



COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS

126 años al servicio de la profesión (1891-2017)

## **XLVII JORNADAS TRIBUTARIAS**

**CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 22, 23 Y 24 DE NOVIEMBRE DE 2017**

### **RECOMENDACIONES DE LA COMISIÓN N° 2**

**"RELACIÓN DE LOS FISCOS CON LOS CONTADORES Y CONTRIBUYENTES"**

**AUTORIDADES:**

**Presidente: Dr. José D'AGOSTINO**

**Relatora: Dra. Flavia Irene MELZI**

**Secretario: Dr. Julián RUIZ**

**VISTO**

Los trabajos presentados a la comisión por:

- Rodolfo ACEVEDO y Romina CAPUTO: *"Proliferación de regímenes de recaudación del impuesto sobre los Ingresos Brutos de las distintas jurisdicciones."*
- Jorge AROSTEGUY y Félix ROLANDO: *"La creciente proliferación de regímenes de recaudación y la consecuente generación de saldos a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos. Diagnóstico y propuestas para su solución."*
- Alberto MARCELO BELLO: *"Estudio de evaluación de algunos problemas actuales en la relación fisco-contribuyente."*
- Andrés E. GONZÁLEZ RÍOS (DIRECTOR), Susana VESOLOFF, Guadalupe GONZÁLEZ RÍOS; Silvina ASPESI; Rodolfo BERMUDEZ; Adrián VIDAL: *"Impuestos distorsivos."*

- Alberto M. GOROSITO: *“Relación fiscos con contadores y contribuyentes: hablemos claro.”*
- Analía Paula MAGNO: *“El uso de la tecnología para las inspecciones tributarias: situación actual de la administración tributaria nacional y de las administraciones tributarias subnacionales.”*
- Jorge A. OTHAR, FERNANDO GONZÁLEZ GUERRA y Leandro J. DE LA TORRE: *“Las facultades reglamentarias otorgadas a la Administración tributaria. Consecuencias no deseadas de su ejercicio.”*
- Daniel G. PEREZ: *“El nuevo paradigma en la relación tributaria: la tecnología como factor de poder.”*
- Rubén Miguel RUBIOLO: *“La utilización de medios informáticos y las vías de hecho en que incurre la administración tributaria.”*
- Juan Manuel VEGA, Ivana Raquel SICUELO, Guillermo Gerardo VEGA y María Luz POLANICH: *“¿Vía informática es vía de hecho?”*
- Daniela B. VEGLIA, Pablo E. PASSAMONTI y Gustavo J. BARÓN: *“La tecnología: ¿una simple herramienta o un instrumento de poder?”*

Las exposiciones de los panelistas invitados, Dres. Osvaldo BALÁN, Marina PARERA, Demian TUJSNEIDER y Martín NOYA

Los aportes efectuados en el debate por los distintos autores, panelistas y miembros participantes inscriptos en la comisión.

**Las XLVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas declaran y recomiendan:**

- 1. LA DISCRECIONALIDAD EN EL ACCIONAR DE LA ADMINISTRACIÓN: HACIA UNA NUEVA ÉTICA EN LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE**

## **CONSIDERANDO**

El deber de contribuir al sostenimiento del gasto público encuentra como valladar insoslayable el plexo de derechos y garantías que en un estado de derecho asiste a los administrados, extremo que impone conjugar las facultades de las administraciones tributarias (regladas, discrecionales y técnicas), evitando los posibles desvíos que pueden presentarse en su ejercicio cotidiano, propiciando un delicado equilibrio entre esas potestades y las garantías de los contribuyentes.

Ha proliferado un modo de actuar ilegítimo en la administración tributaria exteriorizado a través de verdaderas “sanciones virtuales o anómalas” que en un sinnúmero de casos importan verdaderas “vías de hecho administrativas” por evidenciar un comportamiento material lesivo, la ejecución irregular de un acto, y atentar contra el derecho de propiedad o de las libertades fundamentales del sujeto pasivo, poniéndolo en riesgo de sufrir lesiones patrimoniales que pueden llegar al extremo de impedir el ejercicio de su actividad económica.

