización de la acción conforme doctrina de la Corte Suprema .....	99
2.14.2.	La revalorización de la acción declarativa.....	101
III.	Derechos y garantías del ciudadano-contribuyente.....	102
3.1.	Introducción .....	102
3.2.	Obligación de contribuir con los gastos .....	106
3.3.	Límites a la potestad estatal.....	110
3.3.1.	Principio de legalidad .....	111
3.3.1.1.	Irretroactividad de la ley .....	112
3.3.1.2.	Generalidad .....	114
3.3.1.3.	Igualdad.....	114
3.3.1.4.	Equidad .....	115
3.3.1.5.	Proporcionalidad.....	115
3.3.1.6.	Razonabilidad .....	115
3.3.1.7.	Simplicidad .....	115
3.3.1.8.	Flexibilidad.....	116
3.3.1.9.	No confiscatoriedad .....	116
3.3.2.	Tutela judicial efectiva .....	117
3.3.2.1.	<i>Solve et repete</i> .....	118
3.3.2.2.	Derecho de defensa .....	119
3.3.2.3.	Respeto del estado de inocencia, <i>non bis in idem</i> y personalidad de la pena.....	121
3.3.2.4.	Prohibición de autoincriminación.....	123
3.4.	Otros derechos y obligaciones del contribuyente.....	124
3.5.	Transparencia impositiva .....	128
3.6.	Conclusión.....	129
IV.	El estatuto del contribuyente.....	133
4.1.	Introducción .....	133
4.2.	El estatuto del contribuyente.....	134
4.3.	Principios constitucionales .....	136
4.3.1.	Legalidad o reserva de ley tributaria.....	137

4.3.2.	La retroactividad de las leyes.....	143
4.3.3.	Principio de igualdad.....	145
4.3.4.	Generalidad.....	150
4.3.5.	Proporcionalidad.....	150
4.3.6.	Capacidad contributiva.....	151
4.3.7.	Derecho de propiedad. No confiscatoriedad.....	152
4.3.8.	Tutela jurisdiccional efectiva.....	156
4.3.9.	Razonabilidad.....	159
4.3.10.	Equidad.....	160
4.4.	Los derechos tributarios expuestos en las Constituciones provinciales.....	160
4.4.1.	Ciudad Autónoma de Buenos Aires.....	160
4.4.2.	Tierra del Fuego.....	161
4.4.3.	Chaco.....	161
4.4.4.	Santiago del Estero.....	162
4.4.5.	Córdoba.....	162
4.5.	El estatuto del contribuyente en la legislación comparada ....	163
4.5.1.	La Ley General Tributaria de España.....	164
4.5.2.	El Estatuto de los Derechos del Contribuyente en Italia.....	167
4.5.3.	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en México.....	168
4.5.4.	Los estatutos del contribuyente en Francia, Canadá, Estados Unidos de América y Australia.....	170
4.6.	El estatuto del contribuyente en la Argentina.....	171
4.6.1.	Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como de su contenido y alcance.....	172
4.6.2.	Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre su naturaleza y alcance, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.....	173
4.6.3.	Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.....	174
4.6.4.	Derecho a contar con un representante.....	174
4.6.5.	Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.....	175
4.6.6.	Derecho a ser oído, formular alegaciones y a aportar documentos.....	175
4.6.7.	Derecho a obtener una decisión fundada.....	177
4.6.8.	Derecho a recurrir las decisiones de la administración.....	178

4.6.9.	Derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos, con más los intereses por la demora.....	179
4.6.10.	Derecho a la privacidad y confidencialidad.....	180
4.6.11.	Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la administración tributaria. La existencia de un Consejo para la Defensa del Contribuyente.....	181
4.6.12.	Derecho a un lenguaje claro.....	183
4.7.	Palabras finales.....	185
V.	La Defensoría del Contribuyente. Utopía o realidad posible.....	187
5.1.	Introducción.....	187
5.2.	Conciencia jurídica y derecho vigente.....	190
5.3.	Derecho vigente, la salida o la voz.....	191
5.3.1.	¿Igualdad Fisco-contribuyente?.....	194
5.3.2.	Jugarse la piel.....	194
5.4.	Relación Fisco-contribuyente: un algoritmo.....	196
5.5.	Estatuto del contribuyente.....	199
5.5.1.	El principio <i>solve et repete</i> .....	201
5.6.	La “Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)”.....	202
5.6.1.	Derecho a juicio justo e imparcial.....	202
5.7.	Normativa y defensa real de los derechos del contribuyente.....	203
5.8.	La administración tributaria como servicio público.....	206
5.9.	Regresividad del costo de cumplimiento.....	207
5.9.1.	El verdadero costo impositivo.....	208
5.10.	AFIP.....	210
5.10.1.	Plan estratégico de la AFIP.....	210
5.10.2.	Costo operativo de la AFIP en 2021.....	211
5.10.3.	Defensa frente a actos innominados de la AFIP.....	212
5.11.	Defensores del contribuyente en el mundo.....	213
5.11.1.	Estados Unidos.....	216
5.11.1.1.	El TAS (Taxpayer Advocate Service) del IRS.....	216
5.11.2.	Programa “ <i>Volunteer Income Tax Assistance</i> ” (asistencia para impuesto a la renta de voluntarios).....	219
5.11.3.	Italia.....	220
5.11.4.	Chile.....	221
5.11.4.1.	Defensor del contribuyente.....	221
5.11.5.	México: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	223
5.12.	Situación actual en la Argentina.....	224
5.12.1.	Proyecto de creación de la Defensoría Federal del Contribuyente.....	227

5.12.2.	Comisión de Análisis y Seguimiento del Cumplimiento de las Normas Tributarias y Previsionales....	230
5.13.	Características necesarias de una Defensoría del Contribuyente .....	231
5.13.1.	Independencia.....	231
5.13.2.	Una Defensoría del Contribuyente dentro de la Defensoría del Pueblo.....	231
5.14.	Propuesta de la Defensoría del Contribuyente 2022 .....	233
5.14.1.	Defensoría dentro de la AFIP.....	233
5.14.2.	Defensoría del Contribuyente independiente .....	235
5.14.3.	Como adaptación del Defensor del Pueblo.....	235
5.14.4.	Acción reciente de la Defensoría del Pueblo en materia tributaria.....	236
5.15.	Recomendaciones de las Jornadas Tributarias sobre la defensoría.....	238
5.16.	Propuesta de la Defensoría del Contribuyente .....	239
VI.	Derechos y garantías de los contribuyentes en el siglo XXI .....	241
6.1.	Propedéutica.....	241
6.2.	Las perspectivas de la obligación tributaria. Entronización, accesoriedad y relación jurídica .....	244
6.3.	Naturaleza de la relación jurídico tributaria y autonomía del derecho tributario .....	246
6.4.	La sujeción frente a la tecnología tributaria.....	250
6.5.	Los principios y garantías constitucionales .....	254
6.6.	Constitución formal y material .....	256
6.7.	Los actos de reglamentación del Fisco. Naturaleza, efectos e impugnabilidad .....	259
6.8.	Nuevas formas de lesión a la intimidad.....	260
6.9.	Requerimientos que puedan afectar derechos personalísimos o de intimidad de las personas.....	262
6.10.	Los derechos difusos o de incidencia colectiva en materia tributaria. Las figuras del <i>Ombudsman</i> y el Defensor del Pueblo.....	264
6.11.	Los deberes de colaboración frente a los diversos regímenes de información .....	271

## CAPÍTULO II

### TRIBUTARIO Y SEGURIDAD SOCIAL

I.	El Tribunal Fiscal de la Nación y los principios, derechos y garantías constitucionales .....	273
1.1.	Introducción .....	273
1.2.	Los principios, derechos y garantías constitucionales de la tributación .....	275

