

TÍTULO:	OPINIONES SOBRE EL SISTEMA DE ACCIONES DE CONTROL ELECTRÓNICO SEGÚN LA RG (AFIP) 5364
AUTOR/ES:	Gómez, Teresa
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLIV
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

---

**TERESA GÓMEZ**

## **OPINIONES SOBRE EL SISTEMA DE ACCIONES DE CONTROL ELECTRÓNICO SEGÚN LA RG (AFIP) 5364**

### **I - CAMINO TORTUOSO SOBRE UNA DELGADA Y FILOSA LÍNEA QUE NO ES FÁCIL DE TRANSITAR**

Resulta difícil explicar por qué pensamos como pensamos sin hacer algunas *consideraciones generales previas*. Entendemos que todas las actuaciones que impliquen que el Estado ingrese en la intimidad de un ciudadano (*en este caso en la intimidad fiscal de un contribuyente*) debe estar provista de un rigorismo formal (*que nunca será excesivo*) y legitimado por los procedimientos normados en [la ley de procedimiento tributario 11683](#) y en la [ley de procedimiento administrativo 19549](#). Ello, a fin de que el Estado garantice la seguridad jurídica del ciudadano contribuyente.

Por nuestra parte hace años<sup>(1)</sup> que manifestamos que el elemento esencial del accionar fiscal estatal debe exteriorizarse a través del dictado de un *acto administrativo*<sup>(2)</sup>. El acto administrativo es aquel que implica el ejercicio de una potestad emanada del ordenamiento jurídico, dentro de los límites constitucionales y excepcionalmente de ley formal. Los actos administrativos tienen el efecto de crear, modificar o extinguir derechos, y deben ajustarse al principio de legalidad (art. 17 de la Constitución Nacional)<sup>(3)</sup>.

Un típico ejemplo del daño que provoca el accionar del Organismo Recaudador, que podríamos denominar "espontáneo", pues se lleva a cabo *sin el dictado previo de un acto administrativo*, lo comprobamos cuando un contribuyente es incluido en la base de proveedores no confiables (*Base eApoc*). El perjuicio que ocasiona no es solamente para el incluido, sino para todos aquellos contribuyentes que hayan incorporado una factura del desafortunado contribuyente, ahora tildado de apócrifo, y que, para peor aún, puede ser considerado apócrifo con efecto retroactivo.

Hemos racionalizado y *aceptado fiscalizaciones* en las cuales las acciones desplegadas se realizaban como respuesta a que "...estas nuevas acciones de fiscalización prevén maximizar la explotación de los recursos informáticos del Organismo, realizando

*cruces sistémicos inteligentes de los datos colectados, entre otras fuentes, a través de los distintos regímenes de información vigentes".*<sup>(4)</sup>

La *tolerancia* nos llevó a permitir la denominada "*Fiscalización Electrónica*", un procedimiento de control de cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y/o responsables de los tributos quien/es debían contestar el mismo dentro de un plazo de 10 días hábiles. La [RG \(AFIP\) 3416](#) ya adelantaba que esa modalidad se llevaría a cabo con la finalidad de *inducir*<sup>(5)</sup> a una declaración correcta o a rectificar aquellas que merecieran una corrección.

*Camino tortuoso sobre una delgada y filosa línea que no es fácil de transitar. ¿Por qué el Organismo elige "atajos procesales" que son difíciles de aceptar? Sobre todo cuando de seguridad jurídica se trata. Veamos algunos "atajos" del filoso camino: de un lado está la "inducción", del otro está la "coacción". De un lado está la "denuncia", del otro está la "delación". De un lado está el "sumario", del otro lado está la "multa automática". De un lado está la "reincidencia", del otro está la "reiterancia". De un lado está la "ley de procedimiento tributario" y del otro lado está "la ley del mostrador". De un lado está la "orden de intervención" y del otro está el "SIACE".*

Contribuyentes y Asesores sentimos que con cada actuación fiscal estamos jugando a la "rayuela". "*Cuídate dónde pisas porque quien pisa raya pisa medalla*" (*antiguo juego infantil que jugábamos en las veredas de nuestras casas, saltando en un solo pie hasta llegar al cuadrado de descanso que llamábamos "cielo"*).

Estos "atajos" fiscales son tan "*particulares*" que nos alejan, cada vez más, a los ciudadanos contribuyentes del derecho a ser oído, del derecho a ofrecer y producir prueba, del derecho a una resolución fundada, del derecho a contar con un acto administrativo previo que inicie las actuaciones fiscales correspondientes. Debido proceso y seguridad jurídica forman un *valladar infranqueable* en aquellos Estados modernos que pretenden recaudar con la fuerza y el prestigio que les otorga la ley.