Tal el caso de la suspensión o exclusión sin previo juzgamiento de determinados registros o padrones fiscales, quedando como consecuencia sometidos a alícuotas de retención o percepción de impuestos fuertemente incrementadas; estableciendo sobretasas en operaciones de comercio exterior o dificultando 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 o determinando arbitrariamente el tipo utilizar; 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 judiciales.

Lejos de aventarse los efectos apuntados, el proyecto de reforma tributaria ingresada a la Honorable Cámara de Diputados con fecha 15 de noviembre de 2017 incorpora entre las facultades de verificación y fiscalización

un nuevo y preocupante precepto que habilitaría a la Administración Federal de Ingresos Públicos a disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. Estas violaciones no se soslayan con la integración en el texto de la posibilidad del sujeto agraviado de plantear su disconformidad, ya que su reclamo tramitará con efecto devolutivo.

Lo propio ocurre con otra serie de dispositivos proyectados que muestran una marcada orientación a restringir los derechos de los contribuyentes y responsables ya consagrados jurisprudencialmente, integrándolos en el texto legal como impedimento a su ejercicio.

Todo poder ejercido por un funcionario u órgano de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido por las normas legales, ajustándose a lo que ellas disponen, con la finalidad de afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de conductas debidas, de modo que tanto gobernantes como gobernados conozcan de antemano que es lo que deben hacer o no hacer. Contra este principio conspira la existencia de normas fragmentadas, contradicciones o redundancias, disposiciones de diferente rango, y hasta la aplicación de los usos y costumbres, generando perjuicios a los obligados al dificultar el cumplimiento de los deberes tributarios a su cargo.

#### **SE RECOMIENDA**

- a) Con relación al proyecto de reforma tributaria ingresada a la Honorable Cámara de diputados con fecha 15 de noviembre de 2017:
  1. Modificar el inciso h) del artículo 35 garantizando al sujeto pasivo el derecho al debido proceso con efecto suspensivo, dándole la posibilidad de regularizar los incumplimientos que se hubieren detectado.

2. Exigir de las autoridades competentes para el dictado de normas tributarias que su texto permita su comprensión completa y sencilla facilitando su interpretación y aplicación, evitando contradicciones y redundancias.

## **2. EL DESARROLLO TECNOLÓGICO: INSTRUMENTO DE PODER?**

### **CONSIDERANDO**

La tecnología, sin perjuicio de su indudable utilidad y a pesar de mostrarse como una instancia neutral, puede encarnar formas de poder y de autoridad agraviantes de los derechos del administrado.

Ejemplo de ello es la creación de los “*Estados Administrativos de la CUIT*”, que limita el acceso a los servicios web del organismo, llegando a la inclusión del contribuyente en la “*Base de Contribuyentes no confiables*”, conocida como Base eAPOC sin el dictado de un acto administrativo que lo avale, sin haber comunicado la conducta fiscal reprochada que sirvió de fundamento para la decisión, ni habersele otorgado la posibilidad de ser oído previamente, lo cual implica una flagrante violación al derecho a un debido proceso adjetivo, configurando una ‘vía de hecho administrativa’, que desborda sus atribuciones legítimas. O la forma de exclusión de oficio del Régimen Simplificado que obliga al contribuyente a ingresar todos los meses al servicio “*Exclusión de pleno derecho*” para constatar su situación, y cuya defensa también debe interponerse electrónicamente.

Lo propio ocurre con la sobrecarga a los responsables y a la profesión, de numerosas exigencias de información que, aún cuando coadyuvan al combate de la evasión y facilitan la recaudación tributaria, en muchos casos resultan manifiestamente innecesarias y su expresión *ad infinitum* sumada a las severas sanciones, típicas o anómalas previstas en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso, ha desdibujado la relación fisco contribuyente, constituyendo una fuente de permanentes abusos.

