

XLVII JORNADAS TRIBUTARIAS
COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS

DIRECTIVAS DE RELATORIA PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS
COMISIÓN N° II

"RELACIÓN DE LOS FISCOS CON LOS CONTADORES Y CONTRIBUYENTES"

Relatora: Dra. CP y Abog. Flavia Irene Melzi

1.- A MODO DE INTRODUCTORIAS

Hemos llegado a la cuadragésima séptima edición de las *JORNADAS TRIBUTARIAS* que organiza anualmente El Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y que por su calidad y trascendencia se ha transformado en un hito donde propiciar el debate serio y reflexivo de esta temática, desde un enfoque interdisciplinario.

En esta oportunidad intentaremos abordar algunas cuestiones que sin hesitación alguna generarán controversias. Habremos de conjugar las facultades de las administraciones tributarias (regladas, discrecionales y técnicas) y su ejercicio cotidiano, cuestiones que exigen un delicado equilibrio entre esas potestades y las garantías de los contribuyentes; incorporando en ello la interface necesaria: "los contadores públicos".

Su abordaje nos obligará a transitar por ese delgado umbral que separa la discrecionalidad propia de la función administrativa, de la arbitrariedad. En definitiva, *"la discrecionalidad se refiere siempre a estimaciones fundadas en el interés público y es, por tanto, un carácter que se relaciona al tema de la motivación de los actos administrativos"*¹.

Esta cuestión nada tiene de novedoso. Ya hace más de seis décadas, RAFAEL BIELSA sintetizaba *"el problema jurídico más importante de*

¹ Dictamen del 07/07/1950 del Consejo de Estado Francés, recaído en expediente 6128, en "Recopilación de Doctrina legal" 1949/1950, pág 168/169, cit por Sesín Domingo en Administración Pública: Actividad reglada, discrecional y técnica", Depalma, Bs.As. 1994, pág 76

*todo el sistema tributario consiste en la protección del contribuyente ante la arbitrariedad legislativa y administrativa*².

Bien expresaba el DR. VICENTE OSCAR DÍAZ, con la elocuencia que lo caracterizara, *“el rol cada día más intenso de la posición del contribuyente y las garantías de transparencia de las funciones de la inspección tributaria a favor del primero se insertan en la coexistencia del principio de legalidad, donde este último se valora en forma prioritaria sobre las llamadas exigencias de flexibilidad operativa”*³.

Ese principio de legalidad, pilar del Estado Constitucional, evoca que todo poder ejercido por un funcionario u órgano de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido por las normas legales, ajustándose a lo que éstas disponen⁴. Su finalidad será entonces, el afianzamiento de la seguridad jurídica mediante la predeterminación de conductas debidas, de modo que tanto gobernantes como gobernados conozcan de antemano qué es lo que deben o no deben hacer. Esta idea fundamental ha sido permanentemente reafirmada por nuestro tribunal cimero, al sostener que *“..en todo estado soberano, el poder legislativo es el depositario de la mayor suma de poder, y es, a la vez, el representante más inmediato de la soberanía”*.⁵

Coincidimos con el maestro LUQUI⁶ que sin perjuicio de que por medio de la delegación se busca entregar al ejecutivo instrumentos que pueden resultar más rápidos y eficaces para obtener con inmediatez las soluciones a problemas socio-económicos, ese aumento de atribuciones, por su tan difícil control, conlleva ínsito que los derechos individuales *“queden en la práctica sin ninguna protección y a merced del Poder Ejecutivo”*. Consecuentemente, las atribuciones conferidas por la Constitución a los distintos órganos de gobierno, son y deben ser, en palabras del conspicuo maestro: **indelegables, irrenunciables e indivisibles**. Tales atribuciones, así repartidas, concretan el sistema de división de poderes. Admitir la

² Bielsa, Rafael “Compendio de Derecho Público, constitucional, administrativo y fiscal” Bs.As. 1952.

³ Díaz. Vicente O. “Límites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder”. Ad-Hoc. Buenos Aires, 2010 pág 19

⁴ Valdés Costa, Ramón - Instituciones del Derecho Tributario- Depalma 1992- Pg.125

⁵ CSJN Fallos 155.290

⁶ Luqui Juan Carlos, Derecho Constitucional Tributario, Depalma, 1993, Pag. 161 y sstes

delegación, renuncia o división de esas potestades, importaría desconocer la razón misma de su existencia, echando por tierra todo el sistema.

