



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS  
Y DE ADMINISTRACIÓN



UNIVERSIDAD  
DE LA REPÚBLICA  
URUGUAY

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN**

**TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 68 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO POR LA  
DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA EN EL MARCO DE LAS INSPECCIONES**

**Autores:**

**Cecilia Contreras**

**Viviana Lorenzo**

**Yohana Molina**

**Andrés Veppo**

**Director de tesis: Dr. Leonardo Bon**

**Montevideo**

**URUGUAY**

**2021**

Página de Aprobación

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba el Trabajo Final:

Título

La aplicación del artículo 68 del Código Tributario por la Dirección General Impositiva en el marco de las inspecciones

Autores

Cra. Cecilia Contreras

Cra. Viviana Lorenzo

Cra. Yohana Molina

Cr. Andrés Veppo

Tutor

Dr. Leonardo Bon

Maestría

Maestría en Tributación

Puntaje

.....

Tribunal

Profesor.....(nombre y firma).

Profesor.....(nombre y firma).

Profesor.....(nombre y firma).

FECHA.....

## **AGRADECIMIENTOS**

En primer lugar a nuestro tutor Dr. Leonardo Bon por su colaboración en la preparación de estas tesis.

También agradecemos especialmente a José María Burone, quien no solo nos brindó un gran aporte metodológico, sino que siempre estuvo para apoyarnos y evacuar cada una de nuestras dudas.

Por último, pero no menos importante, agradecemos a todas las personas que, de una u otra forma, contribuyeron para la realización de la tesis: a nuestras familias por el apoyo incondicional, a cada uno de los entrevistados, y a todos aquellos que colaboraron brindando información, materiales y contactos.

## **RESUMEN**

Las inspecciones realizadas por la Dirección General Impositiva (DGI) se enmarcan en el artículo 68 del Código Tributario (CT) cuya vigencia data del año 1974. Existen distintas interpretaciones de la terminología utilizada en los literales, debido a que la norma no define algunas de las expresiones utilizadas. Con el fin de determinar cómo aplica la DGI el artículo mencionado, se realizaron cuestionarios, entrevistas y un análisis documental de las sentencias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) del período 2015 a 2020. Los resultados obtenidos demuestran que la Administración en algunos casos realiza una aplicación de la norma, en función a su interpretación, diferente a la de otros actores. Por otro lado se detectaron algunas situaciones en las que no hubo un cumplimiento estricto de la norma. De los mismos se concluye que los apartamientos más relevantes son: solicitud de documentación que no corresponde en el marco de una inspección; en algunas inspecciones, en opinión de los profesionales del ámbito privado entrevistados, la DGI procedió a la incautación incluso cuando no se da la gravedad del caso requerido por la norma; no cumple con los plazos establecidos para la incautación, y tampoco hay evidencia de que solicite la prórroga correspondiente; en algunos casos inspecciona domicilios no detentados u ocupados por el contribuyente, entendiéndose por esto, que ha realizado inspecciones en el domicilio del asesor cuando no es éste el contribuyente inspeccionado; no notifica a los contribuyentes para el contralor en el momento de la producción de la prueba testimonial recabada de terceros, así como tampoco le informa al contribuyente que puede contar con los asesores desde el inicio de la inspección.

## **PALABRAS CLAVES**

Artículo 68 del Código Tributario (CT), Dirección General Impositiva (DGI), Facultades de la Administración, Inspecciones.

## Tabla de contenido

|   |    |
|---|----|
| AGRADECIMIENTOS.....                              | 3  |
| RESUMEN .....                                     | 4  |
| PALABRAS CLAVES.....                              | 4  |
| INTRODUCCIÓN.....                                 | 7  |
| 1. EL TEMA DE INVESTIGACIÓN .....                 | 7  |
| 2. EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN .....             | 8  |
| 2.1. Objetivos de la investigación .....          | 8  |
| 2.2. Preguntas de investigación.....              | 9  |
| 2.3. Justificación de la investigación.....       | 10 |
| 2.4. Viabilidad de la investigación .....         | 10 |
| 2.5. Antecedentes encontrados.....                | 10 |
| DESARROLLO DE LA OBRA.....                        | 11 |
| 3. MARCO TEÓRICO.....                             | 11 |
| Literal A) .....                                  | 14 |
| Literal C).....                                   | 18 |
| Literal D) .....                                  | 22 |
| Literal E).....                                   | 27 |
| Secreto Profesional del Contador Público .....    | 29 |
| Debido proceso en el marco del artículo 68 .....  | 35 |
| 4. DISEÑO METODOLÓGICO .....                      | 39 |
| 4.1 Enfoque de investigación.....                 | 39 |
| 4.2 Alcance de la investigación.....              | 39 |
| 4.3 Identificación de las variables .....         | 39 |
| 4.4 Definición conceptual de la variable .....    | 39 |
| 4.5 Definición operacional de la variable .....   | 40 |
| 4.6 Definición de términos.....                   | 41 |
| 4.7 Diseño de investigación .....                 | 42 |
| 4.8 Unidad de análisis, población y muestra ..... | 42 |
| 4.9 Instrumentos de medición .....                | 42 |
| CONCLUSIONES.....                                 | 44 |
| 5. PRESENTACIÓN DESCRIPTIVA DE LOS DATOS.....     | 44 |
| 6. ANÁLISIS DE LOS DATOS Y CONCLUSIONES.....      | 65 |
| 6.1 Conclusiones parciales.....                   | 65 |
| 6.2 Conclusión final .....                        | 69 |

|   |    |
|---|----|
| 7. CONSIDERACIONES Y RECOMENDACIONES SOBRE EL TRABAJO DE<br>INVESTIGACIÓN REALIZADO ..... | 70 |
| LISTADO BIBLIOGRÁFICO.....  | 71 |
| ANEXOS .....  | 73 |

## INTRODUCCIÓN

### **1. EL TEMA DE INVESTIGACIÓN**

Como contadores públicos que desarrollamos nuestra actividad profesional en el ámbito privado, ha sido con el paso de los años de especial interés, y podríamos decir hasta cierta preocupación, tanto para nuestros clientes, como para nosotros las inspecciones realizadas por la DGI.

Es por esto que, como profesionales de asesoramiento tributario, nos interesa conocer acerca de la aplicación práctica del artículo 68 del Código Tributario en la actualidad. Éste fue creado en una época diferente, con un marco normativo y una realidad distinta a la que nos encontramos actualmente, lo que nos llevó a investigar cómo se aplica el artículo por parte de la DGI, si es usado de forma eficiente y eficaz, y respetando las garantías del debido proceso como derecho fundamental reconocido por nuestra Constitución e incluso en Convenciones internacionales.

Entendemos que poco se ha escrito en el marco de este tema, con el enfoque que será dado en esta exposición, y no hay en la actualidad investigaciones en referencia al mismo. Es por esto que nos pareció una buena oportunidad para realizar una investigación, a través de la cual pudiéramos comprender la aplicación práctica del artículo antes mencionado por parte de la entidad fiscalizadora.

Esto nos llevó a plantearnos el siguiente tema de investigación: “La aplicación del Artículo 68 del Código Tributario por la Dirección General Impositiva en el marco de las inspecciones”.

## **2. EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

En base a nuestra experiencia profesional en el ámbito privado, detectamos como problemática la existencia de diferentes interpretaciones en la aplicación del artículo 68 del CT, en el marco de las inspecciones realizadas por la DGI.

La redacción vigente del mencionado artículo 68, permite distintas interpretaciones debido a que no define algunos términos utilizados (si bien en el año 2006 se realizó una interpretación del literal A del Artículo 68 del CT, a través del artículo 62 de la Ley 18083), habiéndose dictado en un contexto histórico diferente (la Ley 14.306 que aprueba el CT es del 29 de noviembre de 1974). Esta libertad en la interpretación, ha generado en algunos casos posiciones antagónicas entre la Administración y los contribuyentes, algunos de los cuales han sido llevados al ámbito jurisdiccional. Adicionalmente, como la norma no prevé sanciones por el incumplimiento de algunas disposiciones, creemos necesario investigar si existen algunas situaciones en las que no haya un estricto cumplimiento de la norma. Tal como se dijo antes, han existido recientemente normas modificativas e interpretativas, pero no han aclarado los aspectos más discutidos.

En base a lo expuesto anteriormente, creemos que se pueden hallar indicios para motivar una investigación, que plantee la necesidad de una revisión de la norma y en caso de ser necesario, una actualización para dotarla de mayor precisión en sus términos.

### **2.1. Objetivos de la investigación**

Con el fin de orientar el trabajo de investigación, nos planteamos los siguientes objetivos:

#### 2.1.1. Objetivo general de la investigación

- Determinar cómo aplica la DGI las disposiciones establecidas en el artículo 68 del CT al momento de realizar las inspecciones.

### 2.1.2. Objetivos específicos de la investigación

- Determinar el alcance del término “libros y documentos comerciales”.
- Determinar cuándo aplica la incautación y si se cumple con el plazo establecido en la norma.
- Conocer los domicilios donde se practican inspecciones (fiscal, constituido, particular).
- Determinar el alcance de los requerimientos de información a terceros.
- Determinar el alcance del secreto profesional de los contadores públicos.
- Conocer si se respetan las garantías del debido proceso en el marco del art. 68 del CT.

## **2.2. Preguntas de investigación**

### 2.2.1. Pregunta principal de investigación

- ¿Cómo aplica la DGI las disposiciones establecidas en el artículo 68 del CT al momento de realizar las inspecciones?

### 2.2.2. Preguntas específicas de investigación

- ¿Cuál es el alcance del término “libros y documentos comerciales”?
- ¿Cuándo se aplica la incautación? ¿Se cumplen los plazos establecidos por la norma?
- ¿Cuáles son los domicilios en los que se practican inspecciones?
- ¿Cuál es el alcance de la información que se puede requerir a terceros?
- ¿Cuál es el alcance del secreto profesional de los contadores públicos?
- ¿Se respetan las garantías del debido proceso en el marco del art. 68 del CT?

### **2.3. Justificación de la investigación**

El tema investigado es adecuado, en la medida que nos permitió conocer cómo aplica la DGI las disposiciones establecidas en el artículo 68 del CT en el marco de las inspecciones. Éste, atribuye “las más amplias facultades a la administración”, pero también establece límites, lo que influye en el respeto de un derecho fundamental, que reconoce nuestra Constitución, en lo que concierne al cumplimiento del debido proceso por parte de la Administración.

Por otro lado, entendemos que esta investigación tiene valor agregado en cuanto a que no existen investigaciones recientes con este enfoque y amplitud, y la misma fue desarrollada a través de la medición de datos reales, aportando una visión empírica del tema.

Entendemos que los resultados finales obtenidos, proporcionan las herramientas para establecer si la aplicación del artículo 68 del CT es de forma adecuada y razonable, conforme a las diversas opiniones sobre el tema, lo que podrá ser de utilidad para la DGI, los contribuyentes y los asesores, para evaluar y reflexionar sobre su accionar, y adoptar medidas en función a ello.

### **2.4. Viabilidad de la investigación**

La viabilidad de la investigación surgió de la posibilidad de acceso a la información por la Ley 18.381, de consultar a distintos profesionales del ámbito privado, y que los investigadores contamos con el tiempo y los recursos para hacerla.

### **2.5. Antecedentes encontrados**

Consultamos las bibliotecas de las distintas facultades y no encontramos trabajos de investigación con el enfoque y el alcance del tema de investigación desarrollado.

## **DESARROLLO DE LA OBRA**

### **3. MARCO TEÓRICO**

El tema a tratar, será la aplicación del artículo 68 del Código Tributario por parte de la DGI en el marco de las inspecciones, es por esto que se entiende necesario comenzar con aquella norma de mayor rango jurídico que otorga a la Administración la función de recaudar e implícitamente le concede las potestades para cumplir con esta función, a través del artículo 168 de la Constitución, que establece: “Al Presidente de la República, actuando con el Ministro o Ministros respectivos, o con el Consejo de Ministros, corresponde: (...) 18) Recaudar las rentas que, conforme a las leyes, deban serlo por sus dependencias, y darles el destino que según aquéllas corresponda. (...)”.

Para el cumplimiento del cometido de recaudación, la Administración tiene la facultad, entre otras, de realizar inspecciones, con el fin de controlar la recaudación. Es en el cumplimiento de estas funciones en donde se genera un conflicto con derechos individuales fundamentales establecidos en el artículo 7 de la Constitución: “Los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés general”.

Esto ha llevado a través de los años, a profundas discusiones sobre los intereses contrapuestos: “interés general” versus “intereses individuales”. Sin ánimo de ingresar en un análisis tan profundo, lo que sería tema para otra investigación, se entiende necesario esbozar algunas líneas con el fin de contextualizar las distintas posiciones sobre el tema.

La DGI ha sostenido que las obligaciones otorgadas en el artículo 168 de la Constitución, fueron dispuestas en virtud del “interés general”, el cual se exige como requisito por el artículo 7 para contraponer al “interés particular”. La Revista Tributaria N° 191, transcribe el boletín informativo de la DGI N° 383, donde el pronunciamiento de la sala de profesionales de la DGI expresó: “La materia tributaria es una de las que reviste el interés general, ésta es necesaria para la existencia misma de un Estado Social de Derecho, ya que hace posible el

cumplimiento de los fines del mismo, principal instrumento para la percepción de sus ingresos. (...) la Administración en aras de un interés superior con su actuar, eventualmente, podría afectar el derecho de los particulares, pero esa afectación es legítima en la medida que con ella se aspira a la protección de la sociedad en su conjunto.” (Huertas et al.,2006,p.270)

Claudia Cedrés (2006, p.166), asesora de la DGI expresó: “(...) como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia, los derechos consagrados en los artículos 7 y 72 de la Constitución, no son en modo alguno absolutos sino que, en todo tiempo pueden limitarse, conforme a las leyes que propugnen ese interés general. El interés general sin lugar a dudas, se encuentra comprometido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.”

Si bien, no hay dudas que la recaudación tributaria es de vital importancia para el cumplimiento de los fines del Estado, la doctrina entiende que ésto no configura el “interés general” invocado en el artículo 7 de la constitución, como expresa Addy Mazz (2008, p.43): “El interés general que permite limitar los derechos constitucionales, no es el de la Administración, sino el del propio Estado, que, además de la recaudación, debe proteger otros intereses generales, y, sobre todo, la protección de los derechos humanos. De ahí el equilibrio que debe mantener en su regulación. En tanto la Administración disponga de un elenco adecuado de medidas encaminadas a la fiscalización, prevención de la evasión y recaudación del crédito, debe realizar un uso correcto de ellas, y no podrá avanzarse en la limitación de los derechos individuales para favorecer aún más dicha función en desmedro de los derechos individuales.”

En la misma línea Gutiérrez y Varela (2014, p.56) expresan: “Sacrificar derechos individuales para dar más potestades de investigación al Fisco o fiscalización con la excusa de salvaguardar un interés recaudatorio no cumpliría jamás con el criterio de razonabilidad que debe existir entre el bien jurídico que se intenta proteger y el bien jurídico que para ello se debe sacrificar”. Además expresan: “El interés general que justifica la limitación de derechos fundamentales no puede ser una actividad genérica del Estado. No puede ser, por ejemplo, la seguridad pública, o la salud pública, o la recaudación tributaria. Debe ser una situación

concreta y por lo general excepcional, que justifique el menoscabo de derechos fundamentales de la personalidad humana.” (Gutiérrez et al., 2014, p.53)

Surge del mencionado artículo 168 como expresa Leonardo Bon, asesor de DGI (2019, p.10): “no existe la comisión de una función - y menos una función constitucional sobre la que se asienta el sistema - sin el otorgamiento de herramientas para la ejecución de la misma, por lo que a nuestro criterio la tarea inspectora o de verificación deviene como corolario de la recaudación, y en ese sentido ambas se yuxtaponen y complementan.”

Para el cumplimiento de dicho cometido existe como herramienta legal el artículo 68 del CT el cual establece: “(Facultades de la Administración).- La Administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y especialmente podrá: (...)”

Según Valdés Costa (2007, p.442), “El proemio del artículo tiene como finalidad reiterar a texto expreso las facultades inherentes a la Administración de verificar los hechos a los cuales debe aplicar las normas tributarias materiales. (...) Los distintos apartados enumeran a título enunciativo esas facultades, pero por regla general las delimitan a fin de coordinarlas con los derechos individuales consagrados en la Constitución (letras A), D) e inciso final) y de evitar abusos que perjudiquen innecesariamente a los particulares letra C).”

Por otra parte, Bon (2019, p.11), asesor de la DGI, expuso: “Como surge del claro tenor literal del acápite de la disposición en análisis, el legislador enumera las facultades a título enunciativo y además en el mismo acto para determinadas acciones delimita su poder a título taxativo. Esta conclusión deviene lógica con las conclusiones expuestas supra, a en el sentido de que cuando se establecen restricciones, usualmente se realizan en forma estricta o taxativa.”

A continuación se expondrán las distintas posturas respecto a los literales del artículo 68 que generan mayores controversias.

### **Literal A)**

El literal A) del artículo 68 del CT establece: “Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales, propios y ajenos, y requerir su comparecencia ante la autoridad administrativa para proporcionar informaciones.”

El mismo fue interpretado a través del artículo 62 de la Ley 18.083, en el entendido de que el literal al que hacemos referencia: “(...) faculta a la Administración a exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de la información contable propia y ajena, así como las bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos, necesarios para fiscalizar el pago de los tributos.”

En referencia a este literal, la principal diferencia entre la posición de la doctrina mayoritaria y de la DGI se encuentra, en que la primera aplica una interpretación literal de la norma, es decir, la que se realiza “cuando la ley se expresa claramente, el intérprete debe, ante todo, atenerse a su texto” (Gutiérrez y Lavature, 2009, p.64) y utiliza un criterio estricto, esto es, “se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que resulta de las palabras empleadas” (Gutiérrez y Lavature, 2009, p.61). Mientras que la segunda hace una interpretación lógica, es decir si el contenido del texto no es lo suficientemente claro, se deberá buscar “la razón de la ley, esto es estructurando los razonamientos que permitan descubrir la finalidad de la norma, prescindiendo de los vocablos empleados” (Gutiérrez y Lavature, 2009, p.69). A su vez es una interpretación extensiva, entendiéndose por tal, según Valdés Costa “aquella por la que el intérprete asigna a los términos utilizados en la ley un sentido más amplio que el gramatical” (citado por Gutiérrez y Lavature, 2009, p.61).

Específicamente sobre el punto de los “libros comerciales” y según Gutiérrez y Varela (2014, p.348): “La ley autoriza al Fisco a exigir al contribuyente la exhibición de “los libros comerciales”. El concepto de “libros comerciales” está claramente definido desde hace mucho tiempo en el derecho uruguayo y no incluye a los libros sociales. Esta distinción entre libros comerciales y libros sociales estaba claramente definida al momento de sancionarse el Código

Tributario en 1975 por lo que la facultad de solicitar la exhibición se limita a los libros comerciales, dejando afuera los libros sociales.”

El artículo 55 del Código de Comercio define: “Los libros que los comerciantes deben tener indispensablemente, son los siguientes: 1. El libro diario. 2. El de inventarios. 3. El copiador de cartas.”