Va de suyo, la información recabada debe poseer trascendencia tributaria y quedar resguardada debidamente en atención al secreto fiscal y el respeto a la intimidad del contribuyente. Sin embargo, en los últimos tiempos se han producido filtraciones cual la publicación de las “cuentas suizas del HSBC”,

la llamada “Lista Falciani”, o la exhibición en la página web del organismo recaudador de nóminas 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, situaciones que importan menoscabo a los derechos del obligado.

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 en forma automática y sin necesidad de solicitarla para el caso en particular.

Respecto al domicilio fiscal electrónico y sin perjuicio de las permanentes críticas a la exigencia de su constitución como requisito de procedibilidad de un sinnúmero de trámites a pesar de ser optativo, en la reforma proyectada se prevé su carácter obligatorio, disponiendo que éste producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, regulando que serán válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que en éste se practiquen, su utilización a ultranza puede cercenar derechos de los sujetos pasivos.

Finalmente la inoportuna implementación de aplicativos y aplicaciones web que dificultan el cumplimiento tempestivo de las obligaciones jurídico tributarias, sobrecargando la labor de los profesionales en épocas de vencimientos.

### **SE RECOMIENDA**

1. Con relación a la BASE EAPOC, exclusión de oficio del Régimen Simplificado, y demás actos de oficio que puedan agravar los derechos de los sujetos pasivos: instruir un procedimiento que garantice al contribuyente y responsable el debido proceso adjetivo, previo al dictado de un acto administrativo fundado y motivado.
2. Respecto de la NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA: extremar los recaudos en su aplicación de modo de no agredir los derechos del contribuyente, arbitrando

los medios para que éstos tomen conocimiento de actos de relevancia mediante vías de comunicación adicionales y simultáneas.

3. Con relación a la FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA: garantizar la más absoluta amplitud probatoria frente a los cargos y requerimientos realizados, poner en conocimiento de los administrados el curso que se le han dado a los requerimientos electrónicos cumplimentados, habilitando su seguimiento sistémico.
4. Sobre los REGÍMENES DE INFORMACIÓN: evitar los requerimientos de datos y documentación sobreabundante, sea ésta propia o de terceros, las superposición de regímenes y la redundancia de los datos solicitados de modo de no incrementar los tiempos y costos de cumplimiento, propiciando la armonización entre los diversos organismos.
5. Respecto del SECRETO FISCAL: Extremar los recaudos para resguardar la información de los contribuyentes evitando una utilización que pueda ir más allá de lo explícitamente estipulado en la ley ritual, garantizando que en el país receptor de los datos remitidos será utilizado solamente para los fines tributarios y tratada como secreta.
6. Sobre los APLICATIVOS Y SERVICIOS WEB: asegurar con tiempo necesario no inferior a 90 días, la intervención de los organismos profesiones de ciencias económicas, a los efectos de evaluar su funcionamiento y concordancia con la normativa tributaria vigente y manteniendo su estabilidad durante todo el plazo de vencimiento del gravamen.

### **3. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA.**

#### **CONSIDERANDO**

Es doctrina jurisprudencial que la fiscalización implica la intromisión legítima del ente estatal en la esfera de la actividad del contribuyente a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo tanto, hace al derecho de defensa y a la garantía del debido proceso administrativo que el particular conozca fehacientemente qué parte de su esfera privada y sobre qué asuntos alcanzará la fiscalización.

A través de la Orden de Intervención, sobre cuya obligatoriedad existe consenso, se acota el alcance de esas facultades identificando a los funcionarios actuantes, dotando de certeza al contribuyente respecto de la información de relevancia tributaria que deberá brindar al organismo recaudador, y la finalidad que orienta la utilización de ésta, conjugando el deber de colaboración con la garantía constitucional de no autoincriminación.

El proyecto de reforma ingresado al órgano legisferante el 15 de noviembre de 2017 da sustento legal y obligatoriedad a este instrumento, tanto para dar inicio a un procedimiento de verificación y fiscalización, cuanto para su ampliación, previendo asimismo el deber de notificar fehacientemente la finalización de la inspección. Delega luego en el organismo fiscalizador la reglamentación del procedimiento aplicable a las tareas de verificación y fiscalización que tuvieran origen en el libramiento de la orden de intervención.