Si bien la delegación de facultades de naturaleza administrativa ha sido reconocida por la doctrina mayoritaria, este proceso no puede soslayar la defensa de las garantías individuales, y debe propender al mejoramiento de las condiciones de vida de los habitantes. Para su aceptabilidad, siguiendo a BIANCHI ⁷, es condición *sine qua non* que la política legislativa “*haya sido delineada en forma clara por el Congreso*”, de modo de evitar la generación de decisiones libradas enteramente al “*arbitrio*” de los Órganos administrativos, que bajo ciertas circunstancias pueden verse tentados, más por la voracidad recaudatoria que por la ley y la razón ⁸.

Pues “*si la administración recauda lo que liquida con criterios que ella misma, a través de sus órganos establece, el tributo no dará satisfacción al principio constitucional de legalidad, aunque exista una ley ordinaria que autorice semejante tipo de liquidación. En esta última hipótesis, será precisamente dicha ley la que conculque el principio fundamental de legalidad...*”⁹

Nunca más actuales las palabras de BUITRAGO Y LUJVIDIN ¹⁰: “*...el respeto al administrado es un derecho fundamental y subjetivo porque a través de él se asegura la posición jurídico-política del hombre en el seno de la comunidad y se da vida al status jurídico-constitucional del individuo*”.

Así se ha resuelto: “*Cuando el legislador establece una norma que impone un límite, la acción administrativa no puede excederlo ni siquiera en el ejercicio de sus facultades discrecionales. Caso contrario, sería admitir que el Poder Ejecutivo, a través de la Dirección General de la DGI, posee facultades extraordinarias de verificación y fiscalización, contradiciendo el principio de razonabilidad ínsito en el art. 28 de la C.N. En efecto, los excesos en el ejercicio de la función fiscalizadora constituyen una hipótesis*

⁷ Bianchi, Alberto, La delegación legislativa, 1990, Pag. 307

⁸ En concordancia con la tercera acepción del término según el Diccionario de la Real Academia Española, que reza: Arbitrio: “*Voluntad no gobernada por la razón, sino por el apetito o capricho*”

⁹ Sainz de Bujanda, Fernando- “lecciones de derecho financiero”, 7ª ed. Universidad Complutense. Cit por Eidelman José R. “Por una nueva cultura tributaria” XXXVII Jornadas Tributarias CGCE – Mar del Plata, 2007

¹⁰ Buitrago, Ignacio y Lujvidin, José, en anales de las XXIII Jornadas Tributarias del CGCE – Mar del Plata 1993, cit por Díaz. Vicente O. “Límites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder”. Ad-Hoc. Buenos Aires, 2010 pág 28

*de abuso del derecho incompatible con el ordenamiento jurídico vigente y revisable por vía del control jurisdiccional”.*¹¹

En la praxis cotidiana, aún con las visibles mejoras que se evidencian con la nueva administración, se exhibe una cierta tendencia a arrogarse, las administraciones tributarias, facultades que exceden lo que es propio de sus competencias, e incluso se oponen a la legislación vigente.

A mero título ilustrativo, podemos citar algunos ejemplos que versan sobre los más variados tópicos: tal el caso de la suspensión o exclusión sin previo juzgamiento de determinados registros o padrones fiscales¹², quedando como consecuencia sometidos a alícuotas de retención o percepción de impuestos fuertemente incrementadas; estableciendo sobretasas en operaciones de comercio exterior o dificultando y hasta impidiendo el normal ejercicio de la actividad económica al impedir la obtención de autorizaciones para traslado de mercaderías; negando certificados fiscales para contratar; inhabilitando la posibilidad de emitir facturas; negando subsidios del Poder Ejecutivo; suspendiendo la utilización de la CUIT y consecuente comunicación de la medida a las Entidades Financieras ante la imposibilidad de notificar al contribuyente el inicio de la fiscalización electrónica como consecuencia del incumplimiento de la normativa relativa al domicilio fiscal y llegando hasta la cancelación de la CUIT, supuesto que ha dado lugar a un cúmulo de acciones judiciales¹³; el “tilde” informático que impide el ejercicio de derechos del contribuyente, a veces tan básicos como emitir factura; el dictado de interpretaciones normativas a través del diseño de los aplicativos o de las preguntas frecuentes, que en un sinnúmero de casos trascienden a la ley misma; la inexistencia de un criterio uniforme frente a diversos trámites a cumplimentar por los contribuyentes entre las distintas regiones o agencias, e incluso entre

¹¹ “Vollenweider, Roberto L. c/ AFIP-DGI”. Juzgado Federal de Río Cuarto. 28/4/1999.