## **II - SE ABROGÓ LA FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA PARA DARLE PASO AL SISTEMA DE ACCIONES DE CONTROL ELECTRÓNICO**

---

De ninguna manera nos negamos a aceptar que la AFIP pueda "*maximizar la explotación de los recursos informáticos institucionales mediante la realización de cruces inteligentes de los datos colectados, entre otras fuentes, a través de los distintos regímenes de información vigentes*". Lo que reclamamos es que dicho procedimiento se realice apegado a los principios del *Derecho Tributario* y del *Derecho Administrativo*.

Antes que se legalizara la obligación del dictado de la *Orden de Intervención - F 8000* (art. 36 bis ley 11683) transitamos etapas oscuras con "*excursiones de pesca*", utilizándose la *Orden de Intervención Preventiva* (los que no somos "millennials" la recordamos claramente). Por ello, nos preocupa que se utilice este nuevo sistema para "*inducir*", confundiendo o coaccionando al contribuyente.

Emitido el SIACE por el Área y/o dependencia de la AFIP se establece que: "*Cuando corresponda brindar una respuesta a la acción de control electrónico, el contribuyente y/o responsable estará obligado a su cumplimiento dentro del plazo fijado en la respectiva notificación, el que estará comprendido entre los TRES (3) y QUINCE (15) días hábiles administrativos contados a partir del día siguiente de acaecida la misma, en función de la naturaleza, el objeto y carácter de la referida acción de control*".

Nos preguntamos: ¿quién establecerá el plazo de 3 o 10 días? ¿Será un funcionario público, tal vez un empleado público, un algoritmo calificado dimensionará la

complejidad y el tiempo necesario para la respuesta o será el desembarco del *ChatGPT* en la tributación argentina?

Era tan sencillo establecer el plazo de la respuesta, y no se hizo, o no se quiso hacer. ¿Por qué no utilizaron el plazo previsto en el [artículo 1, inciso e\), apartado 4 de la ley 19549](#)? En él se establece que cuando la ley no hubiere establecido un plazo especial para la realización de trámites, notificaciones y citaciones, cumplimiento de intimaciones y emplazamientos y contestación de traslados, vistas e informes, aquel será de 10 días.

Muchas veces dudo que la AFIP haya aceptado que el procedimiento tributario es, al fin y al cabo, un PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, procedimiento propio del Derecho Público. Este procedimiento tiene legislación propia en el texto de la ley de rito fiscal 11683 y legislación de aplicación supletoria directa en la ley 19549.

Establece, contundentemente, la [RG \(AFIP\) 5364](#) que las respuestas suministradas a través del "servicio web" tendrán el carácter de declaración jurada, es decir que *el declarante afirme haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno* que deban contener y ser fiel expresión de la *verdad*.

Un párrafo aparte nos merece el acápite de la norma destinado a los "Incumplimientos a la acción de control electrónico. Sanciones y demás efectos".

Este tópico tiene dos partes. *La primera parte* viene dada por las "Sanciones". Estas no pueden ser otras que las legisladas en el Capítulo VI de la ley 11683 "Intereses, ilícitos y Sanciones". Valga aquí una consideración no menor. Desde el dictado de autos "[Parafina del Plata](#)" - CSJN - 2/9/1968, hasta los autos "[Wortman, Jorge Alberto y otros](#)" - CSJN - 8/6/1993, ya sea para ilícitos materiales como para los denominados formales, el Alto Tribunal nunca se apartó de su jurisprudencia, sentenciando que para verificarse en su totalidad el ilícito tributario es necesario confirmar la presencia del elemento objetivo como del elemento subjetivo (personalidad de la pena). Léase, el Tribunal Cintero les ha otorgado a estos ilícitos naturaleza penal, correspondiendo, entonces, para su calificación el respeto de todos y cada uno de los principios que al Derecho Penal atañen.

Al ser ello así debe verificarse una acción, típica, antijurídica y culpable, ante lo cual corresponderá la aplicación de la punibilidad respectiva, la cual podrá constituir una multa o una clausura. Pero, adviértase que el ciudadano contribuyente conocerá, apriorísticamente, que su acción, ya sea por comisión como por omisión, le será reprochada con la pena que el artículo indique. A esta particular característica la definimos como "taxatividad" la cual establece *qué conductas están prohibidas y qué sanciones se impondrán a los contribuyentes que incurran en ellas*.