1.3.	El Tribunal Fiscal de la Nación.....	281
1.3.1.	Actuación de un tribunal administrativo para resolver en dicho ámbito cuestiones litigiosas entre el Fisco nacional y los contribuyentes y responsables, con autoridad de cosa juzgada.....	286
1.3.2.	Si la anterior cuestión fuera resuelta favorablemente: ¿Puede el tribunal declarar la inconstitucionalidad de una ley?.....	293
1.3.3.	Entendimiento de que el funcionamiento del tribunal asegura el principio de la “doble instancia”, ya que tendría atribuciones jurisdiccionales propias de los organismos judiciales.....	311
1.3.4.	Restricción de garantías mediante limitaciones de competencia.....	316
1.3.5.	El principio <i>solve et repete</i> y la función garantista del Tribunal Fiscal.....	326
1.3.6.	Limitaciones legales sobre actuación del tribunal. Su razonabilidad.....	330
1.3.7.	Facultad de resolver apelaciones sobre sanciones aplicadas por el Fisco.....	334
1.3.8.	Composición mixta de las profesiones de ciencias jurídicas y de ciencias económicas en la integración de las salas impositivas. Formación total por profesionales de las ciencias jurídicas en las salas aduaneras, sin fundamentos serios para tal discriminación.....	343
1.3.9.	Conveniencia y necesidad de ampliar la competencia del tribunal en materia de los recursos de la seguridad social. Garantía que ofrece la ampliación....	347
1.3.10.	Las facturas apócrifas y los criterios del Tribunal Fiscal.....	352
1.4.	Conclusiones.....	354
II.	Derechos y garantías de los contribuyentes ante tributos locales.....	356
2.1.	Introducción.....	356
2.2.	Los principios constitucionales de la tributación. Los derechos y garantías de los contribuyentes.....	358
2.3.	Derecho a la seguridad jurídica.....	366
2.3.1.	Derogación del impuesto de sellos.....	370
2.3.2.	Derogación de tributos que gravan los salarios.....	370
2.3.3.	Exenciones en el impuesto sobre los ingresos brutos ...	371
2.3.4.	Armonización de los regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos.....	371
2.3.5.	Incumplimientos de los pactos fiscales.....	372

2.4.	Derecho a no pagar más que el importe exacto de la deuda tributaria .....	376
2.5.	Derecho a la intimidad y deber de informar .....	384
2.6.	Derecho a recurrir las decisiones de la administración .....	390
2.7.	Derecho a ser informado, asistido y escuchado .....	398
2.8.	Derecho a ser tratado justamente, con imparcialidad y cortesía.....	401
2.9.	Límites de las potestades de control atribuidas a los poderes públicos en materia de inspección y recaudación .....	401
2.10.	Límites a los deberes formales del contribuyente por sus propias obligaciones o las de terceros .....	406
2.11.	Lo que hacen otros países.....	412
2.12.	Conclusiones .....	418
III.	El acuerdo conclusivo voluntario.....	421
3.1.	Introducción .....	421
3.2.	El propósito del acuerdo conclusivo voluntario .....	430
3.3.	La evolución del instituto en el trámite parlamentario.....	434
3.4.	El modelo empleado y la experiencia en nuestro continente ...	438
3.5.	Supuestos que viabilizan el acuerdo conclusivo voluntario ...	451
3.6.	Procedimiento del acuerdo conclusivo voluntario .....	464
3.6.1.	Los plazos en el acuerdo conclusivo voluntario .....	465
3.6.2.	Las partes intervinientes en el acuerdo conclusivo voluntario y el ejercicio de las facultades discrecionales por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos .....	466
3.6.3.	La capacidad del contribuyente para impulsar el dispositivo .....	473
3.6.4.	La conformación y propósito del órgano de conciliación colegiado.....	482
3.6.5.	Rol y competencia del órgano de conciliación colegiado .....	486
3.6.6.	Los efectos ejecutivos del acuerdo conclusivo voluntario .....	490
3.6.7.	El rol del administrador federal de ingresos públicos ...	496
3.7.	El acuerdo conclusivo voluntario y su vínculo con la teoría del precedente .....	497
3.8.	El acuerdo conclusivo voluntario y el régimen sancionatorio .....	502
3.9.	El acuerdo conclusivo voluntario y los recursos de la seguridad social .....	508
3.10.	El acuerdo conclusivo voluntario y el impacto en los tributos provinciales o municipales.....	514
3.11.	El acuerdo conclusivo voluntario y el “principio de indisponibilidad del crédito fiscal” .....	519
3.11.1.	Conceptualización del principio de “indisponibilidad del crédito fiscal” .....	519

3.11.2.	El principio de reserva de ley, el régimen jurídico de la relación jurídica tributaria y el sistema determinativo de tributos.....	522
3.11.3.	El principio de la verdad objetiva material y el procedimiento de determinación de oficio.....	529
3.11.4.	Las moratorias y el principio de “indisponibilidad del crédito fiscal” .....	532
3.11.5.	Críticas de la doctrina a la luz de la “indisponibilidad del crédito fiscal” .....	533
3.12.	El acuerdo conclusivo voluntario y la prescripción.....	536
3.13.	El acuerdo conclusivo voluntario y la acción penal .....	540
3.14.	A modo de conclusión .....	545
IV.	Facultades de fiscalización de la AFIP .....	558
4.1.	Introducción .....	558
4.2.	Deber de colaboración del contribuyente.....	561
4.3.	Fiscalización, concepto, alcance y finalidad .....	565
4.3.1.	Libros y registros especiales.....	568
4.3.2.	Respaldo de las registraciones con sus respectivos comprobantes y obligaciones de emisión de determinados comprobantes .....	571
4.3.3.	Libros y documentación de los contribuyentes. Lugar de radicación .....	574
4.3.4.	Constatación de la validez de las facturas por parte del contribuyente. Responsabilidad solidaria.....	575
4.3.5.	Comprobantes que no cumplen formalidades. Medios de pago .....	577
4.3.6.	Implementación de regímenes de control o pagos a cuenta en la prestación de servicios de industrialización .....	580
4.4.	Requerimientos. Razonabilidad.....	580
4.4.1.	Impugnación de requerimientos .....	582
4.4.2.	Plazo para contestar los requerimientos .....	583
4.4.3.	Requerimiento de información a terceros.....	584
4.5.	Actas. Valor probatorio.....	584
4.6.	Registraciones mediante sistemas de computación .....	587
4.7.	Orden de intervención .....	588
4.8.	Vista de las actuaciones administrativas. Alcance.....	591
4.9.	Auxilio de la fuerza pública .....	593
4.10.	Allanamiento .....	593
4.11.	Secuestro y requisa.....	599
4.12.	Clausura preventiva .....	603
4.13.	Fiscalización electrónica.....	608
4.13.1.	Procedimiento de notificación .....	609

4.13.2.	Respuesta y pruebas.....	609
4.13.3.	Sanciones por incumplimiento.....	610
4.14.	Inspectores encubiertos.....	611
4.15.	Nueva facultad cautelar de la AFIP.....	613
4.16.	Estatuto del contribuyente.....	615
4.17.	Nuevas herramientas de fiscalización.....	618
4.18.	Los acuerdos sobre intercambio de información tributaria ...	619
4.18.1.	Intercambio a requerimiento.....	619
4.18.2.	Intercambio automático.....	622
4.18.2.1.	La implementación del intercambio automático a partir de un reporte común estándar.....	628
4.18.2.2.	La importancia del reporte común estándar.....	630
4.18.2.3.	Algunas precisiones sobre el Reporte Común Estándar (CRS).....	631
4.18.2.4.	Requerimientos generales del reporte.....	633
4.18.2.5.	Algunas definiciones.....	634
4.18.2.6.	La situación en la República Argentina.....	637
4.18.2.7.	Algunas reflexiones.....	639
4.18.3.	Intercambio espontáneo de información fiscal.....	642
4.18.3.1.	Listado de lo que se debe incluir al pro- porcionar información de forma espon- tánea.....	643
4.18.4.	Fiscalización tributaria simultánea.....	644
4.18.5.	Las fiscalizaciones tributarias en el extranjero.....	645
4.18.6.	Acuerdo de información tributaria entre la Argen- tina y los Estados Unidos.....	648
V.	<i>Solve et repete</i> y acceso a la justicia.....	654
5.1.	Introducción.....	654
5.2.	Antecedentes y desarrollo vernáculos.....	655
5.3.	Test constitucional convencional.....	657
5.4.	Evolución jurisprudencial.....	659
5.5.	Sanciones administrativas y <i>solve et repete</i> .....	664
5.6.	La Ciudad Autónoma de Buenos Aires y su Código Contencioso Administrativo y Tributario.....	667
5.7.	Panorama actual del tema.....	668
5.8.	Consideraciones finales.....	671
VI.	Derechos de los sujetos pasivos del procedimiento de determinación de oficio.....	673
6.1.	Derechos constitucionales y de los tratados con jerarquía constitucional.....	673
6.2.	Límites de los derechos constitucionales.....	681
6.3.	Determinación tributaria.....	683