Además estos autores, entienden que: “Entre los documentos comerciales que deben exhibirse al Fisco figuran los estados contables que están obligadas a llevar las sociedades comerciales según lo establecido por los artículos 87 y 88 de la Ley 16.060, reglamentados por el Decreto 103/991. De acuerdo a estas normas los estados contables deben contener: estado de situación patrimonial, estado de resultados, cuadro de bienes de uso, estado de evolución del patrimonio, estado de origen y aplicación de fondos, notas a los estados contables.”(Gutiérrez et al., 2014, p.351)

Con respecto a los documentos comerciales fundamentan: “(...) el documento comercial puede estar protegido por el secreto profesional, mercantil o bancario, en cuyo caso el Fisco no podrá acceder al mismo. El sujeto inspeccionado no está obligado a exhibir al Fisco los informes hechos por su profesional por 2 razones: (i) en primer lugar porque no son documentos comerciales y (ii) en segundo lugar porque están sujetos al secreto profesional.” (Gutiérrez et al., 2014, p.350)

Siguiendo con su opinión, los autores entienden que: “La correspondencia comercial abarca todas las comunicaciones vinculadas al giro del negocio que el contribuyente inspeccionado mantenga tanto con otros comerciantes como con sus clientes no comerciantes.

La correspondencia entre la empresa inspeccionada y su profesional no es correspondencia comercial. Tampoco es correspondencia comercial aquélla vinculada a la esfera personal del contribuyente.” (Gutiérrez et al., 2014, p.352)

En referencia a la interpretación realizada por el artículo 62 de la Ley 18.083, en cuanto al *aggiornamento* de la norma, a través de la incorporación de referencias a “datos informatizados, programas, registros y archivos informáticos” estos autores expresan “(...) para que el Fisco pueda acceder a los documentos informáticos, éstos deben cumplir con los mismos requisitos exigidos al resto de los documentos, vale decir: (i) ser comerciales y (ii) tener relevancia tributaria. (...), queda claro que el Fisco deberá proceder con extrema cautela al solicitar las “bases de datos informatizadas” del sujeto inspeccionado para no exceder sus facultades y violar los derechos del contribuyente.” (Gutiérrez et al., 2014, p.357)

Por lo tanto, expresan que: “Si la norma en cuestión hubiera introducido una autorización al Fisco para exigir la entrega de “cualquier” base de datos en poder del contribuyente estaríamos ante un importantísimo cercenamiento del derecho a la intimidad, que sólo sería legítimo si la ley hubiese invocado razones de interés general (art. 7 de la Constitución)...” (Gutiérrez et al., 2014, p.355).

Por otro lado, la posición de la DGI es antagónica en lo que refiere a la norma interpretativa del literal A en cuestión, la que por ser interpretativa es entendida como declarativa. Como expone Bon (2019, p.13): “En efecto, tanto los libros sociales como el informe de auditoría u otro de similares características son verificables o comprobables por el Fisco, ya que en principio no hay vulneración a la intimidad y siempre que los citados documentos se relacionen con tributos o tengan trascendencia tributaria para una eventual determinación de tributos. No surge disposición normativa de ninguna jerarquía que autorice al contribuyente o responsable a no exhibir la información, como tampoco limitante expresa para el fisco, salvo volvemos a repetir que se afecte la intimidad de la persona humana. (...) La parte de la dogmática aludida, utiliza un argumento a contrario de origen productor, es decir que si el artículo dice “los libros comerciales” debe entenderse como sólo se faculta a inspeccionar los libros comerciales, excluyéndose que la misma consecuencia jurídica (la facultad de inspeccionar) se produzca en presencia de un distinto supuesto de hecho (los libros no comerciales). Con esta forma de argumentar, lo que están creando es una nueva norma, (“si se

encuentran los libros sociales, no se puede inspeccionar”) ya que ella no es una consecuencia lógica de la norma primaria “se pueden inspeccionar los libros comerciales”.

En la misma línea, Claudia Cedrés (2006, p.174) asesora de la DGI expuso: “(...) el límite en cuanto a la documentación, sería aquella que no refiera a la esfera íntima y personal del sujeto pasivo o tercero, intimidad que como vimos, podría discutirse con respecto a las personas jurídicas”.

Y sobre la interpretación dada al artículo 62, en la misma oportunidad de exposición expresó:“(...) es indiscutible que la unidad de proceso central de un equipo de computación constituye la base central de información y está comprendida dentro de la mención de “documentos comerciales” contemplada en el artículo 68 del Código. (...) la materia tributaria comulga con ese interés general, por lo cual la correspondencia con carácter comercial, como establece el artículo 68, evidentemente estaría comprendida en lo que hoy es en día, el correo electrónico, que es el medio normal en que se desarrollan las comunicaciones vía mail.” (Cedrés, 2006, p.175).

Por otra parte, la documentación que exige el literal E) del artículo 70 del CT, de acuerdo a Gutiérrez y Varela (2014, p.482): “está perfectamente acotada a lo que debe ser el objeto de una inspección. Obviamente, la realidad se encarga a menudo de arrojar dudas sobre si determinada documentación está o no relacionada con hechos generadores de obligaciones tributarias”.

Cabe tener presente que la colaboración tiene algunos límites; en efecto, si bien el contribuyente tiene la obligación de colaborar con la DGI en el marco de la inspección, exhibiendo la documentación que corresponde, la doctrina entiende que éste tiene derecho a no autoincriminarse. Tal como lo expresó Pérez Pérez (2009, p.4): “El límite al referido deber de colaboración se encuentra en el art. 20 de la Constitución Nacional (...) Si bien este principio es reconocido en el Derecho Penal, debe entenderse que resulta también aplicable en el procedimiento administrativo tributario dado que en él también pueden recaer sanciones

sobre el contribuyente. (...) En definitiva, el deber del contribuyente de colaborar con la Administración y de prestar declaración en el procedimiento administrativo tributario, encuentra límite en el derecho a no autoinculparse. La contrapartida de este derecho es que no pueden recaer sobre el contribuyente consecuencias adversas por el hecho de negarse a declarar contra sí mismo (por ej. no puede considerarse que el contribuyente incumplió el deber de colaboración).”

Para Serrana Delgado (2018, p.13), “El alcance de la regla de la autoincriminación implica que la Administración no va a poder obligar a un individuo a declarar contra sí mismo, aplicándole sanciones. Pero eso no significa que, si así lo desea, el individuo pueda declarar contra sí mismo. Las confesiones obtenidas sin coacción (violencia física, psicológica o promesa de un beneficio indebido) son válidas, como lo dispone el Pacto de San José de Costa Rica.”

### **Literal C)**

El literal C) del artículo 68 del CT establece: “Incautarse de dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requiera y hasta por un lapso de treinta días hábiles; la medida será debidamente documentada y solo podrá prorrogarse por los órganos jurisdiccionales competentes, cuando sea imprescindible para salvaguardar los intereses de la Administración.”

Si bien no hay mayores pronunciamientos a nivel jurisprudencial en cuanto a la interpretación de este literal, si ha habido divergencias doctrinales en lo que a “la gravedad del caso” se refiere, ya que no existe una definición de origen normativo, siendo un concepto jurídico indeterminado. Independientemente de esto, lo que es mayormente cuestionado por la doctrina es la forma de aplicación del artículo, como la incautación indiscriminada de libros y documentos y el no cumplimiento de los plazos, el cual fue ampliado a través de la Ley 18.083 de 2016, pasando de 6 a 30 días.

En referencia a la “gravedad del caso” según Alonso (1975, p 234), asesor de la DGI: “La administración puede incautarse de libros y documentos sólo cuando la gravedad del caso lo requiera, es decir, cuando lo haga necesario, necesidad que va a estimarse en la mayoría de los casos por los propios inspectores actuantes, por cuanto las circunstancias en que generalmente se realizan las inspecciones van a imponer que una medida de tal naturaleza, para resultar efectiva, deba resolverse en el propio campo operativo. ”

Para Varela y Gutiérrez cuando el CT se refiere a este tema “está diciendo que en principio la documentación debe ser revisada en la empresa. En la práctica este principio suele no ser respetado. En ocasiones el Fisco dedica la primera visita a incautar documentación que luego examina en sus oficinas. La regla es que el Fisco debe examinar la documentación en el domicilio del contribuyente. Y sólo “cuando la gravedad del caso lo requiera” es que la ley autoriza al Fisco a llevarse la documentación. La gravedad del caso debe dejarse asentada de manera fundada en el acta de inspección por parte de los funcionarios, de manera que las razones invocadas puedan ser revisadas objetivamente a posteriori.” (Gutiérrez et al., 2014, p.359)

Sin embargo, para estos autores: “La DGI entiende que como no es posible conocer a priori cual es la documentación comercial y cual la privada, está facultada para incautar toda la información en forma indiscriminada.” (Gutiérrez et al., 2014, p.375)

Así se expresó en la sala de profesionales de DGI de 2004, transcrita por la Revista Tributaria Nº 191: “No depende de la voluntad del inspeccionado, seleccionar los documentos a exhibir sino que, debe brindar toda la documentación que se encuentre en su poder. (...) A priori, no se pueden conocer cuáles son estrictamente documentos comerciales y cuáles no, y en el ejercicio de su función fiscalizadora, la Administración puede obtener toda la documentación para lograr la consecución de su fin”. (Huertas et al., 2006, p.270-271)

En la misma línea con lo expresado en el párrafo anterior, Bon (2019, p.16) expuso: “Respecto de la incautación de la información con relevancia fiscal, amparada en los distintos

documentos que menciona el literal en estudio, conviene mencionar desde ya, que son revalidables las conclusiones expuestas en el literal A) del artículo en examen. Es dable consignar, que si la información se encuentra amparada en un bien mueble como puede ser un equipo computador, o un cofre, armario, etc, la razonabilidad obliga a interpretar que el mismo es pasible de incautación por parte del equipo inspector. Lo dicho es siempre que no se pueda solucionar la situación con la aplicación de los literales anteriores, ya que la presente acción expuesta en este numeral será de última ratio.”

En opinión contraria a la expresada por los asesores de la DGI, y en línea con lo ya expuesto anteriormente en cuanto a la postura de la doctrina en referencia al literal A), Pérez Pérez (Pérez Pérez y Seijas, 2009, p.5) expresó: “(...) los inspectores sólo pueden retirar documentos comerciales del contribuyente (libros, documentos y correspondencia). La documentación particular no puede ser retirada. Serias dudas genera la posibilidad de que los inspectores puedan retirar discos duros o llevarse las computadoras de la empresa. Hay que tener presente que dentro de las computadoras se encuentran los correos electrónicos de los contribuyentes, los que contienen, en la mayoría de los casos, “e-mails” particulares (correspondencia). Como es sabido, la correspondencia particular se encuentra protegida en nuestro derecho a nivel constitucional. (...) Como la norma constitucional no puede vulnerarse en un Estado de derecho, entendemos que la Administración no podría retirar las computadoras en forma indiscriminada, sino que sólo podría acceder a aquellos archivos del contribuyente que fueren estrictamente comerciales. El contribuyente, en el momento de la inspección, deberá colaborar en el procedimiento inspectivo, proporcionando a los inspectores los archivos que refieren a aspectos comerciales, para evitar de esa forma la incautación de correspondencia particular del contribuyente.”

Varela (2006, p.226) expresó: “En posición con la que discrepamos totalmente, la DGI sostiene que el contribuyente o incluso su profesional están obligados a no tener en una misma computadora archivos comerciales y personales. Esta afirmación no tiene ninguna base jurídica. Es prácticamente imposible mantener separada la correspondencia y aquellos archivos comerciales con trascendencia tributaria para el objeto de la inspección. La solución de este problema radica en efectuar una tarea de selección de aquellos archivos que tengan

relevancia a efectos de la inspección. Por supuesto qué se tratará de una tarea compleja, en la que se necesitará la colaboración del contribuyente y de sus asesores, pero esa complejidad no puede nunca ser el fundamento de una incautación indiscriminada de información”.

Otro conflicto en lo que a este literal se refiere, se encuentra dado por relevancia de un eventual incumplimiento de los plazos en la incautación, según Amonte y Gómez (2015, p.180-181): “la gravedad del caso debe justificarse sumariamente por el funcionario actuante y la prórroga solicitada por el fisco debe argüir razones de peso, no basta con decir que el plazo se venció. Y el Juez deberá examinar si resulta imprescindible para salvaguardar los intereses de la Administración. Este hecho debería ser poco frecuente dado que puede obtener testimonio de la documentación incautada. A su vez es documentación que puede ser exigida mantenerla en poder del contribuyente, según artículos 44 y 80 del Código de Comercio.”

Es importante destacar que en caso de que el contribuyente no esté de acuerdo con la incautación por parte de la DGI, como menciona Pérez Pérez (Pérez Pérez, 2009), debe dejarlo asentado en actas, o verificar el correcto labrado de las mismas, ya que es deber del contribuyente colaborar con la entrega de la documentación. En caso de no hacerlo puede, entre otras, caer en presunción de defraudación, como expuso Claudia Cedrés (2006, p.175, 176), asesora de la DGI, en la mesa redonda realizada en 2005: “En este sentido, es una garantía para la Administración, a fin de evitar que desaparezca o se oculte cierta documentación con relevancia tributaria, o se niegue posteriormente su existencia o su exhibición. (...) el sujeto pasivo y el tercero que injustamente resista a proporcionar la documentación, conforme lo establece el artículo 66, inciso 3 habilitaría la estimación de oficio. Asimismo, y al configurarse la violación de un deber formal implicaría una contravención, una eventual presunción de la intención de defraudar contemplada en el artículo 96, asimismo como el delito de defraudación contemplado en el artículo 110, incluso podría dar lugar al delito de desacato previsto en el artículo 173 del Código Penal.”

Cabe mencionar que en caso de que se de la incautación en los términos del artículo 197 y siguientes del Código de Proceso Penal, la DGI actúa como auxiliar de la justicia por lo tanto no aplica el plazo de devolución de lo incautado de los 30 días estipulado por el CT.

Las nuevas tecnologías pueden evitar el incumplimiento del plazo de la incautación en diversas situaciones, como lo han expresado Amonte y Gómez (2015, p.181): “Lo que el Juez deberá examinar en estos casos, es que la retención de la documentación en la esfera administrativa resulta imprescindible para salvaguardar los intereses de la Administración. Con los actuales medios técnicos, este supuesto será de ocurrencia bastante infrecuente, porque la Administración puede en la mayoría de los casos -aunque muchas veces no lo hace- obtener un testimonio de la documentación incautada y devolvérsela al interesado. La ratio legis al establecer un plazo, se fundamenta en evitar privar al interesado de la documentación que le resulta necesaria para realizar su actividad y que, en el caso de la mayoría de los sujetos pasivos, deben mantener en su poder (arts. 44 numeral 3° y 80 del Código de Comercio).”

En la misma línea Bon (2019, p.17) se ha expedido sobre el tema: “En la actualidad la administración cuenta con material tecnológico necesario para proceder a realizar copias en soportes informáticos, que dan confiabilidad al inspeccionado y son utilizables con eficacia; respetando obviamente los derechos fundamentales. Es por ejemplo casi extraña la incautación de equipos informáticos, justamente por esta razón.”

### **Literal D)**

El literal D) del artículo 68 del CT establece: “Practicar inspecciones en bienes muebles e inmuebles detentados u ocupados, a cualquier título, por los contribuyentes y responsables. Sólo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento.”

El Código Tributario define en los artículos 26 y 27 el domicilio fiscal y el constituido respectivamente.

“Artículo 26.- (Domicilio fiscal).- A todos los efectos tributarios se considera domicilio indistintamente, el lugar de residencia del obligado, o el lugar donde desarrolle principalmente sus actividades. Si no pudiera determinarse el domicilio en el país, se tendrá por tal el lugar donde ocurra el hecho generador”.

“Artículo 27.- (Domicilios constituidos).- Los contribuyentes y responsables deberán fijar un domicilio a los efectos tributarios con la conformidad de la oficina recaudadora.

Esta conformidad se presume si no se manifiesta oposición dentro de los sesenta días de fijado el domicilio.

El domicilio así constituido es válido a todos los efectos tributarios y será de aplicación aún en sede judicial mientras no sea cambiado ante los estrados.

En cualquier momento en que el domicilio constituido resultare inconveniente para la tarea de la Administración, ésta podrá requerir la constitución de un nuevo domicilio.

Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 26 y por los incisos primero, segundo y tercero de este artículo, en cualquier actuación se podrá constituir un domicilio que tendrá validez a los solos efectos de esa tramitación administrativa.”

Independientemente de las definiciones citadas anteriormente, hay distintas interpretaciones por parte de la doctrina y de la Administración en cuanto a las potestades para inspeccionar los distintos domicilios, la necesidad de presentación de orden de allanamiento, así como la forma en que debe realizarse dicha solicitud. La discusión se centra en los domicilios constituidos y los mixtos, siendo éstos últimos aquellos en los que se da la combinación del domicilio particular con el fiscal o el particular con el constituido.

Cuando el contribuyente tiene un domicilio fiscal distinto al particular, no existe discusión en cuanto a la potestad de fiscalización de la Administración. Varela y Gutiérrez establecen: “Los inspectores solo pueden ingresar en el domicilio fiscal de los contribuyentes que inspeccionan. (...) El artículo 11 del Decreto 597/988 considera domicilio fiscal a “ todo local, establecimiento, sucursal, oficina o anexos utilizados en el giro empresarial.” (...) la DGI

puede inspeccionar no sólo la sede principal del negocio, sino también las sucursales, los depósitos y eventualmente un inmueble arrendado por el contribuyente para el archivo de documentación.” (Gutiérrez et al., 2014, p.329-330)

Si bien el contribuyente debe colaborar franqueando el paso a los inspectores en el domicilio fiscal, Pérez Pérez (Pérez Pérez, 2009) expresa que en caso de que éste se niegue, el Fisco deberá solicitar al Juez una orden de allanamiento para poder ingresar, siendo requisitos para esta solicitud, demostrar que ese es el domicilio fiscal y que se le negó el acceso.

Ahora bien, cuando el domicilio constituido no coincide con el fiscal, se pueden dar dos situaciones. Una de ellas, es que ese domicilio sea “detentado u ocupado por el contribuyente”, situación en la cual no hay discusión, porque se encuentra enmarcado en el literal D citado anteriormente. La otra situación, es cuando el domicilio constituido no es “detentado u ocupado por el contribuyente”, siendo el caso más común que el contribuyente constituya domicilio en el domicilio del asesor, generando posiciones encontradas entre la doctrina mayoritaria y la Administración que serán expuestas a continuación.

Pero antes, es oportuno mencionar una situación particular para este domicilio referente a determinadas entidades no residentes. La normativa actual en el numeral 2° de la Resolución de la DGI N° 6409/018 (que agrega al numeral 11° de la Resolución de la DGI N° 981/007 lo siguiente) establece que “Los contribuyentes cuyo giro exclusivo sea la prestación de los servicios a que refieren los artículos 21 bis y 21 ter del Decreto N° 149/007 de 26 de abril de 2007 y no tengan presencia física en el país, podrán prescindir de la designación de representante, en la medida que constituyan domicilio en los términos del artículo 27 del Código Tributario”. Por lo que para este tipo de entidades solo es requisito la declaración del domicilio constituido, que no es “detentado u ocupado por el contribuyente”, ya que no tiene presencia física en el país.

En referencia a la discusión sobre los casos en que el domicilio constituido no es “detentado u ocupado por el contribuyente”, Varela (2006, p.217) establece: “Tal es el caso del domicilio

constituido por empresas en el estudio u oficina de su contador. (...) Un contador en ejercicio es contribuyente de la DGI, pero no se le puede realizar una inspección en su Estudio relacionada con un contribuyente que sólo tiene su domicilio constituido en su Estudio.”

En cambio para los asesores de la DGI el domicilio constituido es fiscalizable, independientemente de si es detentado u ocupado por el contribuyente o no. Claudia Cedrés (2006, p.176-178) en la mencionada mesa redonda del 2005, expresó: “(...) el deber por parte del contribuyente y responsable, de denunciar un domicilio fiscal y otro constituido que serán válidos “a todos los efectos tributarios”, entre ellos, facilitar la práctica de inspecciones. (...) Coincidente con el argumento sostenido es que, cuando el legislador quiso de una manera limitar algún tipo de domicilio, lo hizo a texto expreso; así la parte final del literal D del artículo 68 expresa: “sólo podrán inspeccionarse los domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento”. Tampoco en este caso está prohibiendo su inspección, sólo requiere que se pida previamente la orden judicial a tal fin. En síntesis, con relación al domicilio fiscal y constituido, entiendo que la Administración se encuentra habilitada para inspeccionar ambos indistintamente, sean coincidentes o no, conforme a la normativa que referimos anteriormente.”

