

XLVIII JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 21, 22 Y 23 DE NOVIEMBRE DE 2018

RECOMENDACIONES DE LA COMISIÓN N° 2

“IMPACTO DE LOS NUEVOS INSTITUTOS EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO”

AUTORIDADES:

PRESIDENTE: DRA. FLAVIA MELZI

RELATOR: DR. OSCAR FERNÁNDEZ

SECRETARIA: DRA. KARINA MAGUITMAN

- I -

Presentación

El Comité Ejecutivo de las XLVIII Jornadas Tributarios, organizadas por la Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (CGCE), ha elegido como tema de investigación y de exposición para la comisión nº 2 al “**IMPACTO DE LOS NUEVOS INSTITUTOS EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO**”, bajo la presidencia de la Dra. Flavia Melzi, y la secretaría de la Dra. Karina Maguitman.

Habida cuenta su extensión, el Comité Ejecutivo ha seleccionado los siguientes ejes temáticos:

- a) Acuerdo Conclusivo Voluntario.
- b) Domicilio Electrónico.
- c) Multas. Graduación. Atenuantes y agravantes.
- d) Unidad de Valor Tributario (UVT).
- e) Divergencia interpretativa y de aplicación con las herramientas informáticas obligatorias y de la evaluación de la conducta fiscal.

Para ello el Comité Ejecutivo ha elegido la prestigiosa pluma de los Dres. Valeria D’Alessandro, Daniel Pérez, Carlos Folco, Guillermo H. Fernández y Enrique Condorelli.

Recomendaciones

Teniendo en cuenta las directivas de relatoría, las ponencias de los panelistas y los trabajos presentados por los distintos autores: Dres. Gerardo Enrique Vega y Juan Manuel Vega; Gerardo Enrique Vega y María Soledad Vega; Loreta Zunino; Silvina Erica Coronello; Natalia Heller, Analía Paula Magno y Marcelo Ariel Greco; Rodolfo Acevedo y Romina Caputo; Gerardo Enrique Vega, Juan Manuel Vega y María Soledad Vega; Emiliana Soledad Prado (Comunicación Técnica) y el debate llevado a cabo en el seno de la comisión con los participantes, se recomienda:

1.- Acuerdo conclusivo voluntario

Considerando

El acuerdo conclusivo es un procedimiento especial, de naturaleza sui generis, cuya bondad procesal se aprecia en la experiencia empírica comparada, que tiene como fin evitar un contencioso posterior reduciendo la litigiosidad en la relación fisco contribuyente y que culmina con el dictado de un acto administrativo.

Su habilitación presupone la intervención activa del contribuyente y del fisco durante su trámite, debiendo promoverse instancias de diálogo entre éstos de modo de cumplir con los fines buscados.

Su incorporación a la ley ritual tributaria constituye un paso en línea con las tendencias internacionales en la materia, si bien su regulación e implementación efectiva requiere de mejoras, en aras de lograr una adecuada compatibilización con las disposiciones constitucionales y convencionales de las que Argentina es Estado Parte. Igualdad, debido proceso, eficacia y sencillez procesal deben guiar tal adecuación.

Aún cuando su ubicación normativa ha sido receptada a continuación del artículo 16 de determinación de oficio, la doctrina se inclina por extender su aplicación a instancias anteriores a la vista, en tanto se dote al procedimiento de idénticos efectos a los que ésta produce sobre la pretensión fiscal, de modo de asegurar su estabilidad y no agravar la garantía de no autoincriminación.

Asimismo, la regulación del último párrafo del artículo 49, en tanto prohíbe la aplicación de la reducción de sanciones cuando mediara la habilitación de la instancia de conciliación administrativa, tornaría ilusoria la aplicación del remedio en estudio toda vez que, para el sujeto pasivo podría resultar más gravoso acudir a este procedimiento que continuar el trámite de determinación de oficio.

En razón de estos preceptos

Se recomienda:

- Se aplique el instituto para todos los actos de sustancia determinativa, durante todo el procedimiento desde la fiscalización, dándole los efectos de declaración jurada para el contribuyente y determinación de oficio para el Fisco;
- La publicación innominada de los actos administrativos emanados de la aplicación del procedimiento; salvaguardando el secreto fiscal y los demás derechos del contribuyente involucrado;

- La derogación del último párrafo del artículo 49 de la Ley de Procedimiento Fiscal, para que se aplique la reducción de sanciones cuando se hubiera habilitado el procedimiento, independientemente de su resultado;
- Aún cuando no está previsto este procedimiento para la materia previsional, se ve como positivo para la relación fisco contribuyente establecer un mecanismo similar para la resolución de conflictos de esta naturaleza.