6.3.1.	Concepto de determinación tributaria. Formas de la determinación.....	683
6.3.2.	Valor de la determinación.....	687
6.3.3.	Efectos de las declaraciones juradas.....	688
6.3.4.	Procedimiento de determinación de oficio en la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) .....	690
6.4.	Determinación de oficio en la ley 11.683.....	691
6.4.1.	Etaa instructoria previa al procedimiento de determinación de oficio. Prevista. Ajuste conformado .....	691
6.4.2.	Causales de la determinación de oficio .....	695
6.4.3.	Trámite .....	697
6.4.4.	Posibilidad probatoria.....	699
6.4.5.	Medidas para mejor proveer.....	700
6.4.6.	Dictamen previo. Acuerdo conclusivo voluntario ....	700
6.4.7.	Vencimiento del plazo sin el dictado de la resolución .....	701
6.4.8.	Conformidad con la liquidación .....	703
6.4.9.	Resolución: requisitos. Efectos.....	703
6.4.10.	Modificación en contra del sujeto pasivo.....	707
6.5.	Principios de derecho procesal administrativo aplicables .....	711
6.6.	Principios procesales civiles aplicables en obligaciones tributarias.....	714
6.7.	Determinación sobre base cierta o presuntiva .....	719
6.7.1.	Conceptos .....	719
6.7.2.	Presunciones legales y presunciones simples.....	725
6.7.3.	Determinación presuntiva e ilícitos .....	730
6.8.	Presunciones específicas .....	731
6.8.1.	Alquiler pagado por la casa-habitación.....	732
6.8.2.	Precios de inmuebles .....	732
6.8.3.	Diferencias físicas de inventario.....	735
6.8.4.	Diferencias por la información obtenida por imagen satelital .....	737
6.8.5.	Punto fijo .....	738
6.8.6.	Operaciones marginales .....	739
6.8.7.	Incrementos patrimoniales no justificados.....	740
6.8.8.	Depósitos bancarios debidamente depurados que superen ventas o ingresos .....	744
6.8.9.	Remuneraciones no declaradas .....	747
6.8.10.	Presunciones no aplicables conjuntamente .....	748
6.8.11.	Paraísos fiscales .....	749
6.8.12.	Falta de presentación a requerimiento de declaraciones juradas con el detalle de las transacciones y otras irregularidades .....	750

6.9.	Vías recursivas .....	751
6.10.	Conclusiones .....	755
VII.	Los derechos de los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del <i>tax compliance by design</i> .....	759
7.1.	Las relaciones tributarias de tipo cooperativo: sus avances y retrocesos en la era digital y de la inteligencia artificial.....	759
7.2.	El <i>tax compliance by design</i> y la era de la inteligencia artificial.....	791
7.3.	Las evidencias y antecedentes del uso de <i>big data</i> y <i>analítica avanzada e inteligencia artificial</i> por parte de las administraciones tributarias .....	800
7.3.1.	Antecedentes y concepto de inteligencia artificial ...	800
7.3.2.	¿De qué hablamos cuando hablamos de <i>big data</i> y de <i>data analytics</i> ? .....	803
7.4.	La experiencia de la inteligencia artificial aplicada a la tributación.....	806
7.4.1.	El uso de inteligencia artificial y nuevas tecnologías por parte de las haciendas públicas.....	807
7.4.2.	Los retos de una regulación de IA por parte de las haciendas públicas .....	815
7.4.2.1.	Los principios éticos para tener en cuenta.....	815
7.4.2.2.	Primeras recomendaciones mundiales sobre ética en la inteligencia artificial de la Unesco .....	816
7.4.3.	Directiva europea para una inteligencia artificial confiable.....	820
7.4.4.	La inteligencia artificial y el uso en el sector público (OCDE, 2019) .....	824
7.4.5.	Carta ética europea sobre el uso de la IA en el Poder Judicial y su entorno.....	826
7.5.	De la justicia algorítmica tributaria .....	827
7.5.1.	“Eric L. Loomis v. State of Wisconsin” (2016).....	829
7.5.2.	“State of Kansas v. John Keith Walls” (2018) .....	833
7.5.3.	“Syri” (Tribunal del 5º distrito de la Haya - Países Bajos, 5 de febrero de 2020) .....	834
7.5.4.	“Deliveroo” (Tribunal de Bolonia, Italia, 31/12/2020)...	837
7.6.	A modo de conclusión: hacia la construcción de nuevos derechos de los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial, el <i>big data</i> y el <i>tax analytics</i> .....	841
VIII.	Derechos y garantías de los contribuyentes ante el intercambio de información fiscal.....	846
8.1.	Introducción .....	846
8.2.	Marco legal y tipologías de intercambio de información fiscal .....	848

8.2.1.	Condiciones para asegurar una participación efectiva.....	849
8.2.2.	Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales.....	862
8.2.3.	Modelo de Convenio tributario de la OCDE .....	866
8.2.4.	Modelo de Convenio Tributario de la ONU .....	872
8.2.5.	Modelo de Convenio tributario de la comunidad andina.....	875
8.2.6.	Modelos de acuerdos específicos.....	877
8.2.7.	Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones del CIAT .....	882
8.3.	Un poco de historia reciente.....	886
8.4.	Entorno mundial favorable a la transparencia y al intercambio de información con fines tributarios .....	888
8.5.	Estándares internacionales de intercambio de información tributaria .....	891
8.5.1.	Intercambio automático de información fiscal sobre cuentas financieras .....	891
8.5.2.	Intercambio de información fiscal a pedido o previa petición.....	896
8.6.	Recientes desarrollos .....	899
8.6.1.	Intercambio de información sobre plataformas digitales.....	899
8.6.2.	Intercambio de información sobre criptoactivos / CARF.....	905
8.6.3.	Nuevo paradigma del intercambio de información tributaria.....	910
8.7.	Resultados del avance de la transparencia fiscal a nivel mundial .....	911
8.8.	Involucramiento de los países de América Latina .....	913
8.8.1.	Intervención en organismos e iniciativas multilaterales.....	914
8.8.2.	Intercambio específico, a pedido o previa petición...	917
8.8.3.	Intercambio automático de cuentas financieras.....	922
8.9.	Alcance, principios y limitaciones aplicables al uso del intercambio de información.....	926
8.9.1.	Intereses enfrentados entre las administraciones tributarias y los contribuyentes .....	927
8.9.2.	Límites al intercambio de información entre administraciones tributarias .....	928
8.9.3.	Alcance, principios y algunas limitaciones .....	929
8.10.	Derechos y garantías de los contribuyentes.....	933
8.10.1.	Confidencialidad .....	933
8.10.2.	Utilización de la información intercambiada.....	938