¹² V.g. producción y el comercio agrícola; importadores/exportadores; proveedores del Estado, entre otros

¹³ EL MANDARÍN SRL C/AFIP S/ AMPARO LEY 16986; JFED. SALTA Nº 2 - 27/5/2013; DESMED SA C/AFIP (RG 3358) S/ AMPARO LEY 16986; CNACAF - SALA V - 22/10/2013; FDM MANAGEMENT SRL C/AFIP (RG 3358) S/AMPARO LEY 16986; CNACAF - SALA IV - 20/2/2014 ; PROPIANDAR SA C/EN – AFIP (RG 3358) S/AMPARO LEY 16986; CNACAF - SALA II - 29/5/2014; COMPUTATA S.A. C. AFIP S/ MEDIDA CAUTELAR - JUZGADO CIVIL, COMERCIAL Y CONT ADM FEDERAL Nº 2 LA PLATA – 23/04/2014; CERALIA SRL C/AFIP (RG 3358) S/ AMPARO LEY 16986; CFED. APELACIONES DE CORDOBA SALA A - 27/08/2013; AMERICAN FAMILICAR SA - CNACAF - SALA IV – 13/12/2012; YUDIGAR ARGENTINA SA - CNACAF - SALA IV –16/09/2012; CIORAZZO GABRIEL - CNACAF - SALA IV – 13/12/2012; ZATEL ADRIAN -CNACAF - SALA II - 23/08/2012; WABRO SA - CNACAF - SALA II – 02/10/2012; ACTUACIONES RELATIVAS INVERSORA AGROPECUARIA SRL - CFA DE SALTA . 02/10/2009; OLEAGINOSA MORENO HNOS SACIFI - CNACAF – SALA II 22/11/2011

los diversos agentes de una misma agencia, para la prosecución de trámites sucesivos¹⁴; la notificación de actos administrativos por vía de la página web del organismo, en manifiesta violación al ejercicio del derecho de defensa¹⁵, entre muchos otros.

Es de advertir que las administraciones tributarias subnacionales (provinciales y municipales) no resultan ajenas a esta problemática. Muy por el contrario, a nivel local estos excesos crecen exponencialmente. Son sólo algunos ejemplos de ello: el establecimiento de regímenes de recaudación (retención, percepción) que superan en innumerables casos el impuesto determinable por jurisdicción, e incluso inciden sobre sujetos carentes de sustento territorial en manifiesta colisión con la armonización propiciada por los órganos del Convenio Multilateral¹⁶; el ahucamiento de materia imponible y consecuente afectación a la recaudación de las provincias más respetuosas de la ley que se produce como consecuencia del accionar descrito en el punto precedente¹⁷; las intimaciones por vía de Internet y establecimiento de mecanismos de defensa “virtuales” agravando el derecho de defensa e incluso el estado de inocencia de los sujetos pasivos; los abusivos incrementos de alícuotas, que aún cuando se encuentran legitimados por los cuerpos legislativos locales, responden a proyectos sistemáticamente propiciados por el Poder Ejecutivo de cada jurisdicción, y en numerosas ocasiones se exhiben como manifiestamente violatorios al orden jurídico.

Capítulo aparte merecen los procesos de verificación y fiscalización tributaria, tanto a nivel nacional como local, en cuyo ejercicio, en numerosas ocasiones exorbitante, aparecen soslayadas las más elementales garantías del administrado. Hacemos propias las palabras de BIDART CAMPOS afirmando que: *“El sistema de fiscalización tributaria no puede sustraerse a*

¹⁴ Tal el caso de los certificados fiscales para contratar, cuyo control previo a su emisión se asigna de forma rotativa entre diversos agentes, cuyo criterio diferenciado genera manifiestos perjuicios a los contribuyentes, o las interpretaciones cambiantes sobre la utilización de créditos fiscales exteriorizados en el sistema de cuentas tributarias, entre muchos otros ejemplos.