Sin embargo menciona una serie de casos en que su libramiento no resultaría de aplicación cuando se tratare de medidas de urgencia y diligencias encomendadas al organismo recaudador en el marco del Régimen Penal Tributario, requerimientos individuales, requerimientos a terceros en orden a informar sobre la situación de contribuyentes y responsables, y actos de análoga naturaleza, enunciación que deja un alto grado de discrecionalidad en la definición de supuestos, finalidades y procedimientos a desplegar.

#### **SE RECOMIENDA**

1. Establecer claramente cuales procedimientos de verificación y fiscalización no requerirán el libramiento de Orden de Intervención, manteniendo los requisitos exigidos para ésta y dando certeza a su finalidad y alcance, resguardando el debido proceso de contribuyentes y responsables.
2. Prevenir al contribuyente en la etapa de inspección si la documentación que aporte podrá implicarlo en un proceso penal, pudiendo negarse a aportarla sin que ello sea pasible de sanciones.
3. Promover la implementación de un reglamento de inspección que unifique en una sola disposición los actos, actuaciones, diligencias y procedimientos de la Administración Tributaria Nacional.

4. Propiciar un *Estatuto del contribuyente* que plasme en un solo texto los principios, derechos y garantías de aplicación a la relación fisco-responsable.

#### **4. LOS RÉGIMENES DE RECAUDACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. COORDINACIÓN INTERJURISDICCIONAL.**

##### **CONSIDERANDO**

Que la creación de estos sujetos se ubica dentro del ámbito de reserva de ley, en punto a lo cual no pueden válidamente establecerse en ejercicio de funciones reglamentarias, pues ello importaría un evidente menoscabo al principio de legalidad y reserva tributaria previstos en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional, preceptos que se fortalecen con lo dispuesto por el artículo 17 cuando ordena que “...ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley...”.

Que esta exigencia ya fue valorada en las recomendaciones de las XI Jornadas Tributarias, que tuvieron lugar del 5 al 7 de noviembre de 1981 sin que a la fecha hayan sido recogidas legislativamente.

Que aún reconociendo la importancia de contar con regímenes de recaudación que faciliten a los estados (nacional y subnacionales) contar con los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, el abuso de su utilización, sea desde la magnitud de sus tasas, desde las dificultades o impedimentos para liberarse de ellas, y las superposiciones de su aplicación, tergiversa la funcionalidad de los mismos, transformándolos en mecanismos cuasi autónomos de imposición, desvinculados de los hechos impositivos definidos en las normas sustantivas, despojándolos de su legitimidad.

Que estas problemáticas y los efectos que generan han sido recogidas por los estados en oportunidad de suscribirse el “CONSENSO FISCAL” el pasado 16 de noviembre de 2017 entre el señor Presidente de la Nación, el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los señores Gobernadores provinciales (excepto San Luis).

## **SE RECOMIENDA**

1. Mantener la figura del agente de retención y percepción como fuente de obligaciones a condición de que su tipificación provenga de la ley, debiendo su función guardar vinculación causal con el hecho imponible definido en la norma tributaria sustantiva.
2. Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen respetando el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, evitando generar la calidad de sujeto pasivo por vía de presunción.
3. Prever mecanismos ágiles para la morigeración de alícuotas o la exclusión a fin de evitar los perjuicios patrimoniales derivados de la sobrecarga en el sujeto obligado a soportar la amputación retentiva.
4. Evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de la realizada en forma pura en el ámbito local, previendo mecanismos para su devolución expedita y rápida, evitando procedimientos que la tornen ilusoria, de consuno con lo estipulado en los puntos e) y f) el reciente CONSENSO FISCAL del 17 de noviembre de 2017.
5. Propiciar mecanismos de armonización y coordinación interjurisdiccional.
6. Impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales, exhortando a las provincias a que limiten la utilización de regímenes de retención y percepción en el accionar recaudatorio municipal.