8.10.3.	Derecho del contribuyente a ser notificado o consultado previamente o a intervenir de una audiencia.....	938
8.10.4.	Algunas buenas prácticas.....	943
8.11.	Situación en la Argentina.....	952
8.11.1.	Revisión del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria (OCDE).....	952
8.11.2.	Ley de protección de datos personales.....	964
8.11.3.	Jurisprudencia nacional sobre intercambio de información tributaria.....	966
8.12.	Algunas conclusiones.....	971
8.13.	Bibliografía.....	973
IX.	Derechos y garantías constitucionales del contribuyente en el marco de la ejecución fiscal.....	974
9.1.	Conceptos introductorios.....	974
9.2.	El añejo varapalo legal a los ciudadanos contribuyentes.....	980
9.3.	La igualdad de las partes en el proceso.....	987
9.4.	La caducidad de las medidas precautorias del art. 111, ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).....	992
9.5.	El acceso a la justicia.....	994
9.6.	El debido proceso como derecho humano.....	998
9.7.	La garantía del juez natural.....	1011
9.8.	El control de constitucionalidad y el de convencionalidad....	1014
9.9.	El principio de inapelabilidad de la sentencia.....	1019
9.10.	El desarrollo del derecho de defensa en la jurisprudencia de nuestros tribunales.....	1020
9.10.1.	Excepciones admitidas en la ley 11.683.....	1021
9.10.2.	Excepciones declaradas admisibles por la jurisprudencia.....	1026
9.10.2.1.	Compensación.....	1026
9.10.2.2.	Inhabilidad de título por inexistencia manifiesta de la deuda.....	1036
9.10.2.3.	Inconstitucionalidad.....	1038
9.10.2.4.	Incompetencia de jurisdicción.....	1043
9.10.2.5.	Litispendencia.....	1046
9.10.2.6.	Cosa juzgada.....	1049
9.10.2.7.	Falta de legitimación.....	1051
9.10.2.8.	Falta de personería.....	1054
9.10.2.9.	Falsedad de título.....	1055
9.11.	Economía procesal y buen servicio de justicia.....	1057
9.12.	La garantía de la doble instancia.....	1058
9.13.	El recurso extraordinario federal.....	1059

# DERECHOS Y GARANTÍAS

DE LOS CONTRIBUYENTES

TOMO II

---

**HUMBERTO J. BERTAZZA**

Director

---

BERTAZZA - CALVIÑO - CANTISANO - CELORIO VELA - CORNEJO COSTAS  
CORONELLO - DAMARCO - DELLA ROCCA - EGÜEZ - FOLCO - GARBARINO  
GARCIA SINAGRA - GARCÍA VIZCAÍNO - GOLDMAN - GOROSITO - GUSMAN  
IRIARTE YANICELLI - LIQUIN - LITVIN - MANONELLAS - MARCONI A. C.  
MARCONI N. J. - MASTANDREA - MECIKOVSKY - NERCELLAS - PANETTA  
PARERA - PÉREZ - PONSETTI - PORPORATTO - SCHURIG - SCHWARTZMAN  
SIMESEN DE BIELKE - SPISSO - TORASSA - TOZZINI - VEGA G. E. - VEGA J. M.  
VEGA M. S. - VIOLA - YACOLCA ESTARES

Autores

Bertazza, Humberto J.

Derechos y garantías de los contribuyentes, tomo II /  
Humberto J. Bertazza. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de  
Buenos Aires: La Ley, 2022.

v. 2; 1136 p.; 24 × 17 cm.

ISBN 978-987-03-4452-0

1. Derecho Tributario. I. Título.

CDD 343.04

© Humberto J. Bertazza, 2022

© de esta edición, Thomson Reuters, 2022

Tucumán 1471 (C1050AAC) Buenos Aires

Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723

*Impreso en la Argentina*

Todos los derechos reservados

Ninguna parte de esta obra puede ser reproducida  
o transmitida en cualquier forma o por cualquier medio  
electrónico o mecánico, incluyendo fotocopiado, grabación  
o cualquier otro sistema de archivo y recuperación  
de información, sin el previo permiso por escrito del Editor y el autor.

*Printed in Argentina*

All rights reserved

No part of this work may be reproduced  
or transmitted in any form or by any means,  
electronic or mechanical, including photocopying and recording  
or by any information storage or retrieval system,  
without permission in writing from the Publisher and the author.

Tirada 300 ejemplares

ISBN 978-987-03-4440-7 (Obra completa)

ISBN 978-987-03-4452-0 (Tomo II)

SAP 43110444

Las opiniones personales vertidas en los capítulos de esta obra son privativas de quienes las emiten.

**ARGENTINA**

# ÍNDICE GENERAL

## CAPÍTULO II (CONT.)

### TRIBUTARIO Y SEGURIDAD SOCIAL

X.	Las presunciones y ficciones desde la perspectiva de los derechos y garantías de los contribuyentes.....	1065
10.1.	Introducción .....	1065
10.1.1.	La ficción .....	1066
10.1.2.	Las presunciones .....	1067
10.1.3.	Clasificación de las presunciones .....	1067
10.1.3.1.	Presunciones simples y legales.....	1067
10.1.3.2.	Presunciones legales: relativas y absolutas...	1068
10.1.3.3.	Presunciones sustanciales (materiales) y formales (procesales) .....	1069
10.1.3.4.	Presunciones endonormativas y perinormativas .....	1070
10.1.4.	Los indicios .....	1071
10.1.5.	Naturaleza de las presunciones.....	1072
10.1.6.	Estructura de las presunciones.....	1073
10.1.7.	Diferencias entre presunciones y ficciones .....	1074
10.1.8.	Carga de la prueba.....	1076
10.1.9.	Otros conceptos y figuras afines.....	1077
10.1.9.1.	Normas de valoración .....	1077
10.1.9.2.	Las disposiciones supletorias .....	1078
10.1.9.3.	Las verdades internas.....	1079
10.2.	Las presunciones y ficciones y los principios constitucionales centrales en materia tributaria .....	1079
10.2.1.	El principio de reserva de ley.....	1080
10.2.2.	El principio de capacidad contributiva.....	1081
10.2.2.1.	Conceptos generales .....	1081
10.2.2.2.	El principio de capacidad contributiva y su relación con las presunciones.....	1082
10.2.3.	El principio de seguridad jurídica .....	1084
10.2.3.1.	Conceptos generales .....	1084
10.2.3.2.	El principio de seguridad jurídica y las presunciones.....	1086

10.3.	Las presunciones y ficciones en el ámbito del régimen sancionatorio y la afectación de los derechos y garantías del contribuyente.....	1088
10.3.1.	Introducción .....	1088
10.3.1.1.	Entre delitos e infracciones no median diferencias ontológicas .....	1088
10.3.1.2.	La determinación sobre base presunta no puede derivar en la aplicación de sanciones penales.....	1090
10.3.2.	La prueba de la culpabilidad y la presunción de inocencia.....	1093
10.3.3.	Las presunciones y el derecho penal tributario .....	1096
XI.	El principio acusatorio ante el procedimiento tributario sancionador .....	1100
11.1.	Introducción .....	1100
11.2.	El bloque de constitucionalidad federal.....	1102
11.3.	El principio de imparcialidad del juzgador .....	1107
11.4.	¿Deben gozar del mismo estándar de garantías los delitos y las infracciones? .....	1112
11.5.	El denominado “control de convencionalidad” por parte de los operadores tributarios.....	1115
11.6.	El rol que debiera ostentar el Tribunal Fiscal de la Nación (y la justicia federal) en la revisión de sanciones tributarias .....	1125
11.7.	Algunos antecedentes nacionales.....	1130
11.8.	Las mal denominadas multas “automáticas” tributarias .....	1141
11.9.	El principio de oportunidad en materia sancionatoria tributaria.....	1144
11.10.	Conclusión.....	1146
XII.	Búsqueda y afirmación de los derechos y garantías en el campo de la tributación de seguridad social .....	1150
12.1.	Palabras introductorias. Alcances.....	1150
12.2.	La naturaleza de los recursos de la seguridad social .....	1152
12.3.	Las distintas posiciones desde la jurisprudencia .....	1153
12.4.	Las distintas posiciones doctrinarias.....	1158
12.5.	Conclusiones acerca de la naturaleza.....	1167
12.6.	Derechos y garantías desde la relación jurídica tributaria. Aspectos especiales y particulares .....	1170
12.7.	La sujeción frente al desarrollo de la tecnología informática .	1175
12.8.	Los principios y garantías constitucionales .....	1179
12.9.	Constitución formal y material .....	1180
12.10.	El primer caso: la rectificación de declaraciones juradas en menos y el procedimiento especial en materia de seguridad social.....	1183