Pues eso no ocurre con la [RG \(AFIP\) 5364](#), que al igual que varias otras resoluciones de AFIP solo describen, *con mero carácter enunciativo*, que: "El incumplimiento a la acción de control electrónico que requiera de una respuesta hará pasible al contribuyente y/o responsable, además de las sanciones que pudieran corresponder por aplicación de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones..."

Otra vez la vaguedad jurídica nos envuelve, sobre todo a los Asesores Tributarios, que si bien suponemos que el Fisco solo podrá aplicar las previsiones del artículo 39 (multa de \$ 150 a \$ 2.500), la taxatividad penal que resulta obligatoria para el Estado indicando la cuantía y tipología del ejercicio del "ius puniendi" nuevamente *está ausente*.

*La segunda parte* está destinada a las denominadas "medidas" resultantes del incumplimiento; ellas serían a) Agravamiento del SIPER; b) Exclusión o suspensión del Sistema Registral; c) Limitación de la CUIT; d) Utilización de factura "M"; e) Valoración en el sistema de Capacidad Económica Financiera -RG (AFIP) 4294-.

Válido resulta destacar que dichas "medidas" son casi idénticas a las ya legisladas en el artículo 35, inciso h) de la ley 11683. Jurídicamente, son consideradas por la ley como "medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión".

Pero, dichas "medidas" se toman, tal como dice el artículo 35 de la ley 11683, cuando el contribuyente se encuentra bajo *inspección*. Veamos, el texto de la norma citada establece que: "La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACIÓN FEDERAL podrá..."

A riesgo de sonar reiterativos expresamos, con contundencia, que para que un contribuyente esté bajo *inspección* es necesaria la previa emisión de la Orden de Intervención, firmada por un funcionario administrativo, indicando los datos precisos del superior del Área, del Supervisor y del Inspector actuante.

### III - A MODO DE CONCLUSIÓN

---

Creo que resulta evidente que no aliento la evasión, que nunca lo he hecho y que tampoco lo haré. Pero también deseo dejar en evidencia que me importa, y mucho, la calidad de la norma fiscal, el respeto por los procesos/procedimientos tributarios, la intimidad fiscal del ciudadano contribuyente, la seguridad jurídica tanto del pequeñísimo contribuyente como del gran contribuyente y, por sobre todo, el respeto a ultranza del debido proceso adjetivo.

¿Se preguntarán por qué despierta en mí tanto interés la aptitud de la norma fiscal? Porque la definición de Poder Tributario nos dice que es la facultad inherente del Estado para exigir tributos, dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que solo puede manifestarse a través de normas legales. La AFIP, por su parte, posee el ejercicio de la competencia tributaria, es en nuestro país el órgano facultado de ejercitar, en el plano material, el poder tributario. Por ello, cuando la AFIP dicta una norma no puede, ni debe apartarse del rigorismo formal que le resulta obligatorio, porque esa norma está regulando, nada más y nada menos, que el ejercicio del poder tributario que la Constitución Nacional le concede al Estado.

Esta resolución debería ser revisada y corregidos sus "apartamientos" de las leyes nacionales. Esta resolución es inoportuna en el mes en que hace su aparición. Y si todos somos profesionales de buena fe, todos somos buenos ciudadanos, todos debemos colaborar para que se paguen los tributos, utilizando normas claras, seguras, transparentes, inequívocas, justas y garantistas. Normas que consagren el principio más sagrado de la tributación que expresa "quien más tiene que más pague". Insisto, y no dejaré de hacerlo nunca, para un Estado democrático de derecho el fin nunca justificará los medios.

---

#### Notas:

- (1) Teresa Gómez y Martín Caranta: "Acto Administrativo SE BUSCA", Jornadas Tributarias CGCE, Mar del Plata, noviembre de 2014
- (2) Los requisitos esenciales del acto administrativo son competencia, causa, objeto, procedimientos, motivación y finalidad
- (3) Héctor Mairal, citado por Juan Carlos Cassagne en "El acto administrativo", LL, pág. 161

(4) RG (AFIP) 3416 (BO: 20/12/2012)

(5) RG (AFIP) 3416: *"...corresponde establecer un procedimiento de 'Fiscalización Electrónica' compuesto por distintas etapas, con el fin de inducir al contribuyente a declarar correctamente o a corregir, en forma temprana, los desvíos detectados a partir de la información analizada"*

---

Cita digital: EOLDC107900A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.