¹⁵ valga como ejemplo la cancelación de inscripción de las sociedades comerciales y contratos de colaboración empresaria dispuesta por la RG (AFIP) 3358 (BO 10/08/2012) luego morigerada por RG (AFIP) 3832/2016 (BO 01/03/2016)

¹⁶ Resolución (CA) 4/2011 (BO 29/6/2011) y sus antecedentes

¹⁷ al intentar los contribuyentes mitigar la sobrecarga tributaria, modificando los coeficientes de atribución de las diversas jurisdicciones

los límites constitucionales que son exigibles a toda actividad estatal... Y el fin no justifica los medios”¹⁸.

Lo propio puede ocurrir con el sobredimensionamiento de los requerimientos de información a terceros y a los propios obligados, que en numerosas ocasiones sobrepasan aquellos de trascendencia tributaria. La aplicación de herramientas tecnológicas y la multiplicación de regímenes de información, aún cuando coadyuvan al combate de la evasión y facilitan la recaudación tributaria, son una indudable fuente de abusos. A decir de Folco¹⁹ *“...la expresión ad infinitum de los regímenes generales de información, con severísimas sanciones en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso, junto al reinado absoluto de las nuevas tecnologías incorporadas a la gestión tributaria y sus conflictivas criaturas (aplicativos cerrados, “internetización”, notificaciones y cuentas tributarias, ajurídicas notificaciones en pantalla; creciente complejidad y costo de cumplimiento de deberes formales; posibilidades de fiscalización on line), ha configurado en la actualidad un nuevo modelo de relación fisco contribuyente que si bien podría ser encasillado bajo diversos rótulos, nos permitimos llamar “kafkiano””.*

Lo dicho se potencia cuando sus conclusiones se proyectan hacia la esfera penal, situación que puede verse multiplicada como consecuencia de la criminalización de la evasión fiscal de gravámenes provinciales, lo que exige extremar los recaudos en pos de garantizar los derechos de los potenciales imputados.

Un párrafo aparte merece la necesidad de repensar el rol del contador público en la relación Fisco-Contribuyente. Lejos parecen haber quedado las Instrucciones de la AFIP 359 (DPNF), 401, 408 y 419 (DI PYNF)²⁰, y su filosofía subyacente de que detrás del ilícito tributario se encontraban involucrados los profesionales de nuestra matrícula. Paulatinamente se ha ido avanzando sobre la idea de cooperación mutua, coadyuvando a la prevención y erradicación de todo tipo de prácticas lesivas

¹⁸ Bidart Campos, Germán “Antecedentes Parlamentarios”, La ley N° 8/1998 pág 2358

¹⁹ Folco, Carlos María “Los límites a las facultades de la AFIP de fijar regímenes de información” Práctica Profesional 01/09/2010, 4

²⁰ De fechas 01/10/1997, 13/3/1998, 31/3/1998 y 22/05/1998 respectivamente. Estas disposiciones fueron analizadas in extenso en las XXVIII Jornadas Tributarias del CGCE entre el 5 y 7 de noviembre de 1998.

de la legalidad y de la ética, proporcionando la más amplia colaboración con todos los poderes públicos. Estas Jornadas serán una buena oportunidad para avanzar sobre esta línea, propiciando ideas superadoras.

Finalmente debe velarse por el irrestricto respeto a la derecho a la intimidad de los ciudadanos, aún en su rol de contribuyentes, y el resguardo de los datos de trascendencia tributaria protegidos por el secreto fiscal²¹; es útil recordar las filtraciones de información que se han producido en los últimos tiempos, cual la publicación de las “cuentas suizas del HSBC”, la llamada “Lista Falciani”, o la exhibición en la página web del organismo recaudador de listas de presuntos usuarios de facturas apócrifas individualizando su razón social, que luego fuera replicada por los medios de comunicación masiva sin que mediara una sentencia condenatoria constituyen un verdadero exceso que lesiona las garantías del administrado.