12.11.	Ciertos aspectos sobre las características de las declaraciones juradas presentadas por los empleadores .....	1184
12.12.	La rectificación de declaraciones juradas “en menos” en materia de seguridad social .....	1185
12.13.	Las novedades a partir de la res. gral. 3093.....	1188
12.14.	Algunas disquisiciones importantes .....	1191
12.15.	Aspectos conclusivos de este punto.....	1194
12.16.	La determinación de tributos de la seguridad social. Las características del procedimiento .....	1195
12.17.	Los mecanismos presuntivos. Aspectos referentes a la reglamentación de la ley 26.063.....	1195
12.18.	El análisis del contenido reglamentario .....	1199
12.19.	El principio de realidad económica y la presunción general del art. 4º de la ley.....	1200
12.20.	Las diferencias entre los caminos directo e indirecto y la aplicación del principio de realidad económica.....	1203
12.21.	La reglamentación del art. 5º de la ley .....	1205
12.22.	Los aspectos reglamentados.....	1207
12.23.	La creación del IMT (Indicador Mínimo de Trabajadores)...	1207
12.24.	Conclusiones de estos puntos .....	1210
12.25.	El principio de realidad económica y el fraude de ley a partir de la vigencia del Código Civil y Comercial.....	1211
12.26.	Los contenidos en general y los nuevos paradigmas.....	1212
12.27.	La buena fe, el fraude a la ley y el abuso de derecho .....	1213
12.28.	El abuso de derecho .....	1217
12.29.	El abuso de derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario.....	1219
12.30.	El planteamiento central de la hipótesis. Conclusión .....	1223
12.31.	Activación de la competencia del Tribunal Fiscal .....	1224
12.32.	La posición de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.....	1227
12.33.	Depósito previo como requisito de admisibilidad. El <i>solve et repete</i> . Marco legal .....	1231
XIII.	Derechos y garantías de los contribuyentes en la seguridad social....	1237
13.1.	Introducción .....	1237
13.1.1.	Algunas reflexiones .....	1237
13.1.2.	Las contingencias sociales cubiertas con la seguridad social, un gasto público necesario. Definiciones y las dificultades de su financiamiento .....	1238
13.2.	Derechos y garantías de los contribuyentes.....	1241
13.2.1.	Derechos constitucionales. Igualdad, proporcionalidad y capacidad contributiva. Tener un sistema de impuestos que sea justo y adecuado.....	1241
13.2.1.1.	El trabajador independiente.....	1241

13.2.1.2.	Aportes y contribuciones para la relación de dependencia .....	1245
13.2.1.3.	Derecho constitucional a la razonabilidad. Derecho a la seguridad jurídica y a la certeza del derecho.....	1247
13.2.2.	La base imponible .....	1248
13.2.2.1.	La alícuota de contribuciones a aplicar .....	1252
13.2.2.2.	La sanción objetiva; la falsedad en lo declarado; los intereses resarcitorios y la sanción por mora.....	1256
13.2.2.3.	Origen de la obligación tributaria. Informalismo. El caso puntual del Código de actividad económica .....	1262
13.2.3.	Límites a las potestades de control atribuidas al poder público. La determinación de deuda. La naturaleza de las actas. Poder recurrir las decisiones de la administración en un foro independiente. El <i>solve et repete</i> .....	1264
13.2.3.1.	La determinación de deuda.....	1264
13.2.3.2.	La naturaleza de las actas.....	1275
13.2.3.3.	Recurrir en un tribunal independiente.....	1284
13.2.3.4.	El <i>solve et repete</i> .....	1287
13.2.4.	Derecho a la notificación fehaciente. Garantía constitucional de defensa en juicio.....	1295
13.2.5.	Prescripción. Derecho a ser juzgado en un plazo razonable .....	1297
13.2.5.1.	La ley 14.236 y su necesidad de reformulación a partir de la vigencia del código de fondo. Derecho a ser juzgado en un plazo razonable.....	1298
13.2.5.2.	El juicio laboral como causal de interrupción de la prescripción de la acción fiscal por el reclamo de los aportes y contribuciones.....	1300
13.2.5.3.	El plazo de la prescripción a favor del contribuyente en ocasión de solicitar la devolución.....	1303
13.2.6.	El libro digital como requisito de la declaración jurada determinativa de los recursos de seguridad social.....	1312
XIV.	Derechos y garantías de los contribuyentes en el ámbito de las operaciones internacionales.....	1318
14.1.	Introducción .....	1318
14.2.	La inteligencia artificial y el control de las operaciones internacionales .....	1321
14.2.1.	La inteligencia artificial en las actividades de control.....	1321

14.2.1.1.	La experiencia internacional .....	1321
14.2.1.2.	El <i>big data</i> ataca el incumplimiento <i>offshore</i> .....	1323
14.2.2.	La AFIP utiliza la inteligencia artificial con buenos resultados .....	1326
14.2.3.	El perfil que se va modelando .....	1327
14.2.3.1.	La supervisión humana efectiva.....	1327
14.2.3.2.	El justo equilibrio entre derechos .....	1332
14.3.	La prevención y solución anticipada de conflictos tributa- rios internacionales .....	1350
14.3.1.	Los procedimientos de prevención y solución de controversias.....	1350
14.3.2.	Los procedimientos de acuerdo mutuo.....	1350
14.3.2.1.	Las distintas modalidades de PAM .....	1351
14.3.2.2.	El PAM y el intercambio de información internacional.....	1356
14.3.2.3.	La performance de los PAM.....	1358
14.3.2.4.	El enfoque práctico de los PAM.....	1360
14.3.2.5.	La normativa PAM en nuestro ámbito .....	1371
14.3.2.6.	El escrutinio de la efectividad de los PAM ...	1378
14.3.2.7.	Las precisiones que se sugieren .....	1381
14.3.3.	Las determinaciones conjuntas de precios de ope- raciones internacionales.....	1384
14.3.3.1.	Las cualidades que presentan los APA.....	1386
14.3.3.2.	Las dificultades que presentan los APA .....	1387
14.3.3.3.	Las clases de APA.....	1388
14.3.3.4.	Las variables de acceso .....	1390
14.3.3.5.	La exteriorización de criterios facilita el APA.....	1391
14.3.3.6.	La DCPOI en la legislación doméstica.....	1393
14.3.3.7.	La Acción 5 del Plan BEPS.....	1400
14.3.3.8.	La repercusión de la Acción 5.....	1404
14.3.3.9.	Las precisiones que se sugieren .....	1407
14.3.4.	Los acuerdos conclusivos voluntarios .....	1412
14.3.4.1.	El acuerdo conclusivo voluntario en nuestro ámbito.....	1412
14.3.4.2.	La potencialidad en materia de precios de transferencia .....	1415
14.3.4.3.	La evidencia de su éxito .....	1419
14.3.4.4.	Las precisiones que se sugieren .....	1420
14.3.5.	Las auditorías conjuntas .....	1426
14.3.5.1.	Los beneficios y limitaciones.....	1426
14.3.5.2.	La relación con otros procedimientos .....	1427
14.3.5.3.	La experiencia palpable de una interrela- ción fructífera.....	1428
14.3.5.4.	La auditoría conjunta en nuestro ámbito...	1429
14.4.	Conclusiones .....	1430
14.5.	Anexo.....	1434