En la misma línea, Bon (2019, p.17) expresó: “La fórmula utilizada por el legislador tributario “detentados u ocupados” informa que al Fisco no le interesa a qué título ostenta el inspeccionado el bien que utiliza. En lo referido a los domicilios el legislador impuso un límite, cuando de domicilios particulares se trate.”

Por otro lado Pérez Pérez (2009, p.3) expresó: “El derecho a reservar la intimidad del hogar se encuentra reconocido en el art. 11 de la Constitución de la República, según el cual “El hogar es un sagrado inviolable. De noche nadie podrá entrar en él sin consentimiento de su jefe, y de día, solo de orden expresa de Juez competente, por escrito y en los casos determinados por la ley”. De modo que de noche nadie puede entrar a un domicilio particular (salvo que exista autorización expresa del jefe del hogar) y durante el día se puede ingresar sin dicha autorización siempre y cuando: i) exista orden expresa de un Juez competente, ii) que la orden sea escrita y iii) que la misma sea expedida en los casos autorizados por ley.”

Esta orden de allanamiento sólo podrá ser emitida por un Juez cuando haya convicción de que se cometió un delito o se presume que en ese lugar se hallará prueba del mismo. Por lo que en aquellos casos en que el domicilio particular y el fiscal coinciden el Fisco deberá presentar la orden de allanamiento mencionada. (Gutiérrez et al., 2014)

Según Pérez Novaro (citado por Gutiérrez et al., 2014, p.337) “el Juez que emite la orden de allanamiento debe verificar si la solicitud de allanamiento fue firmada por funcionario competente; si existió el impedimento para el ingreso, si el objeto de la solicitud coincide con lo autorizado legalmente; si no se verifica una desconexión de medio a fin entre la medida solicitada y las funciones cometidas al organismo fiscal, examinando la solicitud para ver si cumple con todas las formalidades de rigor y debe indicar con precisión el objeto de la prueba que se intenta producir (...)”.

En lo que se refiere al ingreso con orden de allanamiento, Pérez Pérez (2009, p.3) establece: “Cabe mencionar que el hecho de contar con una orden judicial de allanamiento no implica una extensión de las facultades de la Administración al momento de inspeccionar. Las facultades continuarán siendo las mismas que de no existir una orden de allanamiento y las actuaciones estarán sometidas a las mismas reglas que en el caso de la inspección.”

En lo que respecta a este tema, al día de hoy la DGI se encuentra alineada con la doctrina. No hay discusión de la necesidad de presentar la orden de allanamiento en caso de que se niegue el acceso, como expresa Bon (2019, p.17): “Rectamente, cuando se inspeccione un domicilio particular, el equipo inspector deberá comparecer al mismo provisto con orden de allanamiento, cuando previsiblemente pueda encontrarse con la resistencia para su ingreso de quien detente el derecho de permanecer y existan elementos o indicios probatorios que den cuenta de un acto de naturaleza ilícita. Es práctica también y antes de solicitar tal medida, que se concurra al domicilio aludido y se consulte al titular o quien haga las veces de titular y se franquee el ingreso, dando así legitimidad al ingreso de los funcionarios”.

### **Literal E)**

El literal E) del artículo 68 del CT establece: “Requerir informaciones a terceros pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa cuando ésta lo considere conveniente o cuando aquéllas no sean presentadas en tiempo y forma.”

Sobre el presente literal existen diversas líneas de discusión entre parte de la doctrina y la Administración. Podemos mencionar inicialmente que la doctrina entiende que en los últimos años se ha dictado normativa que amplía las facultades de la Administración. Otro punto en discusión, son los límites en los pedidos de información, para que no traspasen de la esfera de información con trascendencia tributaria del contribuyente a la personal. Por otro lado, existe una ardua discusión en la vigencia, aplicación y límites del secreto profesional del Contador Público. Y finalmente se presenta un cuestionamiento a los vicios del debido proceso en función a la instancia en que se realiza el control de la prueba producida en la aplicación del mencionado literal, y el plazo de duración de las inspecciones.

Parte de la doctrina entiende que, “El Fisco puede requerir informaciones a terceros, entendiendo por tales a personas ajenas al hecho generador del tributo inspeccionado, sean contribuyentes o no de impuestos propios. (...) El deber de brindar información acerca de terceros tiene sus límites en las distintas manifestaciones del secreto profesional, mercantil y bancario. Rige asimismo la limitación de que la información a solicitarse debe ser relevante a efectos fiscales. (...) Berro reconoce que el tercero que no colabora con el Fisco es pasible de ser sancionado con la multa por contravención, sea o no contribuyente” (Gutiérrez et al., 2014, p.380 a 382)

Bergstein y Abadi (1996, p.528) expresan que si bien los terceros tienen la obligación de colaboración, en el caso de los asesores no pueden ser inspeccionados cuando son ajenos al hecho generador: “En cuanto a los terceros -o sea: personas ajenas al hecho generador del tributo- sólo son mencionados en el Lit. E (requerimiento de información e intimación a comparecer ante la autoridad administrativa). Cabe preguntarse si las restantes facultades de fiscalización previstas en el Art. 68 CT (Ejemplo: inspecciones), pueden ejercerse respecto de

individuos ajenos al hecho generador. Aunque el punto puede ser opinable a la luz del principio de colaboración sentado más arriba, creemos que la respuesta negativa se impone, fundamentalmente por dos razones:

- a) En aquellas hipótesis en que el Art. 68 del CT intentó contemplar a los terceros, lo hizo a texto expreso; y
- b) Las facultades fiscalizadoras de la Administración previstas en el Art. 68 CT pueden poner en juego aspectos que involucran la esfera íntima del individuo, que solo es posible invadir si existe un texto legal que así lo autorice.”

Para parte de la doctrina el literal E) únicamente habilitaba a la DGI a hacer pedidos de información sobre un contribuyente concreto en el marco de una inspección. Sin embargo, en la práctica la DGI pedía información genérica “sin ley autorizante”, a modo de ejemplo, solicitudes de información a las automotoras, inmobiliarias, tarjetas de créditos. Ante estas críticas, la DGI solicitó en 2011 que se incluyera un artículo en la Ley de rendición de cuentas habilitando este tipo de solicitud. Por lo que, con el dictado del artículo 306 de la Ley 18.996 quedaron amparadas “esta suerte de “expediciones de pesca”.”(Gutiérrez et al., 2014)

El mencionado artículo establece: “Las facultades establecidas por el artículo 68 del Código Tributario autorizan a la Dirección General Impositiva a solicitar información tanto en el marco de una actuación inspectiva particular, como con carácter general mediante resolución fundada del organismo recaudador. (...)”

Por otra parte, en referencia a dicho artículo la DGI entiende que, “(...) la disposición legal sancionada no agrega nada nuevo al art. 68 del Código Tributario, sino que, en todo caso, sirve para aventar cualquier duda acerca de las facultades que ya tenía la DGI a la luz del ordenamiento vigente hasta entonces.”(Serra, 2016, p.13)

En referencia a los pedidos de información a terceros, la doctrina ha hecho énfasis en que no se puede solicitar información de la esfera íntima y personal del contribuyente, sino que debe

solicitar únicamente información con relevancia tributaria, Isabel Laventure (2011, p.107-110) expresó: “el pedido de referencias de tipo general que incluya la confección de listados cuya descripción detallada exhiba los datos personales o particulares del cliente, sin que tales datos tengan relevancia tributaria con relación a la situación fiscal del inspeccionado, se inscribe dentro de aquellos requerimientos que exceden al deber de colaboración al que está sometido el contribuyente o responsable inspeccionado.(...) La solicitud de información a terceros por parte de la Administración Tributaria debería realizarse en el contexto de un procedimiento inspectivo y tender al conocimiento cierto y directo de la obligación. Deben rechazarse las expediciones de pesca”

En esta misma línea, Sebastián Arcia (2007, p.758) expresa: “En ningún caso se podrá invadir el ámbito personal íntimo del sujeto inspeccionado, por ser ajeno a la materia fiscal.”.

Además sostiene que: “Todas las diligencias probatorias deben contar con el conocimiento del contribuyente. No son admisibles las pesquisas secretas (art. 22 de la Constitución). Las diligencias probatorias, incluyendo las solicitudes de información al contribuyente o a terceros deben ser trascendentes y relevantes con el objeto de la inspección. (...) El Fisco debería agotar otros medios para obtener información antes de recurrir a aquellos que afecten o distorsionen el giro normal de contribuyentes o terceros respecto de los cuales se hubiera solicitado información. Las solicitudes de información a terceros, no podrán afectar el derecho de defensa de los sujetos pasivos inspeccionados.” (Arcia, 2007, p.758).

Cabe mencionar que las expresiones de Arcia fueron realizadas previas al dictado de la Ley 18.996.

### **Secreto Profesional del Contador Público**

A continuación se desarrollarán las diferentes posturas en referencia al secreto profesional del Contador Público. Inicialmente se expondrá la discusión en cuanto a la derogación o no de la primacía del secreto profesional sobre las facultades inspectivas de la Administración. En caso de aceptarse por las partes la vigencia de la mencionada primacía, la discusión se centra en el derecho de intimidad de las personas jurídicas y, por lo tanto, la aplicabilidad a éstas, así

como también, el pasaje de la esfera del secreto profesional al secreto tributario. También se expondrán las distintas posiciones en referencia a quien puede hacer uso de esta oponibilidad.

Para la doctrina el secreto profesional tiene raigambre constitucional en el derecho a la intimidad de los individuos, y este es “el deber constitucional que tienen todas aquellas personas que por razón de su profesión, empleo o comisión acceden a información de su cliente de no revelar a terceros dicha información. El deber de secreto profesional tiene por finalidad la protección de derechos individuales recogidos por la Constitución, como el de debida defensa, intimidad, seguridad, debido proceso y el derecho a no declarar contra sí mismo. Siendo la otra cara de la moneda de derechos constitucionales, el secreto profesional es un deber también de rango constitucional.” (Gutiérrez et al., 2014, p.253)

Por lo tanto, al ser un deber y no un derecho, el artículo 302 del Código Penal establece que la revelación del secreto sin justa causa constituye un delito, el cual será penado con una multa de 100 a 600 UR.

Además, Varela y Gutiérrez (2014, p. 279) expresan: “El secreto profesional no puede ser relevado por ninguna autoridad judicial, penal, civil o comercial, y menos aún administrativa, a diferencia de lo que sucede con otro tipo de secretos, como el secreto bancario o el tributario, que sí pueden levantarse por un juez.”

La Doctrina entiende que hay “justas causas” cuando hay un consentimiento expreso del cliente para la revelación del secreto, cuando ocurran hechos de gravedad e inminencia que puedan afectar el interés general, cuando se apruebe una norma expresa que obligue a revelar el secreto, o en caso de legítima defensa por parte del profesional.(D’Alessandro, 2005, p.230-231)

Para Huertas (2005, p.187), asesor de la DGI, “la justa causa requerida, estaría dada por una norma legal dictada por razones del interés general, más precisamente en el interés público que defiende la Administración (...).”

Sin embargo, para la doctrina no hay en el ordenamiento jurídico uruguayo una ley por razones de interés general para el levantamiento de este secreto. (Gutiérrez et al., 2014)

En referencia al secreto profesional, no hay duda por parte de la doctrina de que la Administración puede acceder a aquella información contable, que se desprende del literal A del artículo 68 mencionado anteriormente, la cual es producida por el contribuyente. Pero la discusión se centra en que para la doctrina los informes elaborados por el profesional para el contribuyente, así como la correspondencia que surge entre ellos, no pertenece a la esfera comercial sino a la profesional, quedando así, protegida por el derecho constitucional a la intimidad, al debido proceso, y a no autoincriminarse. Como así lo expresó Pérez Pérez en la ya mencionada mesa redonda de 2005 (2005, p.199-200), “(...) Cuando se habla de información a la que debe tener acceso la Administración en ejercicio de sus funciones de control, no suele quedar claro que una cosa es la información referida a las transacciones que efectúa el contribuyente, la cual debería estar recogida por los registros contables y otra cosa es el intercambio de opiniones entre el contribuyente y su asesor tributario respecto de las distintas interpretaciones que muchas veces ofrecen las normas fiscales. Como todos sabemos, es lícito que el contribuyente adopte interpretaciones que le favorezcan y eso es objeto de evaluación por parte de quien lo asesora, sopesando los riesgos y los beneficios de las diferentes alternativas. (...).

Entonces, si existe la posibilidad de que la Administración pueda reclamar ese informe, quedaría dañada de muerte la relación profesional porque qué confianza podría depositar el contribuyente en su asesor de ahí en más. Y como contracara, el contribuyente quedaría en una situación de indefensión porque toda vez que el asesor tenga conocimiento de contingencias tributarias esa información podría serle requerida por la Administración sin que pueda oponer el secreto profesional. (...).”

En la misma línea Varela y Gutiérrez (2014, p.278) expresan, “Cuando la información está en poder del profesional, éste debe guardar secreto de la misma para no violar el derecho constitucional a la intimidad de su cliente. Y a su vez, devuelta la información a su titular, nadie puede obligarlo a revelarla”

En cambio, la información no está protegida por el secreto profesional cuando surge de actividades delictivas entre el contribuyente y el profesional, para lo cual el juez debe tener prueba convincente para el levantamiento del secreto. (Gutiérrez et al., 2014)

#### Discusión respecto a la derogación o no de la primacía del secreto profesional sobre las facultades inspectivas de la administración

Para los asesores de la DGI existe una derogación tácita “de la norma que preveía la primacía del secreto profesional, con respecto a las facultades de la Administración Tributaria, en ejercicio de su competencia. (...) Cuando el legislador quiso establecer una norma haciendo primar el secreto profesional frente a las facultades de la Administración, lo hizo a texto expreso. Así lo consagraba el artículo 578 del Texto Ordenado, que ordenó crear la Ley 14.100, el que recogía el artículo 53 de la Ley 12.804, el que establecía “las facultades de la administración se entienden sin perjuicio de las normas que consagran el secreto de los profesionales universitarios”. Aquí hay un concepto que tenemos que retener, pues la norma dice... sin perjuicio de las normas que consagran el secreto de los profesionales universitarios.” (López, 2005, p. 180-181) Por lo tanto, para éstos se da una derogación tácita porque “(...) dada la existencia de una norma específica previa, como era la que determinaba la preeminencia del secreto profesional universitario ante las facultades de la Administración, es derogada por otra norma específica contraria, por el artículo 68 del Código Tributario “Facultades de la Administración”.” (López, 2005, p. 182)

Pero también existe para los asesores de la DGI otro argumento en referencia a la derogación, que se encuentra en el artículo 108 del Código Tributario el cual establece las vigencias de ciertos artículos entre el 158 al 576 del Texto Ordenado, de la Ley 14.100. De esto se desprende que no se encuentra incluido el artículo 578 que es “el que establecía la oposición

del secreto profesional a las facultades de la Administración”. Lo que sería una derogación expresa de la oponibilidad del secreto profesional. (López, 2005)

Como lo expresa Héctor López (2005, p.184-185), asesor de la DGI, “En consecuencia, no puede interponerse el secreto profesional por parte del asesor o del tercero, frente a una actuación inspectiva. Estas conclusiones son compartidas por el Dr. Benitez aquí presente, el que entiende, si así no fuera puede expresarlo, que: “El legislador no está obligado a derogar expresamente y bien puede hacerlo de las dos maneras y el efecto jurídico, obviamente es el mismo. En el texto vigente se suprimió toda referencia al secreto profesional y eso configura una derogación tácita (...)””

Para la doctrina mayoritaria, no existe una derogación tácita del secreto profesional, así lo manifestó Valdés Costa (2002, p.443) “(...) El alcance de esta supresión es dudoso especialmente si se tiene en cuenta que cuando el Código quiso suprimir el secreto bancario lo dijo en forma expresa (apart. E, 2º inciso, actualmente derogado por D-Ley 15.322 de 17 de septiembre de 1982). (...) Por tal razón y teniendo en cuenta que la norma no es incompatible con las leyes especiales que regulan el secreto profesional, nos inclinamos por la vigencia de estas últimas.”

En referencia con la derogación expresa del secreto profesional a través del artículo 108 del CT, Shaw (2005, p.196) en la discusión de la mesa redonda sostuvo: “Pero ocurre que este artículo 108 refiere exclusivamente a normas sancionatorias, y además está incluido en el Capítulo Quinto del Código que regula sólo la materia de las Infracciones y Sanciones Tributarias, con el agregado de que dispone que las normas que menciona taxativamente mantienen su vigencia “en sustitución de lo establecido en este Capítulo, el que regirá supletoriamente”. Como puede apreciarse claramente, esto nada tiene que ver con el secreto profesional (...)”

Además de lo expresado anteriormente, para la doctrina, “la propia DGI ha reconocido que el secreto profesional no cede ante sus facultades de investigación. En efecto, a mediados del

2005 la DGI promovió -sin éxito- la inclusión en el Proyecto de Ley de Presupuesto 2005-2010 de una norma que pretendía levantar el secreto profesional ante requerimientos de información de la DGI. Esta es la prueba más acabada de que la DGI considera que sin esa norma su actuación encuentra el límite del secreto profesional. De lo contrario, no hubiera sido necesario promover la inclusión de dicha norma.” (Gutiérrez et al., 2014, p.285)

#### Discusión sobre la aplicabilidad del derecho de intimidad de las personas jurídicas

Más allá de la discusión de la prevalencia o no de la oposición del secreto profesional a la Administración Tributaria, Héctor López González (2005, p.186) asesor de la DGI, expresó que “La persona jurídica no tiene derecho individual de intimidad, por lo que siendo el secreto profesional basado en aquél, no existe secreto profesional con respecto a la persona jurídica. Se trata de un silogismo, en tanto: a) El secreto profesional se fundamenta en el derecho individual de intimidad, b) las personas jurídicas no tienen derecho individual de intimidad, c) por lo tanto, el secreto profesional no ampara a personas jurídicas.”