2- Domicilio fiscal electrónico

Considerando:

La ley 27430 dispuso que el domicilio fiscal electrónico será obligatorio y producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que en éste se practiquen, debiendo la administración fiscal garantizar la correcta recepción por parte de los destinatarios, y habilitándola a establecer excepciones a tal deber, basadas en razones de conectividad u otras circunstancias que obstaculicen o hagan desaconsejable su uso.

Asimismo, siendo el domicilio un atributo de la personalidad, y siendo el domicilio fiscal electrónico una subespecie de aquel, su constitución y modificación gozan de las garantías en cuanto a su inalterabilidad, inviolabilidad y seguridad.

Aun con la indudable utilidad de estos mecanismos, frente a posibles riesgos de una notificación no idónea, y el consecuente perjuicio que ello pudiere generar sobre los sujetos obligados, en idéntico criterio al expresado las XLVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires realizadas en Mar del Plata entre el 22 y 24 de noviembre de 2017,

Se recomienda:

- En toda actuación administrativa en que el sujeto pasivo constituya domicilio procesal, la notificación en éste resulta insoslayable.
- Extremar los recaudos en la aplicación de la notificación electrónica de modo de no agredir los derechos del contribuyente, arbitrando los medios para que estos tomen conocimiento de los actos que los involucren, mediante vías de comunicación adicionales y simultaneas;
- En el caso de notificarse en el domicilio físico y en el domicilio electrónico, debe tenerse en cuenta la última de las notificaciones a los efectos del cómputo de los plazos;
- El único canal idóneo para la notificación electrónica debe ser la casilla electrónica preestablecida, comenzando a computarse los plazos en el día de nota posterior al que la notificación quedó depositada, o el ingreso a la casilla por parte del contribuyente, lo que resulte anterior.
- Ningún acto de alcance general puede afectar la sustancia inalterable del domicilio fiscal electrónico.
- Todo régimen sancionatorio creado por vía reglamentaria vinculado con el domicilio fiscal resulta excesivo y agravia las garantías del debido proceso y el principio de reserva de ley.

3. Unidad de Valor Tributario

Considerando:

Resulta plausible, en un contexto inflacionario como el vigente, la instrumentación de la UNIDAD DE VALOR TRIBUTARIA, cuya fijación delegada en el poder ejecutivo no presenta reparos desde el prisma constitucional, si bien puede generar agravio en cuanto a la afectación de los principios de equidad y razonabilidad si no se adoptan índices adecuados, en punto a lo cual

Se Recomienda

- Extremar los recaudos en torno a la fijación razonable y representativa de los índices de modo de no afectar la cuantificación del tributo o los parámetros para la medición de sanciones.

4. Multas: graduación, atenuantes y agravantes

Considerando:

La modificación introducida por la ley 27430 en materia sancionatoria, entroniza la utilización de instrumentos penales orientados a incrementar la recaudación y no a inducir conductas tendientes al cumplimiento voluntario y adecuado del régimen jurídico.

Ejemplo de ello se visualiza con la transformación de la multa del artículo 45 prevista para infracciones materiales culposas, eliminando el mínimo y máximo legal y avanzando sobre el establecimiento de un porcentaje fijo, lo que entra en colisión con el principio de razonabilidad e impide la aplicación de reducciones y atenuantes, aún cuando su utilización está expresamente prevista en el texto legal. Ello incluso puede generar el contrasentido que una figura subjetivamente más gravosa diera lugar a la aplicación de una sanción más leve, afectando el principio de proporcionalidad y exhibiéndose como irrazonable.