XV.	Sanciones anómalas en el derecho tributario.....	1448
15.1.	Introducción .....	1448
15.2.	Una aproximación conceptual .....	1449
15.2.1.	Falta de uniformidad conceptual .....	1449
15.2.2.	Concepto jurídico en construcción .....	1449
15.3.	Origen, fundamento y finalidad .....	1450
15.3.1.	Génesis de las sanciones anómalas .....	1450
15.3.2.	Justificación jurídico-filosófica .....	1452
15.4.	Principales caracteres .....	1453
15.4.1.	Finalidad represiva encubierta.....	1453
15.4.1.1.	Prevalencia de la sustancia en la jurisprudencia de la CS .....	1453
15.4.1.2.	Principios rectores que fluyen de la jurisprudencia de la CS.....	1458
15.4.2.	Automaticidad .....	1458
15.4.2.1.	Dimensión constitucional .....	1458
15.4.2.2.	Dimensión procesal .....	1460
15.4.2.3.	La visión de las Administraciones Tributarias .....	1462
15.4.3.	Objetividad.....	1463
15.4.4.	Ultra-fatalidad.....	1463
15.5.	Herramientas jurídicas a la hora de cuestionar una sanción anómala.....	1464
15.5.1.	Criterios de interpretación.....	1464
15.5.2.	Principios y garantías constitucionales en juego .....	1465
15.5.2.1.	Principios jurídicos.....	1465
15.5.2.2.	Garantías constitucionales .....	1466
15.6.	Los casos más ejemplificativos en el orden federal y local .....	1468
15.6.1.	Solidaridad .....	1468
15.6.2.	Caducidad de planes de pagos y regímenes promocionales.....	1472
15.6.2.1.	Caducidad de moratorias.....	1473
15.6.2.2.	Caducidad de regímenes de promoción....	1474
15.6.3.	Inactivación o suspensión del CUIT .....	1476
15.6.4.	Inclusión en la Base Apoc o de proveedores no confiables.....	1481
15.6.5.	Suspensión o exclusión de los registros.....	1483
15.6.5.1.	Una aproximación a los registros .....	1483
15.6.5.2.	Antecedentes .....	1484
15.6.5.3.	Principales objeciones jurídicas.....	1485
15.6.6.	Restricciones de derechos por incumplimientos fiscales .....	1488
15.6.6.1.	Certificados de buena conducta fiscal .....	1491
15.6.6.2.	Restricciones al derecho de contratar con el Estado .....	1492
15.6.6.3.	Restricciones al derecho de libre circulación .....	1495

15.6.6.4.	Restricciones a la inscripción de derechos reales en registros públicos.....	1501
15.6.6.5.	Incremento de la obligación tributaria por <i>scoring</i> .....	1503
15.6.6.6.	Incremento de la obligación tributaria por infracciones formales o materiales.....	1506
15.6.6.7.	Restricciones a derechos tributarios por incumplimientos extra tributarios .....	1508
15.6.6.8.	Restricciones a derechos extra tributarios por incumplimientos tributarios.....	1510
15.7.	El derecho penal del enemigo y las sanciones anómalas en el derecho tributario .....	1511
15.7.1.	Una aproximación conceptual .....	1511
15.7.2.	Algunos antecedentes en materia penal tributaria....	1512
15.7.3.	Aplicación del derecho penal enemigo a las sanciones anómalas .....	1514
15.8.	Reflexiones finales.....	1515
XVI.	Derechos y garantías de los contribuyentes ante una intervención fiscal.....	1516
16.1.	Prólogo .....	1516
16.2.	El derecho constitucional tributario y su estrecha vinculación con los derechos y garantías de los contribuyentes .....	1518
16.2.1.	Discrecionalidad administrativa y arbitrariedad .....	1525
16.3.	Aspectos del derecho administrativo aplicables a lo tributario....	1528
16.3.1.	Las actas como instrumento público. Sus efectos ....	1529
16.3.1.1.	Actas. Soportes legales de los procedimientos.....	1529
16.3.1.2.	Valor probatorio de las actas.....	1532
16.3.1.3.	Actas de constatación y actas de notificación .....	1535
16.3.1.4.	Requisitos de validez del acta .....	1536
16.3.2.	El procedimiento administrativo de vista.....	1537
16.3.3.	Los actos administrativos de alcance individual .....	1540
16.3.3.1.	Los requisitos esenciales del acto administrativo y sus efectos jurídicos.....	1540
16.3.3.2.	Actos administrativos nulos y anulables. Diferencias .....	1543
16.4.	La Administración Federal de Ingresos Públicos.....	1545
16.4.1.	Su organización y su vinculación con los contribuyentes.....	1545
16.4.2.	El cambio de paradigma a nivel mundial y su impacto en la Argentina respecto del reconocimiento de los derechos de los contribuyentes .....	1547
16.4.3.	Representación de los contribuyentes para ejercer sus derechos y hacer valer sus garantías frente a una intervención fiscal .....	1551

16.4.4.	Los procesos de la administración tributaria.....	1553
16.4.5.	Los guarismos de los procesos operativos de la administración tributaria nacional en la República Argentina.....	1555
16.4.6.	Factores internos y externos con incidencia en la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes.....	1559
16.4.6.1.	Las expectativas de quienes aportan los impuestos directos .....	1559
16.4.6.2.	La legitimidad en el accionar de la administración tributaria.....	1567
16.4.6.3.	La alta inflación y el déficit fiscal primario en las cuentas del Estado.....	1569
16.5.	Formas más frecuentes de las intervenciones fiscales en los procesos troncales de la administración tributaria.....	1574
16.5.1.	El proceso de recaudación en la administración tributaria y las intervenciones fiscales más comunes ...	1576
16.5.1.1.	El proceso de cobranza blanda.....	1577
16.5.1.2.	El proceso de cobranza judicial.....	1578
16.5.1.3.	La instrucción sumarial .....	1579
16.5.2.	El proceso de fiscalización en la administración tributaria nacional de la Argentina .....	1583
16.5.2.1.	Facultades y límites de la fiscalización .....	1586
16.5.2.2.	Competencia y jurisdicción de la fiscalización .....	1591
16.5.2.3.	Áreas que integran el proceso de fiscalizaciones ordinarias.....	1594
16.6.	La determinación de oficio impositiva. Concepto. Orden de prelación .....	1598
16.6.1.	Valoración de las pruebas en la determinación de oficio vs. proceso penal.....	1610
16.6.1.1.	Acciones administrativas que derivan en la aplicación de la Ley Penal Tributaria.....	1612
16.7.	Nociones básicas de procedimiento y defensa de derechos y garantías en los recursos de la seguridad social .....	1613
16.8.	Procedimientos de clausura ordinaria y preventiva.....	1615
16.8.1.	Clausura ordinaria.....	1615
16.8.2.	Clausura preventiva.....	1623
16.9.	Responsabilidad solidaria .....	1624
16.10.	Las maniobras con facturación apócrifa. Su evolución.....	1626
16.11.	Las acciones de amparo y las acciones declarativas de certeza.....	1634
16.11.1.	El probable abuso de las herramientas legales .....	1636
16.10.1.1.	Las facturas "M" o el abuso de las normas y de las herramientas.....	1638

16.11.1.2.	Los embargos preventivos de cuentas bancarias .....	1639
16.11.1.3.	Las devoluciones y repeticiones de impuestos pagados en exceso .....	1641
16.11.1.4.	Planificación fiscal vs. planificación fiscal nociva .....	1643
16.11.1.5.	Utilización de la administración tributaria como herramienta de control de cambios.....	1646
XVII.	Facturas ¿apócrifas? Y el principio de legalidad .....	1647
17.1.	Las disposiciones legales .....	1647
17.1.1.	La normativa que rige la actuación del organismo recaudador .....	1647
17.1.2.	La denuncia penal .....	1648
17.1.3.	La determinación de oficio .....	1648
17.1.4.	El secreto fiscal.....	1653
17.1.5.	Las disposiciones del artículo agregado a continuación del 33 de la ley 11.683 y el art. 34.....	1655
17.1.5.1.	La ley del impuesto al valor agregado .....	1656
17.1.6.	Resumen.....	1657
17.2.	Las normas administrativas. Disposiciones comunes .....	1658
17.2.1.	El domicilio fiscal. La resolución general (AFIP) 10/1997 .....	1659
17.2.2.	La autorización para emitir facturas .....	1660
17.2.2.1.	La resolución general (AFIP) 100/1998.....	1660
17.2.2.2.	Las resoluciones generales (AFIP) 1575/2003 y 4132/2017 .....	1662
17.2.3.	El sistema administrativo de perfil de riesgo SIPER. La resolución general 3985/2017.....	1663
17.2.4.	El pago de las facturas. La resolución general (AFIP) 1547 .....	1665
17.2.5.	La base e-Apoc de emisores de facturas apócrifas....	1665
17.2.5.1.	Detección y publicación. Las diferencias de fecha .....	1668
17.2.5.2.	La manipulación de la base .....	1669
17.2.5.3.	La pretendida retroactividad .....	1669
17.2.6.	Resumen.....	1669
17.3.	Salidas no documentadas.....	1670
17.3.1.	El impuesto a las ganancias y las salidas no documentadas.....	1670
17.3.2.	Resumen.....	1671
17.4.	Las retenciones practicadas .....	1671
17.4.1.	Las retenciones .....	1671
17.4.2.	Resumen.....	1673