En cambio para la doctrina “las personas jurídicas tienen derecho a la intimidad al igual que tienen otros derechos individuales como el derecho al debido proceso, el derecho a gozar de seguridad jurídica, el derecho de propiedad (...).” (Gutiérrez et al., 2014, p.294). Por lo que para éstos, los argumentos esgrimidos por los asesores de la DGI: “(...) conduciría a concluir que el secreto profesional cae si el contribuyente actúa a través de una persona jurídica, pero no cae si actúa individualmente. Esta diferencia de tratamiento del secreto profesional por el mero hecho de la forma a través de la cual actúa un contribuyente, pone de manifiesto la falacia del argumento. Aun cuando se reconociera que las personas jurídicas no tienen derecho a la intimidad, la revelación del secreto profesional vulnera en todo caso el derecho al debido proceso, el que sin dudas es aplicable tanto a las personas físicas como a las jurídicas.” (Gutiérrez et al., 2014, p.295)

#### Discusión pasaje de la esfera del secreto profesional al secreto tributario

Para los asesores de la DGI la información que se encuentra protegida por el secreto profesional es revelable a ésta, debido a que se encuentra sujeta al secreto tributario, como lo

expresaron en la mesa redonda del 2005, “(...) una vez que la Administración y sus funcionarios estén en posesión de la información obtenida a través de la actuación inspectiva, deben mantener el secreto de la misma (Artículo 47 del Código Tributario) y sólo podrá utilizarla para el cumplimiento de los fines que han motivado la investigación, esto es el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales. (...) Si se esgrime que la información ha salido de una órbita secreta (del secreto profesional) «pasa» a otra órbita secreta (secreto tributario) éste de gran rigurosidad, sólo relevable en casos previstos taxativamente y en base al interés general de los mismos.” (López, 2005, p.188)

En cambio para la doctrina, “La revelación de secretos al Fisco hace por sí sola participar de esa información a un tercero y eso ya configura el delito. La información pertenece a la intimidad de la persona y además puede ser relevante para su debida defensa frente al Fisco. (...) Pero además el secreto tributario puede relevarse por mandato judicial (mientras que el secreto profesional no lo es), por lo que si se aceptara la posición de la DGI, la información viajaría de una esfera impermeable a una esfera permeable.” (Gutiérrez et al., 2014, p.292-293). También expresan: “Otro conjunto de perforaciones responde a la intención de castigar al contribuyente infractor haciendo pública su conducta (defraudación, morosidad).” (Gutiérrez et al., 2014, p.167)

### **Debido proceso en el marco del artículo 68**

Finalmente se cree necesario precisar algunos elementos que conforman las garantías del debido proceso. No se procederá a realizar una exposición exhaustiva sobre el tema, debido a la amplitud del mismo, pero sí se entiende oportuno mencionar dentro de este derecho fundamental aquellos que se relacionan con la aplicación del artículo 68 del Código Tributario.

El artículo 12 de la Constitución establece: “Nadie puede ser penado ni confinado sin forma de proceso y sentencia legal.” En la misma línea el artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica establece: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido

con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”

Es por esto que en el derecho uruguayo no existen dudas sobre la aplicación del debido proceso y su raigambre constitucional, en ese sentido Cajarville (citado por Gutiérrez et al., 2014, p.138) expresa: “El derecho al debido proceso no se limita a la posibilidad de ser oído antes de dictarse resolución, comprende también el derecho de ser notificado de la existencia del procedimiento, a conocer el contenido de las actuaciones, a comparecer reclamando lo que se entienda corresponder con el patrocinio letrado que se juzgue conveniente, a que se diligencie la prueba admisible, pertinente y conducente que se ofreciere, a que se resuelvan las pretensiones en un procedimiento de duración razonable y a que se dé conocimiento de los motivos de la decisión de la administración.”

Ya desde el año 1976, Valdés Costa (1976, p.436) se expresaba sobre la relación de poder entre fisco y contribuyente “...constituye una de las fases de la relación jurídica entre fisco y contribuyente, seguramente la más descuidada en los derechos positivos y tal vez en la doctrina. El análisis histórico pone de manifiesto que éstos se han ocupado más de los deberes del contribuyente que de los de la administración lo que parece encontrar una explicación natural en el hecho de que los deberes formales de aquél tienen el carácter de inherente, y si se quiere, accesorios, de la obligación substancial de pagar el tributo, aspecto este que constituye por su parte, la única razón para considerar el derecho tributario como una rama jurídica individualizada dentro de la concepción unitaria del derecho.”

Es por esto que, para la doctrina se entiende relevante que en el marco de una actuación inspectiva, el inspector deba identificarse como tal, dando a conocer el objeto y el alcance del acto, cumpliendo con el principio de publicidad del acto administrativo, del cual se desprende una actuación no arbitraria por parte de los inspectores actuantes. Esto permite al contribuyente conocer sus derechos al inicio de la actuación, los cuales deberán ser informados por parte del Fisco, “como ser derecho a dejar constancias en actas de sus

manifestaciones, derecho a no declarar en su contra, y derecho a estar asesorado durante los interrogatorios.” (Gutiérrez et al., 2014, p.141)

Se entiende también por parte de la doctrina, que el contribuyente tiene derecho a estar asesorado desde el inicio de la actuación inspectiva. Para esta parte de la doctrina, es de suma importancia para una debida defensa por parte del contribuyente, ya que el asesor podrá estar presente en los interrogatorios, repreguntar para precisar las declaraciones, así como asesorar al contribuyente en todo momento. Así lo establece el artículo 71 del Decreto N° 500/991: “(...) Las partes tienen derecho a controlar la producción de la prueba; a tal efecto, la Administración les comunicará con antelación suficiente el lugar, fecha y hora en que se practicará la prueba y les hará saber que podrán concurrir asistidos por técnicos.”

Serrana Delgado (2018, p.8), “Pero en la mayoría de los casos, donde se trata de actuaciones que cuentan con la cooperación del individuo, la actuación transcurre en un ámbito muy técnico, donde es probable que rápidamente aparezca en escena el contador de la empresa, que es quien cuenta, normalmente, con la documentación contable y fiscal. En estos casos es muy frecuente, en la práctica cotidiana de las actuaciones, que los inspectores pidan la información clave a los contadores de la empresa.”

Otro punto a destacar es que en la legislación uruguaya no ha establecido un plazo máximo para la duración de las inspecciones. Independientemente de esto, es de valor entendido que la Administración no puede dilatar indefinidamente en el tiempo la duración de la inspección de forma injustificada, sino que debe tener un plazo razonable. Hay varios factores que se deben tener en cuenta a la hora de determinar la razonabilidad de ese plazo, a modo enunciativo se pueden nombrar, los tributos que se inspeccionan, el tamaño de la empresa, ámbito territorial, cantidad de ejercicios fiscales, entre otros. (Pérez Pérez y Seijas, 2009)

Para la doctrina, el hecho de que no exista un plazo de duración establecido afecta al contribuyente en el sentido que: “creemos que el principio de seguridad o certeza que inspira todo orden jurídico imponen la solución contraria (...) Toda fiscalización supone un estado de

precariedad o incertidumbre - a veces de angustia, otras veces incluso de temor -, en la situación del contribuyente (y/o responsable). Ese estado es uno de los “anti-valores” - si se nos permite la licencia - del Derecho. Porque todo sistema legal procura (o debiera procurar) poner fin a ese estado incertidumbre (...) El sujeto pasivo tiene la necesidad de saber cuál es su status de cumplimiento legal, tiene esa necesidad de saber a qué atenerse, de previsibilidad, de conocer las llamadas “reglas de juego” y en función de ellas proyectarse hacia el futuro.”(Bergstein, 2016, p.505-506) Además ésto, cobra trascendencia adicional en caso de confirmarse la existencia de adeudos tributarios, debido a que la dilación en el tiempo de la inspección continúa generando recargos por mora, causando un perjuicio económico al contribuyente. (Gutiérrez et al., 2014)

No obstante, se entiende que “sin incurrir en arbitrariedad, el TCA dispone de latitud suficiente para evaluar esa razonabilidad caso a caso, apreciando cada situación en su globalidad e integralidad. (...) toca al Tribunal esclarecer el momento a partir del cual la duración ha resultado excesiva, desmedida o irracional, (...) el Tribunal tiene potestades suficientes para anular de manera parcial el acto de determinación, y en su mérito inhibir a la Administración del cobro de aquellos recargos que correspondieren al periodo que se hubiese reputado excesivo. (...)” (Bergstein, 2016 ,257-258)

La doctrina ha entendido que: “(...) Si bien no resulta sencillo establecer de antemano la duración exacta de un procedimiento inspectivo (la misma dependerá del tamaño de la empresa inspeccionada, del volumen de sus operaciones y de las irregularidades detectadas, entre otras situaciones), sería conveniente que la legislación estableciera un plazo máximo de duración para evitar que el mismo se extienda indefinidamente (...)” (Pérez Pérez y Seijas, 2009, p.7)

## **4. DISEÑO METODOLÓGICO**

### **4.1 Enfoque de investigación**

El enfoque aplicado en el trabajo de investigación fue el mixto, con mayor énfasis en instrumentos de medición cualitativos que cuantitativos. En todo momento buscamos mantener una posición lo más objetiva posible.

### **4.2 Alcance de la investigación**

Considerando que el objetivo general de la investigación fue determinar cómo aplica la DGI las disposiciones establecidas en el artículo 68 del CT al momento de realizar las inspecciones, el alcance de la tesis es descriptivo.

### **4.3 Identificación de las variables**

La variable medida fue identificada en la pregunta principal de investigación, siendo la misma la aplicación por parte de la DGI de las disposiciones establecidas en el artículo 68 del CT.

### **4.4 Definición conceptual de la variable**

Con la finalidad de que cualquier persona que lea esta investigación le dé el mismo significado a la variable identificada, se define la aplicación del artículo 68 del CT como “el cumplimiento de forma total y precisa de las disposiciones establecidas en la norma”.

#### **4.5 Definición operacional de la variable**

|   |  |
|---|--|
| Definición<br>operacional de la<br>variable :<br><br>(variable compleja)  | Cumplimiento de las disposiciones del artículo 68 del CT   |
| Dimensión   | Indicadores  |
| "Libros y Documentos".  | Qué libros y documentación pide DGI que se le exhiba en una inspección   |
| Incautación.  | Situaciones en las que DGI procede a la incautación  |
|   | Posición del TCA ante agravios por situaciones en las que se procedió a la incautación                                   |
| Cumplimiento con el plazo establecido en la norma para las incautaciones. | Plazo que DGI mantiene la información incautada  |
|   | Presentación al contribuyente de prórroga cuando se excede el plazo estipulado en la norma.                              |
|   | Posición del TCA ante agravios por incumplimiento del plazo en las incautaciones   |
| Domicilios a inspeccionar.  | Qué domicilios fiscaliza la DGI  |
|   | Presentación al contribuyente de órdenes de allanamiento   |
|   | Posición del TCA ante agravios por el domicilio inspeccionado  |
| Requerimientos de información a terceros.                                 | Qué información DGI solicita a terceros  |
|   | Grado de contralor por parte del contribuyente de la prueba producida por DGI, en base información solicitada a terceros |
|   | Posición del TCA ante agravios por información solicitada a terceros   |

|  |  |
|--|--|
| Secreto profesional de los contadores públicos           | Grado de alcance del secreto profesional para los contadores públicos en el marco de las inspecciones          |
|  | Posición del TCA ante agravios por vulneración del secreto profesional de los contadores públicos              |
| Garantías del debido proceso en el marco del artículo 68 | Presencia de los asesores desde el inicio de la inspección   |
|  | Duración aproximada del procedimiento de inspección  |
|  | Posición del TCA ante agravios por vulneración de las garantías del debido proceso en el marco del artículo 68 |

#### **4.6 Definición de términos**

Asesor/a/es de la DGI: esta expresión es utilizada para identificar a aquella parte de la doctrina que además de ser de referencia en el tema, es asesor/a de la DGI. En ningún caso, cuando se utiliza esta expresión se hace referencia a que es en representación de la DGI.

Contribuyente: El Art 17 del CT define: “Es contribuyente la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”

Responsable: El Art.18 del CT define: “Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquél, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición.”

Concepto jurídico indeterminado: “Mediante la utilización del concepto jurídico indeterminado, “la ley refiere a una esfera de la realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante, lo cual es claro que intenta delimitar un supuesto concreto (...) se trata de conceptos que no admiten una cuantificación o determinación rigurosa, pero en todo caso es manifiesto que se está refiriendo a un supuesto de la realidad que, no obstante la indeterminación del concepto, admite ser precisado en el momento de la aplicación.” (Dra. Bárbara Dei-Cas, 2008, p.83)

#### **4.7 Diseño de investigación**

El diseño de investigación que aplicamos es del tipo no experimental, ya que la variable se va a medir en función a cómo se presentó en la realidad estudiada, sin manipulación de la misma. Y es del tipo transversal, debido a que no se midió la evolución en el tiempo, sino en un periodo de tiempo determinado.

#### **4.8 Unidad de análisis, población y muestra**

La información necesaria para alimentar los indicadores establecidos en la definición operacional de la variable fue recabada de las siguientes unidades de análisis (UA):

La UA1: Inspecciones realizadas por DGI. La población objeto de estudio fueron los datos de las inspecciones finalizadas en el periodo 2015 a 2020.

La UA2: Sentencias dictadas por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. La población objeto de estudio fue la comprendida en el periodo 2015 a 2020 en la que la DGI fue demandada por presuntas violaciones al artículo 68 del CT.

La UA3: Solicitudes realizadas por la DGI a los órganos jurisdiccionales competentes (Poder Judicial). La población objeto de estudio fue la comprendida en el periodo 2015 a 2020 en la que la DGI solicitó las formalidades por el artículo 68 del CT.

La UA4: Profesionales que se desarrollan en asesoramiento en materia tributaria. La población fueron los profesionales que se desempeñen en el ámbito privado. La muestra fue no probabilística y alcanzó a 4 profesionales de prestigio.

La UA5: Profesionales de referencia con experiencia en inspecciones realizadas por DGI.

La UA6: Sentencias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. La población objeto de estudio fue la comprendida en el periodo 2015 a 2020 en la que la DGI fue parte demandada por presuntas violaciones al artículo 68 del CT.

#### **4.9 Instrumentos de medición**

Los instrumentos de medición que se aplicaron a las unidades de análisis fueron los siguientes:

Para las unidades de análisis 1, 2 y 3 se realizaron cuestionarios con preguntas abiertas y cerradas (instrumento cuantitativo). Los mismos se enviaron de forma electrónica, mediante la ley de acceso a la información pública N° 18.381, a DGI, MEF, TCA y Poder Judicial.

Para la unidad de análisis 4 se realizaron entrevistas semi - estructuradas (instrumento cualitativo).

Para la unidad de análisis 5 se realizó un cuestionario con preguntas cerradas (instrumento cuantitativo).

Para la unidad de análisis 6 se realizó un análisis documental (instrumento cualitativo).

## **CONCLUSIONES**

### **5. PRESENTACIÓN DESCRIPTIVA DE LOS DATOS**

Luego de haber aplicado los instrumentos de medición seleccionados, mencionados en el capítulo anterior, se exponen a continuación en forma descriptiva los resultados obtenidos.

Los resultados serán presentados en base a cada una de las dimensiones establecidas previamente, éstas son: “libros y documentos”, incautación, cumplimiento del plazo establecido en la norma para las incautaciones, domicilios a inspeccionar, requerimientos de información a terceros, secreto profesional de los contadores públicos y garantías del debido proceso enmarcadas en el art. 68.

Para el análisis de las dimensiones anteriormente mencionadas se realizó un cuestionario dirigido a profesionales y/o idóneos en la materia que en los últimos 5 años tuvieron experiencia en pedidos de información de terceros y/o en inspecciones realizadas por DGI en el ejercicio de su profesión , se realizaron entrevistas a profesionales de referencia con experiencia en inspecciones realizadas por DGI, se hizo análisis documental de sentencias del TCA para el período 2015 a 2020, y se realizaron pedidos de información a DGI, MEF, Poder Judicial y TCA.

El cuestionario dirigido a profesionales y mencionado anteriormente constó de 12 preguntas, fue contestado por 195 personas, de las cuales 62 tuvieron pedidos de información de terceros, y 68 participaron de inspecciones.

Respecto a las entrevistas, fueron realizadas al Dr. Andrés Blanco, Cr. Marcelo Mañas, Dr. Andrés Hessdörfer y Cr. Gabriel González. La entrevista se dividió en 5 secciones de relevancia para la investigación, dentro de las cuales se realizaron preguntas en referencia a 6 de los distintos indicadores establecidos.

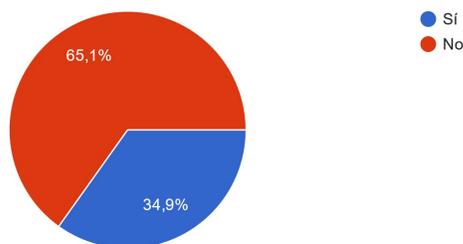
El análisis documental constó de una muestra representativa de sentencias del TCA donde la DGI era parte demandada, en la que se analizaron 321 sentencias para el período 2015 a 2020. De las anteriormente mencionadas se arribó a que 16 estaban relacionadas al tema de investigación.

Como se podrá constatar en los anexos, en la mayoría de los pedidos de información realizados, no se obtuvo la información solicitada. En el caso de DGI algunas de las preguntas fueron contestadas y en otras la información fue clasificada como reservada. En referencia al Poder Judicial la respuesta recibida fue que la información no se encuentra relevada para poder brindarla. En el caso de la información solicitada al MEF, quien derivó el pedido a la DGI, la respuesta recibida fue “que la presente solicitud, informó al departamento jurídico, sección apoyo contencioso de la Dirección General Impositiva, quien consideró que no es posible brindar la información solicitada, por tratarse de información que de hacerse pública comprometería la efectividad de los procedimientos de auditoría llevados a cabo por dicha unidad ejecutora...”. Y el TCA respondió que “no lleva las estadísticas que Ud. solicita...”, pero nos brindó acceso durante un mes a su base de datos, de la cual se extrajo la información para el análisis documental mencionado en el punto anterior.

#### Dimensión: “libros y documentos”

Para el alcance de la expresión “libros y documentos”, del cuestionario realizado aplicado a 195 profesionales que conformaron la muestra, los datos obtenidos fueron los siguientes: el 34.9% (68 profesionales) manifestó haber participado de inspecciones en los últimos 5 años (Gráfico 1). De éstos, el 77.9% indicó que le solicitaron “otros documentos que tengan trascendencia tributaria”, 63.20% indicó que se le solicitó los “libros comerciales”, 61.8% los “libros sociales”, 30.9% se les solicitó “informes de asesoramiento tributario”, y el 13.2% indicó que se le solicitaron “mails únicamente de la operativa de la empresa”. Mientras que menos de un 3% de la muestra indicó que se les solicitó otro tipo de documentación (Gráfico 2).

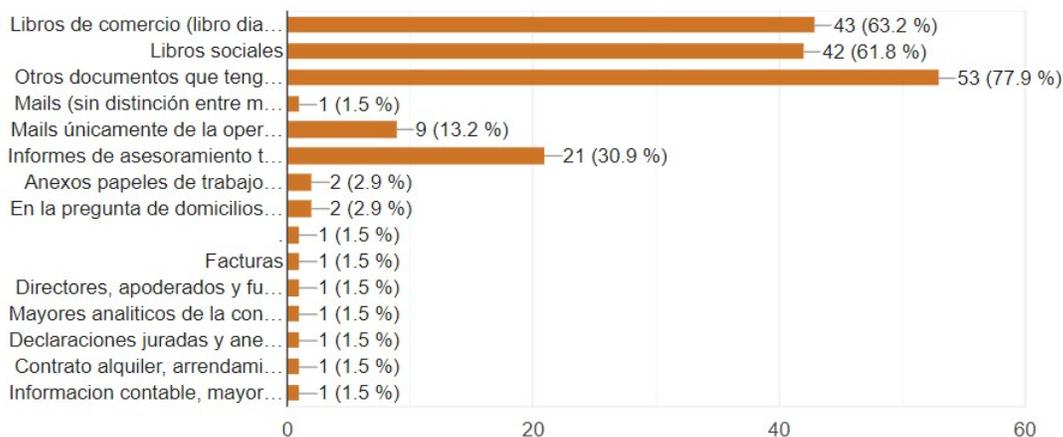
¿Tuviste inspecciones en los últimos 5 años?  
195 respuestas



**Gráfico 1**

¿Qué tipo de libros y/o documentos se les solicitó al inspeccionado?

68 respuestas



**Gráfico 2.**

Del análisis documental se encontró la sentencia del TCA 560/2016, donde el contribuyente inspeccionado se vio agraviado con la información solicitada en el marco de la inspección. Ya que la DGI le solicitó los libros contables de un tercero y las cartas de bienes con el detalle de los que son propiedad de los directores de la sociedad contribuyente. El contribuyente no entregó esta documentación porque entendió que la información que tiene el deber de aportar es la que refiera a él y sea útil para probar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Frente a esto surge del resultando de dicha sentencia, que DGI expresó que “En cuanto a la supuesta información o documentación no brindada ante el requerimiento de los inspectores por entender que resultaba improcedente, recordaron que la Administración cuenta con las más amplias facultades de investigación y fiscalización; por ende, podía reclamar la carta de bienes de los directores.”