Estos riesgos se profundizan en la actualidad si se consideran las nuevas tendencias internacionales orientadas a la transparencia fiscal en el marco del FORO GLOBAL DE TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FINES FISCALES de la OCDE ya vigente en la Argentina, a través del cual se comenzará a intercambiar información de relevancia tributaria vinculada con cuentas bancarias, financieras, depósitos bancarios, títulos y acciones, participaciones en fondos de inversión, seguros o rentas (incluidos saldos, rentas o transferencias recibidas,) en forma automática y sin necesidad de solicitarla para el caso en particular. Esta nueva coyuntura exige por parte de la administración tributaria extremar los recaudos para resguardar la información de sus contribuyentes evitando utilización que pudiera ir más allá de lo explícitamente estipulado por la ley 11.683.

Los párrafos precedentes sólo han intentado ilustrar, a través de la casuística, la problemática a ventilarse en esta Comisión para cuyo desarrollo hemos elaborado un listado –meramente enunciativo– de temas conflictivos, sobre los que propiciamos la presentación de trabajos de investigación que formulen aportes para facilitar su interpretación y/o mejorar su aplicación. Si bien en el listado no se describe la casuística que se vivencia cotidianamente, su abordaje será especialmente valorada. Por ello,

²¹ instituto tan vapuleado durante la anterior administración por persecuciones y denuncias mediáticas que rallan al límite de su violación y del abuso de autoridad

dada la diversidad de temas de interés para analizar y lo específico de muchos de ellos, se apreciarán los trabajos que los aborden en particular, exponiendo cada uno de los problemas y sus posibles soluciones.

2.- TEMAS A CONSIDERAR

A continuación se indican sucintamente los principales tópicos que se propone sean abordados tanto para el supuesto de la Administración tributaria federal, cuanto a las de carácter subnacional.

1. **La discrecionalidad en el accionar de la administración:** Conceptualización. La Discrecionalidad como derivación del orden jurídico administrativo. Discrecionalidad administrativa vs. Arbitrariedad.
2. **Trámites ante las administraciones tributarias: Un galimatías.** Requisitos excesivos. Falta de criterios uniformes entre diversas regiones y agencias. Contradicciones en el obrar ante trámites sucesivos de idéntica naturaleza. La doctrina de los actos propios.
3. **La tecnología:** Una simple herramienta o un instrumento de poder?. El incremento de deberes formales. Las consultas vía web. Las comunicaciones y notificaciones por Internet. Creación e interpretación de normas por vía de aplicativos y consultas frecuentes.
4. **Deberes de información.** Sobredimensionamiento y superposición de regímenes generales de información. Requerimientos a contribuyentes, responsables y terceros. El Derecho a la intimidad y los datos de relevancia tributaria. La protección de los datos. El secreto fiscal frente a las nuevas tendencias internacionales orientadas a la transparencia fiscal. La tercerización de ciertas funciones de las administraciones tributarias subnacionales y la protección del dato tributario.
5. **La inspección tributaria.** Facultades de verificación y fiscalización. Garantías del contribuyente durante la inspección tributaria. De la inspección tributaria a la imputación penal. El deber de colaboración y la garantía de no autoincriminación. La prevención en instancia administrativa como exigencia de *lege ferenda*.

6. **Los regímenes de recaudación en la fuente.** La generalización de los regímenes de retención y percepción y la afectación de los derechos de los contribuyentes. Los derechos de los agentes. La necesidad de una armonización interjurisdiccional efectiva.
7. **El sujeto pasivo frente al exceso de la administración tributaria:**
 - 9.1 Remedios procesales a nivel federal, provincial y municipal. Acciones procesales constitucionales.
 - 9.2 La Responsabilidad del Estado a la luz del Código Civil y Comercial unificado.
 - 9.3 Experiencias en la legislación comparada. El estatuto del contribuyente. Su revisión doctrinaria y positiva.
8. **Hacia una nueva ética en la relación fisco-contribuyente.** La buena fe y la actividad del estado. Las vías de hecho. La Desviación de poder. Los derechos de incidencia colectiva y su proyección a la materia tributaria.
9. **Repensando el rol del contador público:** El contador público como interfaz en la relación fisco-contribuyente. La participación de los organismos profesionales. Consolidando el camino de la colaboración efectiva.