17.5. Las exportaciones.....	1674
17.5.1. La resolución general (AFIP) 2000/2006.....	1674
17.5.2. Resumen.....	1676
17.6. El caso especial del comercio de granos y cereales .....	1676
17.6.1. El Registro Fiscal de Operadores de Granos.....	1676
17.6.2. El Sistema Simplificado de Información Agrícola (SISA).....	1677
17.6.3. El Registro Único de Operadores de la Cadena Agroalimentaria (RUCA).....	1677
17.6.4. La carta de porte. Resoluciones conjuntas.....	1678
17.6.5. El tique balanza resolución general (AFIP) 271/1998.....	1678
17.6.6. Resumen.....	1679
17.7. AFIP: contradicción con sus actos propios. Buena fe.....	1680
17.7.1. Resumen.....	1681
17.8. Seguridad jurídica y confianza legítima .....	1681
17.8.1. Resumen.....	1682
17.9. Error del Fisco nacional no es imputable al responsable.....	1682
17.9.1. Resumen.....	1683
17.10. Las conductas de los vendedores ajenas al adquirente .....	1683
17.10.1. Resumen .....	1684
17.11. La responsabilidad del Fisco nacional.....	1684
17.11.1. Resumen .....	1685
17.12. Conclusiones.....	1685
XVIII. Los derechos humanos en el proceso tributario nacional .....	1687
18.1. Introducción .....	1687
18.2. Evolución de los derechos del hombre.....	1687
18.3. Sistema de protección de los derechos del hombre .....	1692
18.4. Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos .....	1692
18.5. Adhesión a los tratados internacionales.....	1694
18.6. Normas convencionales .....	1695
18.6.1. Cláusulas de la DADDH.....	1695
18.6.2. Disposiciones contenidas en la CADH.....	1696
18.6.3. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.	1698
18.6.4. Cláusulas de la Convención de Viena de 1969 .....	1699
18.7. Control de convencionalidad .....	1699
18.7.1. Concepto .....	1700
18.7.2. El control convencional en abstracto.....	1703
18.7.3. Las reservas en los tratados internacionales: alcance.....	1708
18.8. Evolución del control de convencionalidad.....	1709
18.8.1. Denominación del control de convencionalidad .....	1711
18.8.2. Plazo razonable.....	1713

18.8.3.	La Corte IDH asimila el control de convencionalidad.....	1714
18.8.4.	Aplicación expansiva del control de convencionalidad.....	1715
18.8.5.	Rechazo a las restricciones estatales o privadas .....	1716
18.8.6.	Relaciones entre normas convencionales y nacionales.....	1719
18.8.7.	La norma nacional legal constitucional puede ser anticonvencional.....	1720
18.8.8.	El control de convencionalidad de oficio .....	1723
18.8.9.	La internacionalización del derecho constitucional y la constitucionalidad del derecho internacional de los derechos humanos .....	1724
18.8.10.	La universalidad de los derechos humanos .....	1727
18.8.11.	Efecto útil de los tratados .....	1728
18.8.12.	La vinculación de los pronunciamientos de la Corte IDH .....	1732
18.8.13.	La obligatoriedad del control y el mejor derecho .....	1733
18.8.14.	La generalización se extiende a los jueces.....	1734
18.8.15.	La carencia de debido proceso en las actuaciones administrativas .....	1734
18.8.16.	La consolidación del control de convencionalidad....	1735
18.9.	Sistema Interamericano de Derechos Humanos: derechos y garantías.....	1737
18.10.	Control de convencionalidad en el derecho tributario .....	1741
18.11.	Control convencional en el acervo jurídico argentino .....	1742
18.11.1.	Reforma constitucional de 1994 .....	1745
18.11.2.	La jurisprudencia post reforma constitucional .....	1746
18.12.	Tratados internacionales .....	1755
18.12.1.	Protección de derechos .....	1756
18.12.2.	Armonización del orden local y convencional .....	1756
18.12.3.	Garantías procesales.....	1757
18.12.4.	Recursos .....	1759
18.12.5.	Las limitaciones impuestas a los Estados partes.....	1759
18.12.6.	La universalidad de los derechos humanos .....	1759
18.12.7.	La fiscalidad en el convencionalismo .....	1760
18.12.8.	Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP).....	1761
18.13.	Control convencional y derecho tributario .....	1761
18.13.1.	Legal: ley 11.683 .....	1761
18.13.2.	Reglamentación ley 11.683.....	1764
18.13.3.	Procesal.....	1764
18.13.4.	Procesal: Notificación electrónica .....	1765
18.13.5.	Notificación en los procesos de fiscalización .....	1769
18.13.6.	Negación de la prueba.....	1770

18.13.7. Recurso extraordinario: negación. Recurso de queja. Art. 288.....	1772
18.13.8. El control de convencionalidad y el Tribunal Fiscal de la Nación.....	1772
18.14. Consideraciones finales.....	1774
XIX. Estándar de garantías del contribuyente en el procedimiento y proceso tributario.....	1779
19.1. Vinculación entre derechos humanos y tributación.....	1779
19.2. Haciendo memoria.....	1781
19.3. Acercándonos al estándar de garantías del contribuyente como garantía adjetiva: aplicación de los tratados de derechos humanos en materia tributaria. Bloque constitucional plural. Planteo general.....	1792
19.4. El estándar de garantías del contribuyente en el procedimiento y proceso tributarios.....	1797
19.4.1. ¿Cuál es el estándar de garantías del contribuyente persona jurídica o de existencia ideal?.....	1803
19.5. Alcance del derecho de acceso a la justicia en materia tributaria conforme al estándar.....	1804
19.6. Dada la integración del bloque constitucional resultan aplicables los decisorios de la Corte IDH.....	1809
19.7. Otros decisorios de la CS aplicables conforme al estándar de garantías en el procedimiento y proceso tributario.....	1813
19.8. El contencioso tributario a nivel nacional es revisor.....	1818
19.9. ¿La revisión judicial posterior purga las violaciones en el procedimiento administrativo? ¿La justicia revisora acaso borra el apartamiento al estándar de garantías en el procedimiento tributario?.....	1820
19.10. ¿Existe pleno acceso a la justicia en materia fiscal a nivel nacional? ¿Se respeta el estándar de garantías del contribuyente? ¿La tutela judicial es conforme al estándar?.....	1823
19.11. Obstáculos a la efectivización del estándar de garantías del contribuyente en especial al derecho de acceso a la justicia que opera como medio para hacer valer las demás garantías	1826
19.11.1. La habilitación de instancia.....	1826
19.11.2. Obstáculos económicos: el <i>solve et repete</i> y la tasa de actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. El excesivo costo para el acceso a la justicia.....	1828
19.11.3. El derecho al recurso. Las restricciones a la doble instancia.....	1836
19.11.4. La garantía del juez natural y el ejercicio de funciones jurisdiccionales por la administración. La violación a la división de poderes.....	1840
19.11.5. La existencia del procedimiento administrativo previo y la prohibición de que la administración declare la inconstitucionalidad. No puede admitirse la obediencia a la ley inconstitucional.....	1843