El TCA sobre este punto se pronunció de la siguiente manera: “La contribuyente -como se estableció en la demanda- no estaba legalmente obligada a denunciar (y cabe agregar, antes que ello, a salir a indagar), sobre la identidad de bienes de terceros. Nuevamente, si se quería contar con esa información, el pedido debió dirigirse a las personas físicas y a la sociedad NIVERMILL S.A., en su calidad de responsables. Lo que ciertamente no correspondía, era pedirle a UREKA S.A. que proporcionara esa información que podría no estar en su poder ni a su alcance y, sobre todo, que no estaba legalmente obligada a suministrar.”

#### Dimensión: Incautación.

Con respecto a esta dimensión se realizó la siguiente pregunta a los entrevistados: En referencia al literal C del artículo 68 del CT , sobre la incautación: ¿En su experiencia, en las incautaciones realizadas por DGI, en qué situaciones entiendes que se configuró la gravedad del caso?

Las respuestas obtenidas fueron:

Dr. Andrés Blanco: “Las veces que me he encontrado con la aplicación de este artículo, nunca hubo casos de gran gravedad. Lo vi 3 veces, nunca había algún atisbo previo de que la gente fuera a destruir la documentación o borrar archivos, o cosas por el estilo. Los últimos casos en que yo lo vi aplicado fueron a principios de la década pasada (...). En los últimos 7 u 8 años casos que hayan pasado por mis manos no lo vi en acción”

Cr. Marcelo Mañas: “Desde mi experiencia práctica en todas las actuaciones inspectivas que he estado, las incautaciones que ha hecho la DGI se adaptan a lo que es la normativa. Es decir, no he visto en ningún caso incautación que este por fuera de lo que le permite la ley.”

Dr. Andrés Hessdörfer: Entiende que es un mecanismo de excepción y por lo tanto lo ha visto aplicado en pocas oportunidades. Recuerda un caso, que la gravedad podía estar justificada en el concepto previo que tenía la DGI, debido a que venía de una investigación y que había una

preocupación respecto a que podía pasar si esa prueba no se recababa y se perdía. En resumen entiende que cuando DGI incautó, lo hizo con la noción de que era fundamental preservar esa prueba para evitar el riesgo de que se perdiera, total o parcialmente. Sin embargo, la DGI no puede simplemente labrar un acta que diga se incautó documentación, sino que debería identificarla correctamente porque también eso hace al derecho de defensa.

Cr. Gabriel González: Indicó que fueron pocos los casos (dos o tres) en los que DGI procedió a la incautación. Más concretamente recurrió a realizar incautación “como consecuencia de que no se alcanzó un entendimiento en el diálogo previo. No fueron medidas unilaterales de la administración sino requerimientos de información, que el contribuyente, con nuestro asesoramiento, entendíamos que no correspondían. Ante no poder acordar sobre la pertinencia o no de esa información, la DGI procedió a las incautaciones. En esta experiencia, a nuestro juicio, no estaba dado el contexto ni la circunstancia, ni la gravedad de la situación para ameritar la incautación. Que fueron incautaciones en algún caso de servidores y en algún caso de documentación. Entendíamos que no era información relevante para el propósito de la actuación inspectiva, que no tenía que ver en definitiva con el tema impositivo sino que era información propia, comercial, de gestión de la empresa, que no presentaba interés fiscal.”

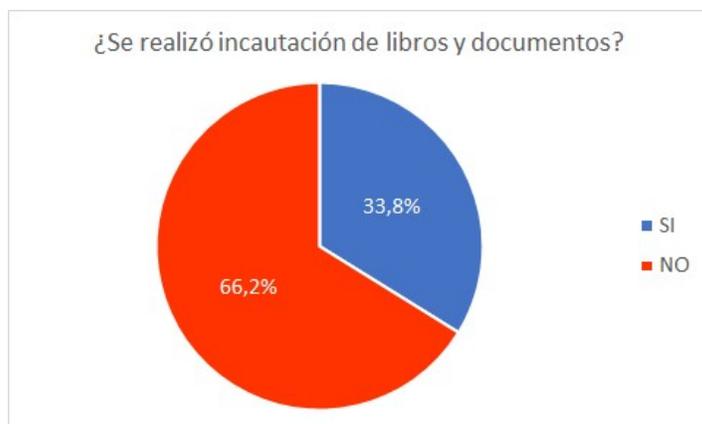
En el pedido de información solicitado a DGI, sobre este indicador se le preguntó: 6 c) ¿Qué tipo de documentación se incauta?. Y la respuesta fue: “6.c) El tipo de documentación que puede incautarse, es aquella que en virtud de lo previsto por el artículo 68 del C.T. la DGI se encuentra facultada para ello.”

#### Dimensión: Cumplimiento con el plazo establecido en la norma para las incautaciones

Para medir ésta dimensión se utilizó el cuestionario. De los 195 profesionales que conformaron la muestra, 34.9% (68 profesionales) manifestó haber participado en inspecciones en los últimos 5 años (gráfico 1).

Del total de 68 profesionales que participaron de inspecciones, el 33.8% expresó que existió incautación de libros y documentos (gráfico 3). A su vez, de la cantidad de encuestados que indicaron haber tenido incautaciones un 73.9% expresó que la documentación incautada no se

devolvió dentro de los 30 días de plazo establecidos por la norma (gráfico 4). Y de éstos últimos un 82.4% no recibieron notificación de solicitud de prórroga (gráfico 5).



**Gráfico 3**



**Gráfico 4**



**Gráfico 5**

En el análisis documental se encontraron las sentencias 254/2015, 411/2015, 382/2019 y 339/2020 donde el contribuyente se vio agraviado por la no devolución de la incautación en el plazo establecido en el literal c del artículo 68.

Surge de los resultados de dichas sentencias, que la DGI expresó, que apela a los principios de trascendencia y finalismo en materia de nulidades, para concluir que tal vicio, de existir, carece de idoneidad a efectos de obtener la anulación pretendida.

El TCA sobre este tema ha mantenido una misma postura como lo expresó en la sentencia 254/2015: “Ahora bien, en materia de procedimiento administrativo, como bien sabemos, no toda irregularidad genera la nulidad del acto final del procedimiento. El art. 7 del Decreto 500/991 consagra el principio de trascendencia o finalismo. La irregularidad procedimental, para que provoque la nulidad del acto, deber haber disminuido las garantías o, en caso extremo, haber causado indefensión. Ese es el norte que debe seguirse para juzgar los vicios formales. Y en la sentencia 382/2019 expresó que “El rechazo del agravio radica en que la retención de la documentación por plazo mayor al previsto en la ley es una irregularidad formal o procedimental que no tiene prevista una sanción específica en la legislación, por lo que su “comunicación” respecto al acto final solo será posible cuando sea procedente concluir que dicho vicio ha disminuido las garantías o causado la indefensión del administrado...” Sin embargo en la sentencia 254/2015 el Dr. Tobías y el Dr. Charles expresaron estar en discordia con el fallo debido a que como expresó Charles “Finalizado el plazo que disponía la DGI para retener la documentación y no habiendo solicitado en vía judicial la prórroga del mismo, se convirtió en una retención de facto, lo que la torna ilícita y por lo tanto no se debe tener en cuenta en el proceso tributario.

Es irrelevante, en tal sentido, que la devolución no haya sido reclamada por el administrado, ya que se trató de una omisión de la DGI que no puede poner a cargo de la empresa lo que a ella correspondía realizar.”

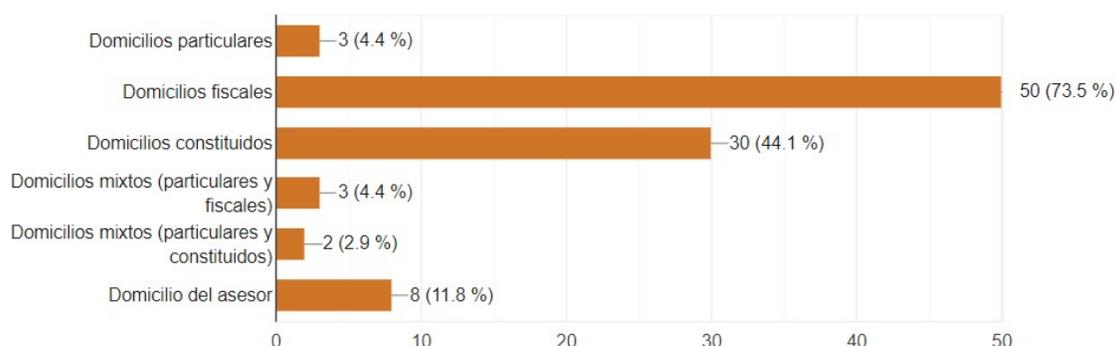
#### Dimensión: Domicilios a inspeccionar.

Para medir ésta dimensión se utilizó el cuestionario. De los 195 profesionales que conformaron la muestra, 34.9% (68 profesionales) manifestó haber participado en inspecciones en los últimos 5 años (gráfico 1). De la cantidad que manifestaron haber participado en inspecciones un 73.5% indicó que participaron en inspecciones realizadas en el domicilio fiscal del contribuyente, un 44.1% participaron en inspecciones realizadas en el

domicilio constituido, un 11.8% participaron en inspecciones realizadas en el domicilio del asesor, mientras que menos de un 5% manifestó haber participado en inspecciones realizadas en domicilios particulares y domicilios mixtos (domicilios particulares y fiscales, y domicilios particulares y constituidos) (gráfico 6).

¿En qué domicilios se realizaron las inspecciones?

68 respuestas



**Gráfico 6**

En las entrevistas realizadas en todos los casos se manifestó no haber tenido inspecciones en las que la DGI presentara una orden de allanamiento, así como tampoco inspecciones en domicilios particulares. Las inspecciones en las que participaron se dieron principalmente en domicilios fiscales, y en alguno de los casos manifestaron que fueron al domicilio del asesor pero no a inspeccionar al contribuyente en el domicilio del asesor, sino a hacerle preguntas a éste.

No se detectó en el análisis documental, casos para el período indicado, donde la DGI sea parte demandada por este literal.

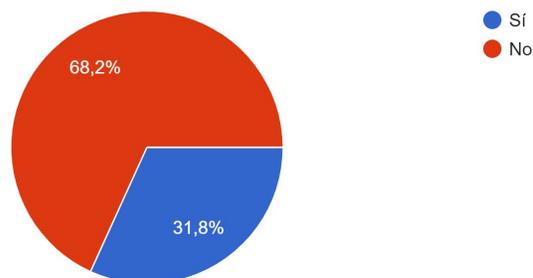
#### Dimensión: Requerimientos de información a terceros

Para medir ésta dimensión se utilizó el cuestionario. De los 195 profesionales que conformaron la muestra, 31.8% manifestó haber participado en pedidos de información de terceros en los últimos 5 años (Gráfico 7). De éstos un 71% manifestó haber tenido solicitud de información de ventas, un 74.2% de compras y un 25.8% de contratos. Mientras que menos

de un 2% manifestó haber recibido solicitudes de otros tipos de información a terceros (Gráfico 8).

¿En los últimos 5 años recibiste por parte de DGI, un pedido de información de terceros?

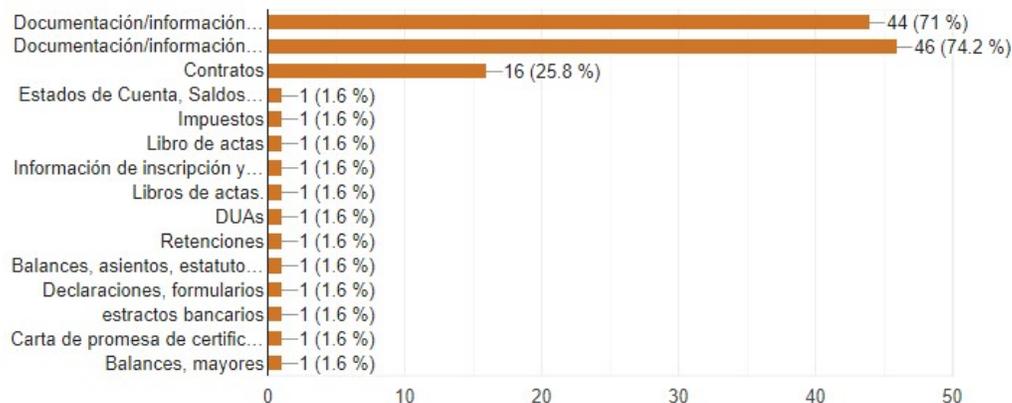
195 respuestas



**Gráfico 7**

¿Qué tipo de información fue solicitada?

62 respuestas



**Gráfico 8**

De los 195 profesionales que conformaron la muestra, 34.9% (68 profesionales) manifestó haber participado en inspecciones en los últimos 5 años (gráfico 1). De éstos un 64.7% manifestó que hubo entrevistas a terceros (empleados, clientes, proveedores) en el marco de las inspecciones en las que participaron (gráfico 9). En cuanto al grado de control de la prueba

producida por DGI en las entrevistas realizadas a terceros, un 38.6% manifestó haber podido estar presente en el momento en que se realizaron las entrevistas (Gráfico 10).

En caso de que DGI haya realizado entrevistas (empleados, clientes, proveedores) ¿has podido hacer el control en el momento en que se realizan?

68 respuestas

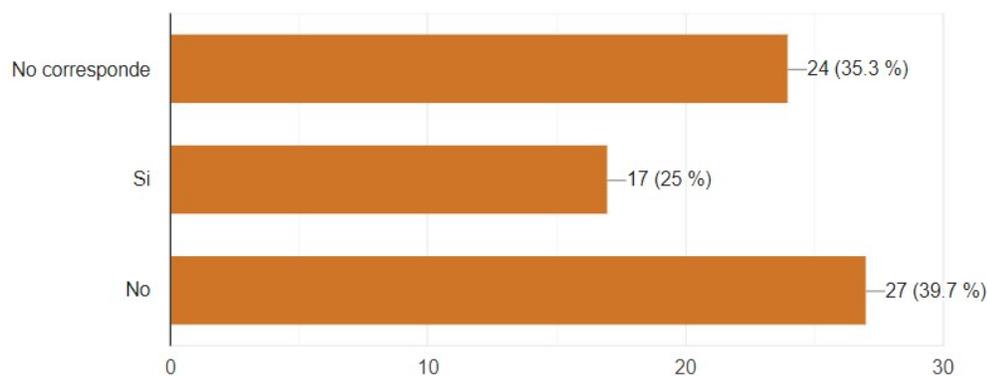


Gráfico 9

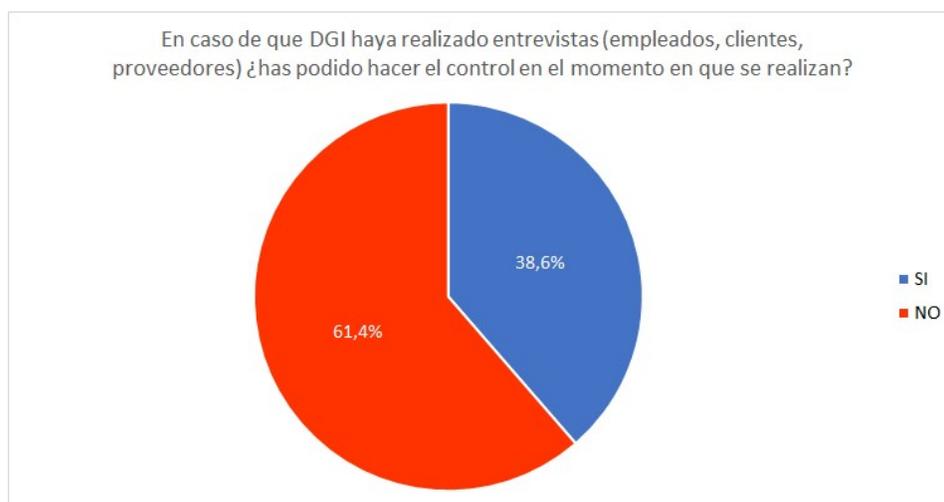


Gráfico 10

A los profesionales se les consultó: En referencia al literal E del artículo 68 del CT, sobre requerir información a terceros: En alguna de las inspecciones de las que fuiste parte, ¿hubo entrevistas a terceros? ¿Fueron notificados por DGI previamente para estar presente? En caso negativo, ¿en qué parte del proceso se enteraron: durante la vista, inicio de actuación, acta

final de inspección, otra? ¿En qué etapa (durante la vista, inicio de la actuación, acta final de inspección, u otra) consideras que sería oportuno ejercer la defensa?

Las respuestas recibidas fueron las siguientes:

Dr. Andrés Blanco: Planteó que en su experiencia le realizaron consultas a un estudio profesional que se dedicaba a vender sociedades preconstituidas. Estas entrevistas fueron previas al inicio de las inspecciones, para las cuales se terminó usando esa información. A su entender “eso es un problema, porque la prueba que se quiere utilizar específicamente después en un procedimiento por un contribuyente debería ser controlada por el contribuyente, uno no podría hacer una prueba genérica o un informe genérico para después ser utilizado en 7000 inspecciones como lo hizo DGI después. Entonces deberían, si estar el contribuyente, el inspeccionado para poder hacer repreguntas objetar preguntas, etc.”

Cr. Marcelo Mañas: “En realidad no hemos estado presentes. En algún caso sí notificaron que se iban a comunicar con terceros. En otros casos no. En otros casos lo hizo directamente la administración sin habernos avisado previamente.”

Dr. Andrés Hessdörfer: “En mi experiencia, las informaciones requeridas a terceros me he enterado en momento de la vista previa, o sea no me tocó ser citado para concurrir a una declaración de un tercero y por lo que he visto en las sentencias o de la argumentación que da la administración sobre esto es que la instancia para cuestionar y defenderse está justamente en la vista o en los recursos. Si hay algo de esa declaración que te parece que es incorrecto, insuficiente o demás tienes la oportunidad de la defensa posterior. Yo soy de la postura de que en realidad la defensa se ejerce desde el interrogatorio mismo, porque la persona que le están consultando se puede equivocar y eso con un pedido de aclaración o una re-pregunta se soluciona. Las preguntas desde el punto de vista teórico podrían estar direccionadas en un sentido y el contribuyente debería poder tener el derecho a plantearlo y re-conducirlo para que en definitiva el tercero que está dando su declaración responda lo que sabe lo que conoce pero sin sesgo hacia ningún lado (...). Aparte lo que queda en el expediente ni siquiera es una grabación como podemos tener ahora, es el acta. Entonces uno siempre tiene que pararse en estas cuestiones, desde el lado más garantista. Yo creo y confío 100% en la buena fe de la administración, ahora, el no poder estar ahí, el no controlar qué fue lo que se preguntó, qué se respondió y como se respondió y si el acta refleja lo que pasó, es un problema para el procedimiento.”

Cr. Gabriel González: Manifestó que generalmente la DGI no notifica al contribuyente para controlar la prueba al momento de hacer las entrevistas, sino que lo hace como un procedimiento propio. “Eso les diría que es práctica corriente y es un aspecto, que por lo menos desde nuestro lado de los asesores, que entendemos cuestionable y desapegado de la legalidad, porque de alguna manera la administración está instituyendo prueba a partir de esos procedimientos y la constitución de esa prueba está viciada en sus aspectos procesales, por la falta de la notificación al contribuyente y de la posibilidad del contribuyente a articular su defensa.”

En referencia al análisis documental se encontraron las sentencias 382/2019 y 232/2020 donde el contribuyente se agravió porque se realizaron entrevistas o se recabó prueba testimonial a terceros sin la presencia del contribuyente.

Sobre esto surge del resultando de la sentencia 232/2020 que la DGI expresó: “Las deposiciones vertidas por los empleados fueron tomadas en forma y ajustadas a Derecho puesto que el art. 68 del C.T. confiere amplias facultades a la Administración para desarrollar las investigaciones.”

El Tribunal con respecto al control de la prueba producida al momento de las entrevistas ha expresado, como lo hizo en la sentencia 382/2019: “Tal como ha sido cuidadosamente reseñado en la demanda y en sede de alegaciones finales, el Colegiado posee jurisprudencia, prácticamente consolidada, en referencia a la necesaria tramitación bilateral de los medios probatorios, especialmente la prueba testimonial (así, a vía de ejemplo, sentencia N° 216/2019 de 9 de abril de 2019). (...)” Pero, sin embargo, como lo expresó en la misma sentencia entiende que “En el caso, importa observar el contexto en que se recabaron las declaraciones, es decir, al momento de realizar inspecciones en inmuebles, dentro del cúmulo de poderes deberes con los que se encuentra investida la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto por el art. 68 del Código Tributario. En tal sentido, no se avizora la alegada indefensión, en cuanto oportunamente se confirió vista de lo actuado, lo cual determinó la oportunidad de producir descargos e inclusive reiterar tales declaraciones, lo cual no fue requerido por la actora en sede de procedimiento administrativo.”

También se encontró la sentencia 111/2015 donde los centros educativos solicitaron la nulidad de la Resolución 1486/2011 de DGI, en la cual les solicitan información de terceros. Éstos entienden que la “resolución citada violenta el principio constitucional/intimidad de las personas”.

En dicha sentencia surgen del resultando que la DGI expresó que los colegios, “en su calidad de terceros deben cumplir por disposición legal o reglamentaria. En la especie, las obligaciones impuestas por el acto administrativo atacado, tienen plena base legal en el art. 68 literal E del CT.

Con respecto a la inexistencia de ley que imponga la obligación de brindar la información solicitada a través de la resolución atacada, así como también de procedimiento de determinación tributaria específico y/o individualizado, tampoco resulta un argumento de recibo en tanto el artículo 68 del Código Tributario establece las facultades de la Administración Tributaria siendo las más amplias en materia de fiscalización, investigación y determinación. Añaden que se consagra específicamente la posibilidad de requerir informaciones de terceros a través de su literal E -facultad que se ejecuta a través de la Resolución No 1486/2011- y no resulta necesaria la existencia de un procedimiento de determinación tributaria.”

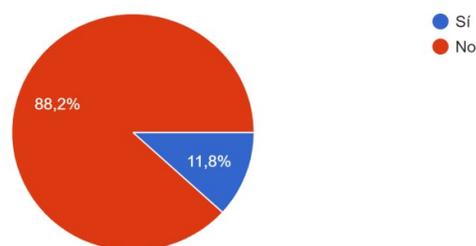
El TCA entiende que como expresó la Ministra Dra. SASSÓN: “La Administración está perfectamente facultada para requerir información a terceros vinculados o presuntamente vinculados a los contribuyentes. Dicha solicitud no debe necesariamente enmarcarse en un procedimiento de fiscalización concreta sobre ese contribuyente, simplemente porque LA LEY NO LO RECLAMA. La actora pretende hacerle decir algo a la ley, que la ley no dice. Pretende crear, por vía de interpretación, limitaciones no previstas. Todo lo contrario, el Código le otorga a la Administración Tributaria LAS MÁS AMPLIAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y FISCALIZACIÓN. Si sostuviéramos que las facultades de la Administración Tributaria de requerir información a terceros se pueden ejercitar únicamente en el marco de una fiscalización concreta a un contribuyente, estaríamos, pretorianamente, modificando el texto legal.”

En el pedido de información solicitado a DGI, sobre este indicador se le preguntó: 10. b) ¿Qué tipo de información se solicita a terceros en el marco de inspecciones intensivas? 10. c) ¿A qué terceros se les solicita información en el marco de las inspecciones? 10.d) ¿Qué tipo de información se solicita a los asesores (contador público actual o anterior) del contribuyente en el marco de inspecciones intensivas? Y las respuestas recibidas fueron las siguientes: "10.b), La información solicitada es aquella que conforme a la normativa vigente (arts. 68 C.T, 469 Ley N° 17.930 en redacción dada por el art. 68 de la Ley N° 18.083, art. 82 de dicha norma y 306 Ley N° 18.996) la DGI se encuentra facultada a solicitar. Respecto a la pregunta 10.c) los terceros a los que se les solicita información, son las personas y entidades respecto de las cuales la DGI se encuentra facultada, conforme a lo previsto por las normas citadas. En relación a la pregunta 10.d), la información solicitada es aquella que conforme a la normativa vigente la DGI se encuentra facultada para ello."

#### Dimensión: Secreto profesional de los contadores públicos

De los 195 profesionales que conformaron la muestra, 34.9% (68 profesionales) manifestó haber participado en inspecciones en los últimos 5 años (gráfico 1). De éstos un 11.8% manifestó que negó información a DGI por aplicación del secreto profesional (Gráfico 11).

¿ En alguna ocasión en el marco de una inspección negaste información a la DGI por aplicación del Secreto Profesional?  
68 respuestas



**Gráfico 11**

En referencia a este indicador se realizó la siguiente pregunta a los entrevistados: En referencia al literal E del artículo 68 del CT, sobre secreto profesional del Contador Público: ¿Cuál es el alcance para ti del secreto profesional del contador público? ¿Has tenido diferencias con DGI en el alcance del secreto profesional? ¿Has negado información por

aplicación del secreto profesional? ¿Tienes algún caso en el que nos puedas ejemplificar esta situación?

En referencia a esta pregunta, todos los entrevistados manifestaron entender la existencia y la oponibilidad del secreto profesional del contador público a la administración tributaria.

Dr. Andrés Blanco: Con respecto al secreto profesional expresó que como el código penal “habla de terceros en general” entonces no importa quién sea el tercero, lo que importa es que no se puede revelar información a un tercero. Con respecto a la discusión sobre si las personas jurídicas tienen derecho a la intimidad expresó que el secreto profesional del contador se basa en “el derecho de la debida defensa que tiene una persona y en el caso por ejemplo de contador o del arquitecto, es simplemente el derecho de propiedad respecto de la información sobre la actividad propia, lo cual no tiene nada que ver con el derecho a la intimidad en cuanto a la protección de la individualidad de una persona.”

En cuanto a los informes profesionales emitidos por el Contador público y que se encuentra en poder del contribuyente, este expresó: “yo creo que el contribuyente siempre tendría la posibilidad de negar el acceso al informe pero no por el secreto profesional sino por el secreto de la correspondencia, porque la correspondencia que mantiene el profesional con el contribuyente no es un tipo de correspondencia comercial, es un tipo de correspondencia personal y que está abarcado por el secreto constitucional de la correspondencia. Por eso creo, que por ese lado, si se encontrara un mail o documento con un informe profesional el contribuyente podría decir, esto no porque es correspondencia personal. Con lo cual si se utilizara un documento de ese tipo podría desencadenar en la nulidad del procedimiento por motivos formales.”

Cr. Marcelo Mañas: “Yo les podría decir que en general no he tenido conflictos y no se me ha indagado en algunas situaciones o pedido determinada información en las cuales yo me he planteado si corresponde o no darla. En eso me he manejado de manera transparente sin pensar que estoy violentando lo que es el secreto profesional.”

Dr. Andrés Hessdörfer: “En el caso del secreto profesional en el ámbito tributario, la doctrina ha entendido que el fundamento está en el derecho de defensa y el debido proceso. O sea, que yo lo que tengo que proteger, y esto no es un derecho del contribuyente sino una obligación del profesional, es su derecho a no autoinculparse. Entonces, si él tiene derecho a no autoinculparse, lo que hay que proteger es que no se logre lo mismo por una vía oblicua, que

es obligar a sus asesores a que entreguen información que lo pueda perjudicar en el proceso administrativo tributario, o eventualmente en el proceso de anulación ante el TCA.” En referencia a si el contribuyente está obligado a entregar a DGI los informes elaborados por su asesor expresó que: “Yo estoy 100% convencido de que esas comunicaciones hay que desglosarlas. No pueden ser vistas, ni retiradas. Yo entiendo que el secreto profesional es una obligación del profesional, pero es el mismo problema enfocado de dos lados distintos.

En base a que el profesional tiene obligación de no revelar, ¿por qué tiene obligación de no revelar? Porque subyace algo, a lo que la administración o un juez, no deberían poder acceder a través suyo. Entonces, no se podría dar la vuelta la manzana y entrar por el otro lado, y sacarlo del contribuyente. Porque la comunicación está protegida, es una comunicación privilegiada. Por lo menos esa es mi interpretación.”

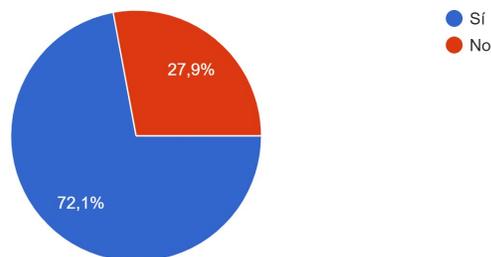
Cr. Gabriel González: “En lo que es mi experiencia, no he sido intimado a violentar el secreto profesional. En general he podido, vía el diálogo y el aporte de argumentos, en aquellos casos en que se ha dado alguna situación, no tener que proporcionar alguna información que a mi juicio no corresponde en virtud del secreto profesional. En alguna oportunidad se me requirió informes profesionales referidos a algunos temas tributarios, que un informe profesional es algo estrictamente privado, confidencial, donde justamente están involucradas todas estas cuestiones que estábamos conversando. En esas oportunidades al menos, la administración entendió que no correspondía y no insistió por esa información.”

#### Dimensión: Garantías del debido proceso en el marco del art.68

De los 195 profesionales que conformaron la muestra, 34.9% (68 profesionales) manifestó haber participado en inspecciones en los últimos 5 años (gráfico 1). De éstos un 72.1% manifestó haber participado en la inspección desde el acta de inicio de la inspección (gráfico 12).

En tu experiencia, ¿el contribuyente ha podido contar con el asesor contable y/o fiscal desde el acta de inicio de la inspección?

68 respuestas

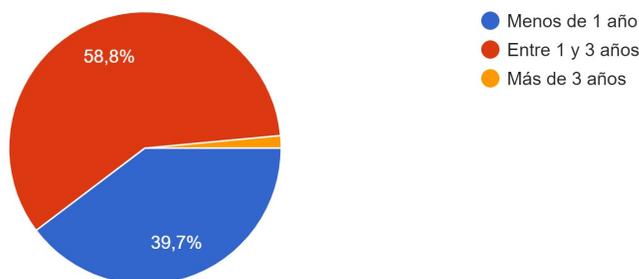


**Gráfico 12**

De los 195 profesionales que conformaron la muestra, 34.9% (68 profesionales) manifestó haber participado en inspecciones en los últimos 5 años (gráfico 1). De éstos un 58.8% manifestó que las inspecciones duraron entre 1 y 3 años, 39.7% menos de 1 año, y un 1.5% más de 3 años (gráfico 13).

¿Cuál fue la duración promedio de las inspecciones?

68 respuestas



**Gráfico 13**

Sobre este indicador en las entrevistas se hizo la siguiente pregunta: En referencia a la debida defensa: En tu experiencia, ¿el contribuyente ha podido contar con el asesor contable y/o fiscal desde el comienzo de la inspección?

Dr. Andrés Blanco: Entiende que la posibilidad de contar con el asesor desde el inicio de la inspección, “no es un problema de la DGI, sino que es un problema de dimensiones de los contribuyentes, cuanto más grande es el contribuyente más va a tener asesoramiento (..) En ese sentido para mí lo fundamental sería que existiera un defensor del contribuyente que tuviera un papel de defensoría de oficio, tanto de abogados como contadores que fuera un defensor de oficio de contribuyentes frente a las administraciones tributarias, inclusive las administraciones departamentales. El gran problema es que hay una enorme cantidad de gente, quizá la mayoría que no accede a profesionales porque no los puede pagar, en algunos casos hasta desconoce que puede llegar a tener asesoramiento de un profesional.”

Cr. Marcelo Mañas: “En general en la primera visita, en el primer acta que se labra yo no he estado presente sino que mi intervención empieza ya un paso después (...). Creo que eso a la administración puede generar desconfianza o incomodidad. Por lo tanto, en general, en ese primer contacto están con la empresa y mi intervención comienza en los siguientes pasos. (...). Yo entiendo que no necesariamente debe estar el asesor tributario desde el inicio.”

Dr. Andrés Hessdörfer: “Yo lo que vengo viendo últimamente, es que por lo general las actuaciones se dan como con un aviso previo, vamos a ir tal día, a tal hora. Seguramente porque ya hay un bagaje de información previa, que les permite, yo creo que en el trabajo de campo, ir a confirmar las cosas que ya se estuvieron trabajando detrás de escena. Entonces bueno, ahí sí es común que los contribuyentes o los responsables, den aviso enseguida a sus contadores, a los abogados. (...) yo entiendo que sí, que la administración tributaria permite que el contribuyente se asesore.” Con respecto a si entiende que existen diferencias entre el acceso a asesores por parte de contribuyentes con mayores posibilidades económicas, expresó: “acá es posible que el derecho a una buena defensa, una defensa completa, pueda terminar dependiendo de las posibilidades económicas del contribuyente. El tema es que claro, ahí la administración tributaria poco tiene para hacer.” En referencia a si entiende conveniente que la Administración advierta al contribuyente que puede contar con asesoramiento desde el inicio de los procesos de inspección, expresó que “Mínimo, el detalle de la situación, que puede estar asesorado por contador y por abogado y que tenga presente que las resultancias de la inspección pueden derivar en sanciones en su contra. Creo que sería algo sencillo de implementar...” Y consultado sobre lo propuesto por el Dr. Blanco sobre la defensoría de oficio, expresó que: “puede ser una buena idea establecer algún tipo de organismo que facilite ese asesoramiento. Porque en algún momento, se le encomendó a la DGI hacer una carta con los derechos de los contribuyentes, y se hizo una especie de

sistematización de las normas legales y constitucionales. Pero no es lo mismo, porque es la propia administración la que te está fiscalizando. (...). Sería interesante trabajar sobre una figura de una especie de asesoría tributaria, hacia los particulares. Que a su vez, de vuelta, sirva para y le agrego una cosita mas, también tenga ese rol de representatividad para procesos de cambios legislativos y demás.”

Cr. Gabriel González: “Nunca se ha restringido o limitado la participación de los asesores en las inspecciones que me ha tocado intervenir. Obviamente que hay algunos procedimientos vinculados a incautaciones, allanamientos, de alguna manera si la administración además quiere efectuarlos con algún efecto sorpresivo, ahí es donde entra en colisión justamente con todo esto que estamos conversando. Ahí hay una zona muy fina del tema.” También expresó: “Creo que el país también se debe el revisar su procedimiento contencioso tributario. Creo que también allí, el país tiene mucho para modernizar y para avanzar. Este procedimiento de instancia única, sin tribunal especializado, no parece el apto hoy día como mecanismo para la resolución del conflicto y en definitiva de la justicia tributaria.”

En referencia al análisis documental se encontraron las siguientes sentencias 317/2015, 411/2015, 777/2017, 902/2017, 1067/2017, 494/2019, 718/2019 y 773/2019.

En la sentencia 902/2017 el contribuyente se agravia por no “contar con asistencia letrada o contable”.

Surge del resultando de la mencionada sentencia que la DGI sobre esto expresó la siguiente postura: “Sobre la falta de asistencia letrada y contable desde el inicio de las actuaciones hasta la evacuación de vista, subrayaron que en ningún momento se le negó la participación de sus asesores. La posibilidad la tuvo y pudo contar con ella. (...) Debe descartarse la aplicabilidad del principio de no auto incriminación en la órbita tributaria. El deber de contribuir con las cargas públicas es de carácter constitucional. (...) Con el fin de controlar y corroborar el actuar tributario de los contribuyentes el legislador confirió a la Administración las facultades de auditoría detalladas en el art. 68 del Código Tributario y como contrapartida estableció para el contribuyente y cualquier tercero el deber de colaboración en el art. 70. Admitir el derecho a no auto incriminarse resulta contradictorio, incompatible e inconciliable con el deber de colaboración que rige incuestionablemente en la materia.”

El Tribunal sobre este punto se expresó de la siguiente manera: “En lo que respecta a la falta de asesoramiento letrado debe de señalarse que la situación es distinta. La DGI en ningún momento le advirtió de su derecho a ser asistido por un abogado, lo cual tiene estrecha ligazón con el derecho a no “auto implicarse” del que se agravia el actor advirtiendo que éste no se subsana con la defensa letrada que se obtenga luego, a partir del conferimiento de vista. El Tribunal no comparte la tesis sustentada por la DGI en el entendido que la regla de la “no autoincriminación” no resulta extensible a todo procedimiento represivo o sancionador, como lo es el de autos. El deber de colaboración del contribuyente no puede significar nunca un cercenamiento de sus más elementales garantías como lo son el derecho de defensa. La Corporación considera como parte integrante del derecho de defensa el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.”

En la Sentencia 1067/2017 el contribuyente se agravió en que “(...) la pregunta formulada por los inspectores actuantes al indagado, al que tampoco se le avisó que podía estar asistido de abogado, tenía por finalidad que el administrado se auto incrimine, confesando el ilícito y facilitando de esta ilegal forma, la obtención de la prueba por parte de la Administración tributaria para incriminarlo y sancionarlo.”

En referencia a esto la DGI expresó que: “no existe norma alguna que establezca la obligación de los funcionarios de la Administración, previo al labrado de un acta, de advertirle al declarante su derecho a no declarar en su contra. Por su parte, sí está expresamente prevista la obligación de los contribuyentes y responsables de colaborar con la Administración. Al declarar ante los funcionarios inspectores, los contribuyentes no se están autoincriminando, sino que están cumpliendo con el deber de colaboración impuesto por el artículo 70 del C.T.”

El Tribunal expresó que: “Las mentadas "advertencias" deben considerarse corolarios de tal derecho, en cuanto alertan al inculpado sobre su derecho a contar con defensa letrada y a no auto-incriminarse. En ese aspecto se disiente con la tesis de la Administración que sostiene que ese principio queda excluido en materia tributaria por la prevalencia del deber de colaboración establecido por el Código Tributario (art.70). Sin dejar de reconocer la relevancia de ese deber del contribuyente o responsable para el buen funcionamiento del

sistema tributario, no parece razonable atribuirle el carácter excluyente del derecho de defensa que la Administración le atribuye sin exponer ninguna razón que sustente su pretensión. Antes bien, se trata de un principio de rango constitucional y como tal, no puede interpretarse que la obligación legal de colaboración en las tareas de determinación, fiscalización e investigación tenga ese alcance y valide una confesión obtenida sin cumplir con las garantías básicas.”

En las restantes sentencias mencionadas anteriormente el contribuyente se ve agraviado por la duración excesiva de las inspecciones.

Frente a esto surge de los resultandos que la DGI expresó en reiteradas sentencias que en nuestro ordenamiento jurídico no existe norma que establezca un plazo para realizar una auditoría o para dictar el acto de determinación. Y que en caso de duración excesiva ésta es la única perjudicada por la prescripción de los tributos. Por lo que “las demoras en el procedimiento administrativo, de por sí, carecen de efecto invalidante.”