19.11.6. La violación al derecho a no autoinculparse.....	1846
19.11.7. La ausencia de “condiciones de igualdad en el proceso” .....	1847
19.11.8. La presunción de inocencia. La aplicación de sanciones sin proceso .....	1853
19.12. La encerrona del contribuyente en cuestiones referidas al derecho intrafederal por la jurisprudencia de la CS.....	1857
19.13. El procedimiento y proceso reglado a nivel federal se aparta del estándar de garantías del contribuyente. Implicancia de dicho estándar. Necesidad de reforma .....	1864
19.13.1. En la LPF existen normas que no garantizan el estándar mínimo de garantías del contribuyente.....	1868
19.13.2. El caso específico del Tribunal Fiscal de la Nación...	1869
19.14. El atajo para el acceso directo a la justicia y salvaguarda del estándar de garantías. Otras vías posibles.....	1880
19.15. Reflexión final .....	1890
XX. La digitalización de los procedimientos tributarios y los derechos de los contribuyentes .....	1892
20.1. Las tecnologías de la información y la comunicación .....	1892
20.2. La digitalización de los procedimientos.....	1895
20.2.1. Notificaciones electrónicas.....	1899
20.2.2. Plazos.....	1902
20.2.3. Copias digitalizadas.....	1905
20.2.4. Acreditación de la personería.....	1906
20.2.5. Las resoluciones .....	1908
20.3. Los derechos de los contribuyentes.....	1909
XXI. Derechos y garantías de los contribuyentes frente a los impuestos locales .....	1913
21.1. Introducción .....	1913
21.2. Fase de creación y definición de la obligación tributaria.....	1915
21.2.1. El principio de igualdad y la categorización de contribuyentes .....	1915
21.2.2. Tributación discriminatoria por origen o destino del producto o el lugar de realización de actos .....	1916
21.2.3. Creación de impuestos encubiertos bajo la figura de tasas y contribuciones.....	1920
21.2.3.1. La noción de tasa .....	1920
21.2.3.2. La determinación del monto de la tasa.....	1921
21.2.3.3. Impuestos encubiertos.....	1923
21.3. Fase de gestión y cobro de la obligación tributaria .....	1925
21.3.1. Bloqueo del sistema con finalidad recaudatoria.....	1925
21.3.2. Sistemas de retención y percepción.....	1929
21.4. Fase de reclamación de la obligación tributaria .....	1933
21.4.1. Tutela judicial efectiva. Aspectos generales .....	1933
21.4.2. Tributación y autonomía .....	1934

21.4.3.	El control de constitucionalidad .....	1935
21.4.4.	Irresponsabilidad por la creación de tributos inválidos .....	1936
21.4.5.	La jurisprudencia errática.....	1939
21.5.	Palabras finales.....	1941

### CAPÍTULO III

#### PENAL

I.	Derechos y garantías de los contribuyentes ante la Ley Penal Tributaria.....	1943
1.1.	Introducción .....	1943
1.2.	Distintas miradas sobre la autoría y participación en los delitos tributarios .....	1946
1.2.1.	La autoría en la Ley Penal Tributaria .....	1947
1.2.2.	El instituto jurídico del actuar en lugar del otro.....	1948
1.2.3.	La problemática de los delitos de dominio y de infracción de deber .....	1951
1.2.4.	Los partícipes en los delitos tributarios.....	1958
1.2.5.	Consideración final .....	1959
1.3.	Autoincriminación .....	1960
1.4.	La garantía constitucional <i>ne bis in idem</i> y la dudosa constitucionalidad de los arts. 17 y 20 de la Ley Penal Tributaria ....	1965
1.4.1.	Introducción .....	1965
1.4.2.	<i>Non bis in idem</i> .....	1967
1.4.3.	Delitos y contravenciones.....	1971
1.4.4.	El problema en entre derecho tributario sancionador y el derecho penal tributario.....	1974
1.4.5.	Conclusión .....	1980
1.5.	Los importes establecidos como condición objetiva de punibilidad y la depreciación monetaria .....	1981
1.6.	El delito de evasión mediante la utilización de facturas apócrifas y el uso de documento privado falso .....	1985
1.7.	Las medidas cautelares en los procesos penales .....	1989
1.7.1.	Una breve historia como introducción.....	1989
1.7.2.	El Código Penal y el Procesal .....	1990
1.7.3.	La ley 11.683.....	1991
1.7.4.	¿Qué pasa en las causas de infracción a la Ley Penal Tributaria?.....	1991
1.7.5.	Un poco de aire y de sensatez.....	1993
1.8.	La Hidra de Lerna y las leyes 27.541 y 27.562 de moratoria fiscal.....	1993
1.9.	La reparación integral del daño y la extinción de la acción penal en la Ley Penal Tributaria .....	1997

1.9.1.	Algunas consideraciones sobre el estado actual del derecho procesal en la Argentina.....	1997
1.9.2.	Las modificaciones del art. 59 del Código Penal y el nuevo Código Procesal Federal.....	2001
1.9.3.	La reparación integral del daño y la conciliación.....	2004
1.9.4.	¿Procede la aplicación de estas casuales extintivas en procesos por delitos tributarios?.....	2007
1.10.	La competencia territorial.....	2012
1.11.	Conclusiones.....	2014
II.	Garantías constitucionales aplicables al proceso penal tributario....	2016
2.1.	Principio de reserva.....	2016
2.2.	Principio de legalidad.....	2017
2.3.	La garantía de la defensa en juicio.....	2019
2.4.	La garantía de no ser arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente.....	2020
2.5.	La garantía de la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados.....	2021
2.6.	La garantía que determina que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo.....	2023
2.7.	El derecho a contar con un abogado defensor.....	2026
2.8.	La garantía de la <i>reformatio in pejus</i> .....	2030
2.9.	La garantía del derecho constitucional a la no incriminación forzada en materia tributaria.....	2040
2.10.	La doble persecución penal y el principio <i>non bis in idem</i> .....	2043
2.11.	La garantía de la posible afectación al principio de congruencia.....	2057
2.12.	La garantía de la igualdad de armas.....	2063
2.13.	La garantía que establece la nulidad de la declaración del imputado mediante juramento.....	2064
III.	Asociación ilícita fiscal.....	2070
3.1.	Introducción.....	2070
3.2.	Análisis del texto legal.....	2074
3.2.1.	Tipo objetivo.....	2075
3.2.1.1.	Formar parte de una organización o asociación.....	2075
3.2.1.2.	Intervinientes.....	2077
3.2.1.3.	Habitualidad.....	2080
3.2.1.4.	Destino: colaboración respecto de ilícitos tipificados en esta ley.....	2083
3.2.2.	Tipo subjetivo.....	2086
3.2.3.	Concurso con otros delitos.....	2086
3.2.4.	Pena.....	2087
3.2.5.	Amnistía. Regímenes de exteriorización y moratoria... ..	2092
3.3.	A modo de conclusión.....	2095

IV.	La conciliación en los delitos relativos a los recursos de la seguridad social.....	2097
4.1.	Introducción .....	2097
4.2.	La noción de víctima .....	2101
4.3.	El bien jurídico protegido en los delitos relativos a los recursos de la seguridad social.....	2103
4.4.	¿Quién puede conciliar? .....	2107
4.5.	Conclusiones .....	2113
V.	La prueba en el proceso tributario vinculado al incremento patrimonial no justificado en el Perú.....	2115
5.1.	El proceso tributario como cauce de la prueba .....	2115
5.1.1.	El proceso y la prueba .....	2115
5.1.2.	El debido proceso como derecho fundamental y como principio y derecho .....	2117
5.1.3.	Diferencia entre proceso y procedimiento en la cual transita la prueba.....	2118
5.1.4.	El proceso tributario como garantía del Estado de derecho.....	2119
5.1.5.	Etapas y competencia procesal en vía administrativa.....	2121
5.1.6.	Competencia funcional y de delegación de firmas de la administración tributaria.....	2122
5.1.7.	El carácter público del procedimiento tributario .....	2123
5.1.8.	El ciclo del proceso tributario que culmina en la vía judicial mediante el proceso contencioso administrativo. Permite a su vez vías paralelas en procesos penales o constitucionales.....	2124
5.2.	La prueba en el incremento patrimonial no justificado.....	2126
5.2.1.	La prueba en un sentido amplio según la doctrina ..	2126
5.2.2.	La prueba en materia tributaria .....	2127
5.2.3.	De la prueba estática a la prueba dinámica o carga probatoria dinámica.....	2128
5.2.4.	La prueba indiciaria y el mínimo probatorio en el proceso tributario .....	2130
5.2.5.	Presunciones <i>juris tantum</i> en el IPNJ .....	2131
5.2.6.	Fuentes de información como base para el IPNJ.....	2133
5.2.7.	Supuestos para aplicar la determinación sobre base presunciones en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Renta .....	2134
5.2.8.	El juicio de expertos .....	2137
5.2.9.	Información obtenida del intercambio de información .....	2138
5.2.10.	Reflexión final .....	2140
5.3.	Bibliografía.....	2140