El Tribunal en la Sentencia 494/2019 expresó que “cabe señalar que tal como entendió el Tribunal en Sentencia No. 831/2012, el principio de duración razonable del procedimiento efectivamente emerge del ordenamiento jurídico nacional, por lo cual, es posible reclamar su cumplimiento por parte de la Administración. “(...) es innegable que los principios de eficiencia, buena administración y duración razonable del procedimiento han sido reconocidos en forma expresa en el Decreto No. 500/991 (arts. 2o y 5o), y que incluso los mismos tienen raíz constitucional, sea por estar consagrados a texto expreso en la Carta, sea por ingresar por la vía de los arts. 72 y 332 de la misma”.

Por su parte, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos precisó tres criterios para analizar la razonabilidad del plazo de duración de los procesos, a saber: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; y, c) la conducta de las autoridades judiciales (en el caso, administrativa). A ellos, posteriormente, se agregó uno más: d) la afectación generada por la situación jurídica peculiar de la persona involucrada en el proceso (“Caso Valle Jaramillo y otros vs. Colombia” (Fondo, Reparaciones y Costas), sentencia de 27/11/2008, Serie C, N° 192, párr. 155).” Por lo que caso a caso el Tribunal analiza los criterios de razonabilidad del plazo de duración de las inspecciones y en función resuelve.

## 6. ANÁLISIS DE LOS DATOS Y CONCLUSIONES

### 6.1 Conclusiones parciales

#### ¿Cuál es el alcance del término “libros y documentos comerciales”?

De acuerdo a la información obtenida mediante el cuestionario realizado, en la práctica la DGI ha solicitado además de los libros de comercio (art 55 CC), otros documentos de relevancia tributaria, los libros sociales, mails comerciales de la empresa, y los informes de asesoramiento tributario. Del análisis documental surge que la DGI ha solicitado información que a criterio del TCA excede las facultades atribuidas por el artículo 68 del CT.

Como se verá más adelante en la dimensión secreto profesional, no corresponde la solicitud de los informes de asesoramiento tributario. Así como tampoco corresponde solicitar libros sociales de un tercero al contribuyente que está siendo inspeccionado.

Conclusión parcial: en base a la información obtenida, en general el alcance de la expresión “libros y documentos comerciales” aplicado por DGI es parcialmente correcto.

#### ¿Cuándo se aplica la incautación? ¿Se cumplen los plazos establecidos por la norma?

De acuerdo a la información obtenida, este es un procedimiento que se ha visto aplicado en pocas oportunidades. En algunas de ellas se configuró la gravedad del caso que requiere la norma para proceder a la incautación. Mientras que en otros casos, según la opinión de los profesionales consultados, fue aplicado por el preconcepto que traía DGI en referencia al contribuyente, o por diferencias en el tipo de información a entregar a DGI en forma voluntaria, y no porque se fuera a destruir o borrar la documentación o archivos en poder del contribuyente.

En cuanto a los plazos establecidos por la norma, del cuestionario se desprende que en la mayoría de los casos la DGI no cumple con el plazo establecido, ni notifica al contribuyente sobre una solicitud de prórroga. También se arriba a la misma conclusión en el análisis documental, donde si bien el Tribunal reconoce el incumplimiento del plazo, manifiesta que si no genera una disminución de las garantías o causa una indefensión al contribuyente no anula el acto.

Conclusión parcial: la DGI procedió en pocas oportunidades a la incautación, pero cuando lo hizo no siempre se dio la gravedad del caso, concepto jurídico indeterminado, entendido conforme con los entrevistados, como el riesgo a que se destruya la prueba por parte del contribuyente, así como tampoco cumplió mayormente con el plazo establecido en la norma.

¿Cuáles son los domicilios en los que se practican inspecciones?

Del cuestionario realizado surge que la mayoría de las inspecciones fueron realizadas en los domicilios fiscales y en los domicilios constituidos, en pocos casos manifestaron que la inspección fue realizada en los domicilios del asesor.

De la experiencia de los entrevistados podemos concluir que la mayoría de las inspecciones fueron realizadas en los domicilios fiscales, por lo que no fue necesario que DGI presentara orden de allanamiento y tampoco fue solicitada por el asesor.

Conclusión parcial: los domicilios inspeccionados son principalmente los que se encuentran “detentados u ocupados” por el contribuyente como establece la norma.

¿Cuál es el alcance de la información que se puede requerir a terceros?

De los cuestionarios realizados se concluye que la información que se solicita es mayormente información de compras, de ventas y de contratos, siendo ésta de trascendencia tributaria. En referencia a las entrevistas a terceros (empleados, clientes, proveedores, otros) la mayoría manifestó no haber podido realizar el control de la prueba al momento en que se genera.

En las entrevistas realizadas, manifestaron que en los casos en que se recabó prueba testimonial de terceros, no fueron notificados por DGI para poder realizar el control de la prueba al momento en que la generaron, sino que se enteraron en la vista previa o de forma informal por parte del tercero entrevistado.

Del análisis documental se desprende que el contribuyente no pudo realizar el control de la prueba testimonial de terceros, DGI entiende que este control lo puede realizar en la vista previa, por lo cual no se encuentra afectado en su defensa. El Tribunal entiende que debe haber una tramitación bilateral de la prueba testimonial para que no se vean disminuidas las garantías del contribuyente, con la salvedad de que si la prueba testimonial es recabada al

momento de realizar la inspección en el inmueble esta puede ser controlada, o repetida en la vista previa. Así como también surge que en referencia a los pedidos de información a terceros, el Tribunal entiende que puede ser solicitada incluso aunque no se encuentre en el marco de una actuación inspectiva.

Conclusión parcial: DGI solicita la información habilitada por el literal. Pero no notifica al contribuyente para realizar el contralor de la prueba obtenida de terceros al momento en que se produce.

### ¿Cuál es el alcance del secreto profesional de los contadores públicos?

Podemos concluir en base a la información obtenida en el cuestionario y en las entrevistas, que se mantiene vigente la oponibilidad del secreto profesional a la administración tributaria. Además, en opinión de los profesionales entrevistados, en los casos en que ameritó oponer el secreto profesional en el marco de una inspección, la Administración no insistió en su pedido.

Entendemos que el secreto profesional del contador público alcanza a las personas jurídicas, debido a que se basa en el derecho de defensa y del debido proceso, y no en el derecho de intimidad de las personas.

En referencia al argumento de que se puede revelar el secreto profesional a la Administración Tributaria, porque pasa de una esfera secreta a otra, concluimos que ese argumento no es de recibo, ya que el código penal habla de terceros en general, siendo la administración tributaria un tercero.

En referencia a los informes tributarios realizados por el profesional se encuentran amparados al secreto profesional del contador público. En referencia al tratamiento de estos informes cuando se encuentran en poder del contribuyente, si bien éste no puede oponer el secreto profesional, los mismos se encuentran protegidos por el derecho a no autoincriminarse, así como por el secreto de correspondencia, ya que la comunicación entre profesional y contribuyente no es un tipo de correspondencia comercial, sino personal. Es decir, así como el contribuyente tiene derecho a no autoinculparse, como contracara el profesional tiene la obligación de garantizar ese derecho.

Conclusión parcial: el secreto profesional sigue siendo oponible a la Administración, y alcanza los informes de asesoramiento tributario realizados por el contador en el ejercicio de su profesión.

¿Se respetan las garantías del debido proceso en el marco del art. 68 del CT?

A continuación procederemos a desarrollar las conclusiones de los dos puntos de análisis del respeto de las garantías del debido proceso enmarcado en el artículo 68.

En referencia a si el contribuyente puede contar con asesoramiento desde el inicio de la inspección, se observó en las entrevistas a los profesionales que, no hay por parte de la Administración una restricción a que el contribuyente cuente con sus asesores. Sin embargo, también se observó que la DGI no advierte al contribuyente que puede contar con éstos. Lo que genera que, por un lado exista una brecha entre aquellos contribuyentes que cuentan con asesoramiento profesional de forma recurrente, de aquellos que por su dimensión económica o desconocimiento, no cuentan con asesores. Por otro lado, el comenzar la inspección sin la presencia de éstos, y sin una advertencia de que los resultados de la inspección pueden derivar en sanciones en su contra, limita el derecho a no autoinculparse del contribuyente.

En referencia a la duración razonable de los procedimientos de inspección, detectamos que como no hay en nuestro ordenamiento jurídico legislación sobre cuánto debe durar una inspección, y como surge de los resultandos de las sentencias, DGI entiende que la duración del procedimiento carece de efecto invalidante en sí mismo. De las sentencias analizadas así como de las entrevistas, surge que el procedimiento para que se analice la razonabilidad de la duración de las inspecciones, radica en concurrir ante el TCA y que analice caso a caso.

Conclusión parcial: se respetan las garantías del debido proceso, pero se ven disminuidos los derechos de los contribuyentes inspeccionados al no ser advertidos que pueden contar con asesoramiento desde el inicio, y cuando la administración no es diligente en el proceso de inspección.

## **6.2 Conclusión final**

¿Cómo aplica la DGI las disposiciones establecidas en el artículo 68 del CT al momento de realizar las inspecciones?

Teniendo en cuenta las siguientes conclusiones parciales a las que se arribaron en el presente trabajo de investigación:

1. El término “libros y documentos comerciales” aplicado por DGI es parcialmente correcto.
2. DGI procedió en pocas oportunidades a la incautación, pero cuando lo hizo en opinión de los entrevistados, no siempre se dio la gravedad del caso, así como tampoco cumplió mayormente con el plazo establecido en la norma.
3. Los domicilios inspeccionados son principalmente los que se encuentran “detentados u ocupados” por el contribuyente como establece la norma.
4. DGI solicita la información habilitada por el literal. Pero no notifica al contribuyente para realizar el contralor de la prueba obtenida de terceros al momento en que se produce.
5. El secreto profesional sigue siendo oponible a la Administración, y alcanza los informes de asesoramiento tributario realizados por el contador en el ejercicio de su profesión.
6. Se respetan las garantías del debido proceso, pero en algunos casos se ven disminuidos los derechos de los contribuyentes inspeccionados.

De acuerdo a los datos recabados en cuestionarios, entrevistas y sentencias del TCA, se concluye que la DGI hace un cumplimiento parcial de la norma.

## **7. CONSIDERACIONES Y RECOMENDACIONES SOBRE EL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN REALIZADO**

De la investigación realizada surgen las siguientes consideraciones y recomendaciones:

- Que en los casos en que hay discusión sobre el alcance de la terminología utilizada, la norma especifique o defina el alcance de los mismos.
- Que se establezca una sanción para el incumplimiento del plazo para la devolución de la documentación incautada y por la no solicitud de la prórroga, y que en su defecto en caso de ser necesario se ajuste el plazo establecido en la norma.
- Que se establezcan dentro de la normativa plazos de duración de las inspecciones, a través de parámetros que establezcan la razonabilidad de la duración, y que en casos en que la Administración necesite una extensión, deba justificar de forma fundada los motivos, y solicitar prórroga ante los órganos competentes.
- Que se establezca una duración máxima de las paralizaciones del procedimiento con respectivas medidas por incumplimiento.
- Que se establezca por normativa que para el inicio de una actuación inspectiva, el inspector comunique al inspeccionado que puede contar con asesoramiento de un contador o abogado, y las implicancias que pueden resultar del proceso que se está iniciando.
- Crear una defensoría de oficio, que cuente con contadores y abogados, que no dependa de DGI, con el fin de brindar asesoramiento a los contribuyentes que no pueden acceder a un asesor, para garantizar el derecho a una buena defensa.
- Crear un órgano asesor recursivo del MEF (con integrantes independientes de la Administración fiscal) para resolver el recurso jerárquico.
- Una revisión del proceso contencioso anulatorio, con el objetivo de tener un tribunal especializado en materia tributaria, y que el proceso permita tener más de una instancia.

## LISTADO BIBLIOGRÁFICO

ABADI PILOSOFF, Félix y BERGSTEIN, Jonás; (1998), en Revista Tributaria del IUET, N° 140.

ACOSTA, N. AGOSTINO, S. (2012) El deber de contribuir a las cargas públicas. Deber de colaboración y derecho a no autoinculparse.

ALONSO, Oscar. (1975) Facultades de Investigación y Fiscalización de la Administración. Mesa Redonda realizada por el IUET.

AMONTE-GÓMEZ, (2015) “Vasos comunicantes entre el procedimiento administrativo tributario, el proceso anulatorio y los procesos judiciales tributarios”, Estudios sobre la Administración Uruguaya, Tomo II

ARCIA, Sebastián; (2007) “El debido equilibrio entre las facultades del fisco y los derechos del sujeto pasivo. Relato de Uruguay sobre el Tema I de las VI Jornadas Rioplatenses de Tributación”, en Revista Tributaria del IUET, N° 201.

BERGSTEIN, Jonás; (2016) “El plazo de duración de la inspección tributaria y sus circunstancias”, en Revista Tributaria del IUET, N° 253.

BON, Leonardo; (2009) “Facultades de la Administración Fiscal establecidas en el Artículo 68 del Código Tributario”, Documento Segunda Jornada de Derecho Aduanero.

CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo. (1997), Procedimiento Administrativo. Ed.Idea, p. 21.

CÓDIGO TRIBUTARIO, 1974.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA

COSTA FRANCO, Leonardo. (2015), Algunos comentarios al modelo de código tributario del centro interamericano de administraciones tributarias en su actualización 2015.

COSTA FRANCO, Leonardo. (2015), La Prueba en el Procedimiento de Determinación Tributaria.

D’ALESSANDRO, Raúl; (2005) “Allanamiento y vulneración del secreto profesional. Facultades de la administración tributaria”, en Revista Tributaria del IUET, N° 185.

DECRETO 500/91

DELGADO, S. (2018). La no autoincriminación y su distinción conceptual de las advertencias Miranda. CADE

GÓMEZ LEIZA, J., ZITTO, C, (2008) Algunas cuestiones sobre el Estatuto del Contribuyente

GUTIÉRREZ, G. (2012). Aspectos Institucionales de la Garantía Jurisdiccional en la Relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria (Enfoque Tributario)

GUTIÉRREZ, G., VARELA, A. (2014). El contribuyente frente a la inspección fiscal (4ª ed.). Montevideo: AMF.

GUTIÉRREZ, G., LAVENTURE, I. (2009). Interpretación de exoneraciones tributarias: ¿La venta de inmuebles forestados está exonerada? Comentario a la consulta de la DGI N° 4760

HUERTAS, H CEDRÉS, C., LÓPEZ, H. (2006). Las facultades de la administración tributaria. Revista tributaria 191.

LEY 18083, 2006.

LEY 18996, 2012.

LÓPEZ, Héctor, “La influencia del tiempo en el procedimiento administrativo tributario”. CADE

MAZZ, A. (2008), ¿Estatuto del contribuyente o revisión del Código Tributario y normas generales para su adecuación a la normativa constitucional?

PÉREZ, J., SEIJAS, A. (2009). La inspección fiscal. CADE, Doctrina Publicaciones Cade Profesionales y Empresas, 238.

RESOLUCIÓN DGI 6409/018

VALDÉS, R., VALDÉS, N., Sayagués, E. (2007). Código Tributario comentado y concordado (5ª ed.). Montevideo: FCU.

VARELA, Alberto; (2006) “Los contribuyentes frente a las inspecciones del Fisco. Facultades del Fisco y derechos del contribuyente”, en Revista Tributaria del IUET, N° 191.

## ANEXOS

A continuación se expondrán los pedidos de información realizados a los organismos y las respuestas recibidas:

- Pedido de información a la DGI
- Resolución recibida de DGI
- Pedido de información al Poder Judicial
- Respuesta recibida por el Poder Judicial
- Pedido de información al MEF
- Respuesta recibida por el MEF
- Pedido de información al TCA
- Respuesta recibida por el TCA

Montevideo, 12 de abril de 2021

División Fiscalización  
División Grandes Contribuyentes  
Director General de Rentas  
Presente

Mediante la presente, solicito acceso a la información pública amparada a la Ley 18.381, en el marco de la realización de un trabajo de investigación de Tesis de Maestría en Tributaria, del Centro de Posgrados de la Facultad de Ciencias Económicas de la UdelaR.

Adjunto a continuación un cuestionario con la información a solicitar.

Constituyo a estos efectos domicilio electrónico: [craceciliacontreras@gmail.com](mailto:craceciliacontreras@gmail.com).

Desde ya muchas gracias.

Sin más, me despido atentamente,

Cra. Cecilia Contreras

CI: 4.266.652-5

Dirección: Av. 18 de julio 2203, apto 701.

Celular: 098 935 624

**CUESTIONARIO DGI**

1. ¿Existe un manual de procedimiento en inspecciones intensivas? SI \_\_\_\_ NO \_\_\_\_  
En caso afirmativo, ¿se podrá brindar una copia del mismo?

2. a) ¿Cuántas inspecciones intensivas se realizaron por año?

| 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|------|------|------|------|------|
|      |      |      |      |      |

- b) ¿Cuántas inspecciones extensivas se realizaron por año?

| 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|------|------|------|------|------|
|      |      |      |      |      |

3. ¿Cuántas de las inspecciones intensivas realizadas anualmente en el período 2016 a 2020 han sido recurridas?

| 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|------|------|------|------|------|
|      |      |      |      |      |

4. ¿Cuántos de estos recursos fueron llevados a la vía de lo contencioso anulatoria?

| 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|------|------|------|------|------|
|      |      |      |      |      |

5. ¿Cuántas de estas acciones han provocado una anulación parcial o total de la resolución?

| 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|------|------|------|------|------|
|      |      |      |      |      |

6. a) ¿Cuántas incautaciones se han realizado por año en el período 2016-2020?

| 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|------|------|------|------|------|
|      |      |      |      |      |

- b) ¿Se requiere resolución de la administración para hacer una incautación? SI \_\_\_\_ NO \_\_\_\_

c) ¿Qué tipo de documentación se incauta? Seleccionar

|  |  |
|--|--|
| a) Libros de comercio del art. 55 del Código de Comercio           |  |
| b) Libros Sociales   |  |
| c) Estados Contables del artículo 87 y 88 de la Ley 16.060         |  |
| d) Papeles de trabajo para la preparación de Declaraciones Juradas |  |
| e) Informes de Contador  |  |
| f) Mails entre el contribuyente y el profesional                   |  |
| g) Mails entre el contribuyente y sus clientes y proveedores       |  |

d) ¿se verifica la documentación previo a hacer la incautación? ¿O se verifica luego de la incautación?

7. ¿Cuántas solicitudes de prórroga de incautación presentó la DGI ante los órganos jurisdiccionales competentes en el periodo 2016 - 2020?

|      |      |      |      |      |
|------|------|------|------|------|
| 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|      |      |      |      |      |

8. ¿Cuántas órdenes de allanamiento se solicitaron por año en el período 2016 - 2020?

|      |      |      |      |      |
|------|------|------|------|------|
| 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|      |      |      |      |      |

9. ¿Cuántas inspecciones se realizaron en los siguientes tipos de domicilios en el periodo 2016-2020?

- a) Domicilios particulares del contribuyente inspeccionado
- b) Domicilios fiscales del contribuyente inspeccionado
- c) Domicilios constituidos del contribuyente inspeccionado
- d) Domicilios mixtos (particulares y fiscales) del contribuyente inspeccionado
- e) Domicilios mixtos (particulares y constituidos) del contribuyente inspeccionado
- f) Domicilios mixtos (fiscales y constituidos) del contribuyente inspeccionado
- g) Domicilio fiscal del asesor del contribuyente inspeccionado

| Sin orden de allanamiento | Con orden de allanamiento |
|---------------------------|---------------------------|
|                           |                           |
|                           |                           |
|                           |                           |
|                           |                           |
|                           |                           |
|                           |                           |
|                           |                           |

10. a) ¿Cuántas solicitudes de información a terceros en el marco de inspecciones intensivas se realizaron por año?

| 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|------|------|------|------|------|
|      |      |      |      |      |

- b) ¿Qué tipo de información se solicita a terceros en el marco de inspecciones intensivas?

|   |  |
|---|--|
| a) Documentación de compra              |  |
| b) Documentación de ventas              |  |
| c) Contratos con clientes / proveedores |  |
| d) Otros ( especificar)<br>_____        |  |

- c) ¿A qué terceros se les solicita información en el marco de las inspecciones?

|   |  |
|---|--|
| a) Clientes                                       |  |
| b) Proveedores (no incluye asesores)              |  |
| c) Asesores                                       |  |
| d) Instituciones Financieras                      |  |
| e) <u>Otros Organismos Públicos (especificar)</u> |  |
| f) Otros ( especificar)<br>_____                  |  |

- d) ¿Qué tipo de información se solicita a los asesores (contador público actual o anterior) del contribuyente en el marco de inspecciones intensivas?

|  |  |
|--|--|
| a) Contratos entre asesor y cliente                |  |
| b) Informes de revisión tributaria                 |  |
| c) Informes de planificación tributaria            |  |
| d) Informes de análisis de situaciones específicas |  |
| e) Correspondencia con el asesoramiento            |  |
| f) Liquidaciones / Papeles de trabajo              |  |
| g) Balances  |  |
| h) Proyecciones                                    |  |
| i) Otros (especificar)                             |  |



## RESOLUCIÓN N°

823/2021

Expediente N° 2021/05/005/00/11/14430

Montevideo,

25 MAYO 2021

**VISTO:** Las presentes actuaciones relativas al pedido de información incoado por Cecilia Lorena Contreras Guelman, titular de la cédula de identidad N° 4.266.652-5, al amparo de la Ley N° 18.381 de 17 de octubre de 2008.

**RESULTANDO:** I) Que refieren los presentes a la solicitud de acceso a la información promovida por Cecilia Contreras al amparo de la norma citada, como parte de su trabajo de investigación de tesis de maestría, mediante la cual requirió se le brindara por esta Administración lo siguiente: a) si existe un manual de procedimiento en inspecciones intensivas y en caso afirmativo, se brinde copia del mismo; b) cantidad anual de inspecciones intensivas y extensivas realizadas en el período 2016 a 2020; c) cantidad de recursos interpuestos respecto de actos resultantes de inspecciones intensivas realizadas anualmente en el período 2016 a 2020; d) cantidad anual de acciones de nulidad promovidas respecto de actos resultantes de inspecciones intensivas realizadas en el período 2016 a 2020; e) cantidad anual de sentencias anulatorias totales o parciales dictadas en procesos de nulidad tramitados respecto de actos resultantes de inspecciones intensivas realizadas en el período 2016 a 2020; f) cantidad de incautaciones realizadas anualmente en el período 2016 a 2020; g) explicitar si se requiere resolución de la administración para realizar la incautación; h) identificación del tipo de documentación que se ha incautado, requiriendo se aclare si se verifica la documentación antes o después de realizar la incautación; i) cantidad anual de solicitudes judiciales de prórroga de plazo de incautación en el período 2016 a 2020; j) cantidad anual de órdenes de allanamiento solicitadas en el período 2016 a 2020; k) cantidad anual de inspecciones en el período 2016 a 2020 discriminadas por categorías de domicilios proporcionadas por la peticionante (a saber: domicilio particular, domicilio fiscal, domicilio constituido, domicilio "mixto", domicilio fiscal del asesor); l) cantidad anual de solicitudes de información a terceros realizadas en el curso de inspecciones intensivas en el período 2016 a 2020; m) qué tipo de información se solicita a terceros; a qué terceros se les solicita esta información y qué tipo de información se solicita a los asesores contables.

II) Que la Resolución N° 797/2021 de 18 de mayo de 2021 de fojas 7, prorrogó por otros veinte días hábiles el plazo para contestar la consulta formulada, lo que fuera notificado a la peticionante de autos como surge de fojas 34 y siguiente.

**CONSIDERANDO:** I) Que el Departamento Jurídico de la División Técnico Fiscal, en virtud de lo dispuesto en la normativa vigente aplicable, concluyó a fojas 37 a 38 vuelto, que la solicitud movilizada merecía ser parcialmente satisfecha, accediendo a brindar la información solicitada indicada en los puntos c), d), e), g), h) y m) del Resultando I) , correspondiendo denegar la información indicada en los puntos a),



b), f), i), j), k) y l) en atención, en el caso del literal a), a que los instructivos para operativos de fiscalización fueron clasificados como reservados en función de lo dispuesto por los puntos 1.VIII y 1.IX del numeral 1º) de la Resolución N° 1521/2012 de 31 de julio de 2012 y en el caso de los restantes puntos, a que se trata de información que, de hacerse pública comprometería la efectividad de los procedimientos de auditoría llevados a cabo, debiéndose clasificar dicha información como reservada .

II) Que procede dictar resolución en el sentido aconsejado por el citado órgano asesor

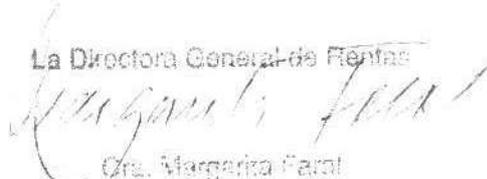
**ATENCIÓN:** A lo dispuesto por los artículos 30 y 318 de la Constitución de la República, Ley N° 18.381 de 17 de octubre de 2008 en la redacción dada por la Ley N° 19.178 de 27 de diciembre de 2013 y a lo informado por el Departamento Jurídico de la División Técnico Fiscal, que se comparte.

**LA DIRECTORA GENERAL DE RENTAS  
RESUELVE:**

- 1º) Acceder parcialmente a lo peticionado por Cecilia Lorena Contreras Guelman, en los términos que surgen de la presente, proporcionando la información especificada en el numeral IX del dictamen del Departamento Jurídico de la División Técnico Fiscal (fojas 38 y 38 vuelto).
- 2º) Denegar lo peticionado en lo que refiere al punto a) del Resultando I) por tratarse de información clasificada como reservada en función de lo dispuesto por los puntos 1.VIII y 1.IX del numeral 1º) de la Resolución N° 1521/2012 de 31 de julio de 2012.
- 3º) Clasificar como reservada la información indicada en los puntos b), f), i), j), k) y l) del Resultando I) por verificar la causal de reserva establecida en el literal C) del artículo 9 de la Ley N° 18.381 de fecha 17 de octubre de 2008.
- 4º) Por la Secretaría General comuníquese a la Unidad de Acceso a la Información Pública (UAIP), Divisiones de la Dirección General Impositiva y Asesorías de la Dirección General.
- 5º) Cumplido, pase a la División Administración y Gestión Humana para su notificación.

sd05.3

La Directora General de Rentas

  
Dra. Margarita Faral



DIVISIÓN ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN HUMANA

Montevideo, 27 de mayo de 2021.-  
Expediente: 2021.05.005.00.11.14430

Acorde a lo dispuesto por el numeral 1º) de la Resolución de la Dirección General número 823/2021 de 25/05/2021, se transcribe a continuación lo informado por el Departamento Jurídico de la División Técnico Fiscal en el numeral IX de su dictamen de fecha 19/05/2021 (fs. 38-38 vto.) a efectos de su notificación.

*“IX- Ahora bien, en lo relacionado a las preguntas 3), 4), 5), 6.b), c) y d) y 10.b), c) y d), es posible brindar la información.*

*En su mérito, en lo que respecta a la pregunta 3. se realizó la búsqueda en el Sistema de Recursos, resultando la siguiente información:*

|      |      |      |      |      |
|------|------|------|------|------|
| 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
| 151  | 85   | 107  | 88   | 56   |

*En cuanto a las preguntas 4) y 5) conforme a lo informado por el Departamento Contencioso, los datos serían los siguientes:*

|             |             |             |             |             |
|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>2016</b> | <b>2017</b> | <b>2018</b> | <b>2019</b> | <b>2020</b> |
| 26          | 31          | 18          | 21          | 14          |



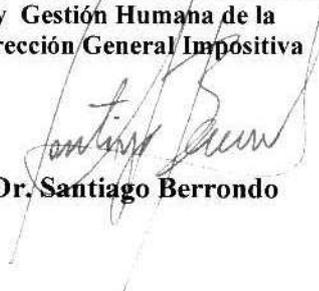
| 2016        | 2017        | 2018      | 2019 | 2020 |
|-------------|-------------|-----------|------|------|
| 4 totales   | 3 totales   | 2 totales | -    | -    |
| 4 parciales | 2 parciales |           |      |      |

*En lo que refiere a la pregunta **6.b)**, de acuerdo a la normativa vigente no se requiere resolución específica para proceder a la incautación.*

*Con respecto a la pregunta **6.c)**, el tipo de documentación que puede incautarse, es aquella que en virtud de lo previsto por el artículo 68 del C.T. la DGI se encuentra facultada para ello. En lo que respecta a la pregunta **6.d)**, a los sujetos inspeccionados, en todos los casos, se les otorgan todas las garantías que rigen el debido procedimiento administrativo tributario, conforme a la normativa vigente.*

*Por su parte en cuanto a la pregunta **10.b)**, La información solicitada es aquella que conforme a la normativa vigente (arts. 68 C.T, 469 Ley N° 17.930 en redacción dada por art. 68 de la Ley N° 18.083, art. 82 de dicha norma y 306 Ley N° 18.996) la DGI se encuentra facultada a solicitar. Respecto a la pregunta **10.c)** los terceros a los que se les solicita información, son las personas y entidades respecto de las cuales la DGI se encuentra facultada, conforme a lo previsto por las normas citadas. En relación a la pregunta **10.d)**, la información solicitada es aquella que conforme a la normativa vigente la DGI se encuentra facultada para ello.”*

Director de la División Administración  
y Gestión Humana de la  
Dirección General Impositiva

  
Dr. Santiago Berrondo

Montevideo, 29 de mayo de 2021

En el marco de la realización de una investigación de Tesis de Maestría en Tributaria, del Centro de Posgrados de la Facultad de Ciencias Económicas de la UdelaR, se solicita mediante la Ley de acceso a la información pública N° 18.381, la siguiente información.

#### PEDIDO DE INFORMACIÓN PODER JUDICIAL

1. Para el período 2016 a 2020 ¿cuántas prórrogas se solicitaron por parte de la DGI para extender el plazo de incautación del literal C del artículo 68 del Código Tributario? En caso de ser posible indicar por año.
2. ¿En cuántas de las solicitudes que se indican en la pregunta anterior fue otorgada la prórroga? En caso de ser posible indicar por año.
3. Para el período 2016 a 2020 ¿cuántas órdenes de allanamiento fueron solicitadas por la DGI?
4. Para el período 2016 a 2020 ¿Cuántas órdenes de allanamiento se han solicitado por la DGI para domicilio particular?
5. Para el período 2016 a 2020 ¿Cuántas órdenes de allanamiento se han solicitado por la DGI para domicilio fiscal?
6. Para el período 2016 a 2020 ¿cuántas medidas cautelares caducaron por un excesivo periodo del procedimiento administrativo?



SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

Prosecretaría Letrada

OFICIO 556/2021 – REF: 178/2021

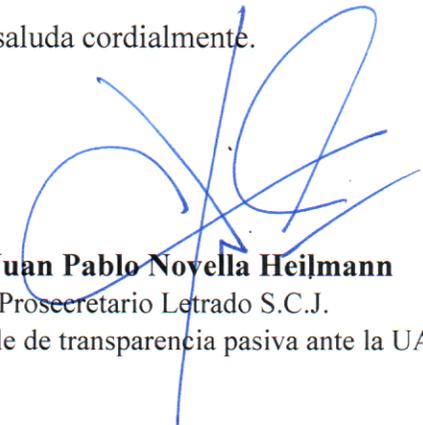
Montevideo, 28 de junio de 2021.

**Sr. Andrés Veppo**

De mi mayor consideración:

Tengo el agrado de cursar a Ud. el presente, en autos caratulados: “SR. VEPPPO, ANDRES – SOLICITA INFORMACIÓN AL AMPARO DE LA LEY N° 18.381 - SOLICITUD”, conforme lo dispuesto por Mandato Verbal del día de la fecha, dictado a propósito de su solicitud de fecha 29.05.2021, se remite en adjunto, informe del Departamento de Estadísticas (foja 4).

Sin otro particular, saluda cordialmente.



**Dr. Juan Pablo Novella Heilmann**

Prosecretario Letrado S.C.J.

Responsable de transparencia pasiva ante la UAIP

Oficio N°5

Montevideo, 15 de Junio de 2021

**Sr. Prosecretario Letrado de la Suprema Corte de Justicia**

**Dr. Juan Pablo Novella**

En respuesta su Oficio n° 489/2021, corresponde informar que no se dispone de datos para responder la solicitud cursada por el Sr. Andrés Veppo en tanto el Departamento de Estadísticas no releva información vinculada a los procedimientos citados. Consultada a la Oficina Reguladora y Distribuidora de Asuntos (ORDA) tampoco es posible conocer la tramitación de las medidas cautelares que ingresan por dicha oficina.

Saluda a Ud. muy atentamente,

**Mag. María Eugenia Caggiani**

**Directora Departamento de Estadísticas**

En el marco de la realización de una investigación de Tesis de Maestría en Tributaria, del Centro de Posgrados de la Facultad de Ciencias Económicas de la UdelaR, se solicita mediante la Ley de acceso a la información pública N° 18.381, la siguiente información.

Del total de inspecciones de oficio realizadas por el organismo (MEF) por el período 2015 a 2019, se solicita si se puede indicar cuántas fueron realizadas por la Dirección General Impositiva.

Año / Cantidad  
2015: \_\_\_\_\_  
2016: \_\_\_\_\_  
2017: \_\_\_\_\_  
2018: \_\_\_\_\_  
2019: \_\_\_\_\_

| Año  | Cantidad |
|------|----------|
| 2015 |          |
| 2016 |          |
| 2017 |          |
| 2018 |          |
| 2019 |          |

**Descargos:**

En lo que refiere al Expediente N° 44264 - 2021, se confirma que solo se pretende se suministre la información referente a las inspecciones de oficio realizadas por la Unidad Ejecutora - Dirección General Impositiva (para el período de referencia 2015 a 2019, especificado por año), no siendo de interés el resto de las Unidades Ejecutoras pertenecientes al MEF.

Además se especifica que el pedido se refiere a las inspecciones intensivas de oficio.



## RESOLUCIÓN N°

# 1134 / 2021

Expediente N° 2021/05/005/00/00/36986

Montevideo, 21 JUL. 2021

**VISTO:** Las presentes actuaciones relativas al pedido de información incoado por Stella Viviana Lorenzo Cuña, titular de la cédula de identidad N° 3.762.232-0.

**RESULTANDO:** Que refieren los presentes a la solicitud de acceso a la información promovida por Stella Viviana Lorenzo Cuña al amparo de la Ley N° 18.381, como parte de su trabajo de investigación de Tesis de Maestría en Tributaria, mediante la cual requirió se le brindara por esta Administración la cantidad de inspecciones de oficio realizadas en el período 2015 a 2019 por la Dirección General Impositiva.

**CONSIDERANDO:** I) Que el Departamento Jurídico de la División Técnico Fiscal a fojas 25, en virtud de lo dispuesto en la normativa vigente aplicable y conforme a lo informado por la Asesoría Jurídica del Ministerio de Economía y Finanzas a fojas 22, concluyó ante la presente petición, que correspondía calificar como reservada la información solicitada, en atención a que se trata de información que de hacerse pública comprometería la efectividad de los procedimientos de auditoría llevados a cabo por esta Administración Tributaria.

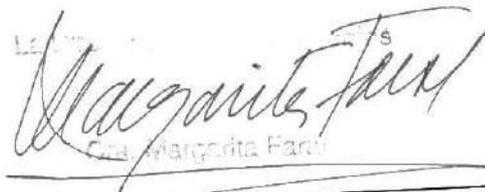
II) Que procede dictar resolución en el sentido aconsejado por el citado órgano asesor.

**ATENTO:** A lo dispuesto por los artículos 30 y 318 de la Constitución de la República, Ley N° 18.381 en la redacción dada por la Ley N° 19.178 y a lo dictaminado por el Departamento Jurídico de la División Técnico Fiscal, que se comparte.

### LA DIRECTORA GENERAL DE RENTAS RESUELVE:

- 1º) Clasificar como reservada la información indicada en el RESULTANDO por verificar la causal de reserva establecida en el literal c) del artículo 9 de la Ley N° 18.381 de fecha 17 de octubre de 2008.
- 2º) Por la Secretaría General comuníquese a la Unidad de Acceso a la Información Pública (UAIP), Divisiones de la Dirección General Impositiva y Asesorías de la Dirección General.
- 3º) Cumplido, pase a la División Administración y Gestión Humana para su notificación, y posterior elevación al Ministerio de Economía y Finanza.

VSsd07.3

  
Margarita Fari

## PEDIDO DE INFORMACIÓN TCA

1. ¿Cuántos actos de determinación de inspecciones realizadas por la DGI en el período 2015 a 2020 fueron accionadas o demandas?
2. a) ¿En cuántas de las acciones mencionadas en la pregunta anterior, el fallo fue una anulación total del acto de determinación?  
  
b) ¿Y en cuántas fue una anulación parcial?
3. Para el periodo 2015 a 2020 ¿se presentaron acciones por agravios referentes a la aplicación del artículo 68 del código tributario en el proceso de las inspecciones realizadas por la DGI?
4. Para el periodo 2015 a 2020 ¿se presentaron acciones por agravios referentes al secreto profesional en las inspecciones realizadas por la DGI?
5. Para el periodo 2015 a 2020 ¿se presentaron acciones por controversias referentes al derecho de defensa en las inspecciones realizadas por la DGI?
6. Para el periodo 2015 a 2020 ¿se presentaron acciones por controversias referentes a la duración excesiva de las inspecciones realizadas por la DGI?

En caso de ser posible, especificar para cada una de las preguntas anteriores la cantidad por año. Además en caso de no tener procesado el año 2020, se solicita igualmente se brinde la información por el período 2015 a 2019.

Se solicita al Tribunal si puede proporcionar los autos y fichas correspondientes.



Yohana Molina &lt;ymolineterra@gmail.com&gt;

---

**Re: solicitud de acceso a la información pública**

1 mensaje

---

**Viviana Lorenzo** <vivlorenzo@gmail.com>

9 de noviembre de 2021, 8:47

Para: Yohana Molina &lt;ymolineterra@gmail.com&gt;

El El mié, 2 de jun. de 2021 a la(s) 03:53, Jurisprudencia - TCA <[jurisprudencia@tca.gub.uy](mailto:jurisprudencia@tca.gub.uy)> escribió:

Estimada Contadora Lorenzo:

Respondiendo a su solicitud debo aclararle que la misma no se ajusta a las previsiones legales. La base de jurisprudencia está a disposición del público en general en las terminales del TCA. Allí los interesados pueden extraer los datos que necesitan.

EL TCA no lleva las estadísticas que Ud. solicita por lo que deberá hacerlo usando la referida base. Podemos ofrecerle que, dadas las medidas adoptadas por la pandemia - que desaconsejan la permanencia de público en las oficinas - le demos acceso en forma gratuita por un mes a la base desde un computador que tenga en su domicilio o estudio.

Y podría coordinarse para que el jueves concurra al TCA y se la instruya sobre el método de búsqueda para poder elaborar las estadísticas que necesita,

Existen también bases privadas como CADE o INFOLEX que disponen de las sentencias en las que Ud, está interesada.

Si desea la conexión le ruego me confirme y me pase su celular para poder coordinar la conexión.

Saludos

Dra Cecilia Torello

Directora de Jurisprudencia

--  
Cra. Viviana Lorenzo