En cuanto a la clausura, el legislador ha mantenido la irrisoria suma de diez pesos, extremo que se muestra irrazonable considerando la gravedad de la sanción a que el incumplimiento puede dar lugar, y evidenciando una discordancia con la filosofía que dimana de la morigeración de la escala sancionatoria de esta figura. Adicionalmente, en materia de seguridad social, el dispositivo ha valorado con mayor severidad los incumplimientos formales vinculados con el registro de personal, que y podrían reprimirse con sanción de multa y clausura de la ley 11683, y complementariamente ser pasible de las figuras reguladas por las leyes 17250, 22161 y 24013 todas las cuales se incluyen en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales creado por la ley 26940.

Asimismo, la reforma en estudio incorporó entre las facultades de verificación y fiscalización un nuevo y preocupante precepto que habilita 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

inscritos de los contribuyentes y responsables, 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 y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias.

Esta regulación ya había sido merecedora de críticas en oportunidad de debatirse su proyecto durante las XLVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires realizadas en Mar del Plata entre el 22 y 24 de noviembre de 2017, en que se alertaba sobre la proliferación de 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. Sin embargo, desoyéndose las críticas se consagró legislativamente, y 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.

Se recomienda:

- Las sanciones pecuniarias no deben ser utilizadas como meros medios recaudatorios; deben orientarse a castigar conductas del pasado, previniendo y desalentando su comisión futura.
- Armonizar la norma a fin de garantizar la utilización de los supuestos de reducción de sanciones y atenuantes para las infracciones materiales culposas.
- Cuando la determinación de oficio fuera realizada sobre base presunta debe exigirse, para la aplicación de multa por defraudación, que el fisco acredite el elemento subjetivo a través de otros medios demostrativos de la conducta atribuida.
- Volver al temperamento de facultar al juez administrativo a eximir de sanción al responsable de incumplimientos formales cuando a su juicio la infracción no revistiere gravedad, privilegiando los supuestos de regularización espontánea; en materia de clausura retornar al alcance del derogado artículo agregado a continuación del 40 en el sentido de que la sanción de clausura sólo se aplique atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición de reincidente del infractor.
- En cuanto a la reiterancia, aún con su consagración en el texto legal, debe ser desechada, toda vez que la aplicación de más de una sanción por un único incumplimiento resulta irrazonable como ha sido consagrado por la doctrina del tribunal cimero.
- 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.

5. Divergencias interpretativas y de aplicación con las herramientas informáticas obligatorias y de la evaluación de la conducta fiscal

Considerando

La tecnología, sin perjuicio de su indudable utilidad y no obstante mostrarse como una instancia neutral, en su utilización actual en muchos encarna instrumentos de poder y de autoridad lesivos de los derechos del administrado. Ejemplo de ello se evidencia con normas tales como las RG (AFIP) 3832/2016, RG (AFIP) 3985/2017, en que se prevé la creación de los “*Estados Administrativos de la CUIT*”, se ponen límites al acceso a los servicios web del organismo, llegando a la integración del sujeto pasivo en la “*Base de Contribuyentes no confiables*”, vulgarmente conocida como Base eAPOC, sin que para ello se hubiere otorgado la posibilidad de ser oído previamente, ni hubiera mediado el dictado de un acto administrativo que avale la decisión, y aún sin haber comunicado la conducta fiscal reprochada que sirvió de fundamento para la misma. Ello importa una flagrante violación al derecho a un debido proceso adjetivo del contribuyente que va más allá de atribuciones legítimas del organismo recaudador.

Algo similar ocurre con las disposiciones emanadas del organismo fiscal a través de las cuales se impone en los obligados el cumplimiento de regímenes informativos redundantes o de difícil y onerosa implementación. Tal el caso de la recientemente derogada RG (AFIP) 4096/2017 (TIRE) y la actual RG (AFIP) 4310/2018 (SISA) que establecieron deberes sumamente complejos vinculados con tierras rurales.

No es ocioso resaltar que la relación jurídica entre el Estado y el particular, (contribuyente y otros) es una relación de derecho y no de poder. La introducción de herramientas tecnológicas en forma desproporcionada y masiva, sean estas para cumplir deberes formales cuanto sustanciales, puede tener como consecuencia el avasallamiento de derechos y garantías fundamentales de los obligados.

Se recomienda

- Los sistemas de liquidación tributaria no deben alterar los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria. En las declaraciones juradas determinativas no debe exigirse la incorporación de datos extraños a la cuantificación de la obligación material.
- Se debe evitar la superposición de regímenes de información con idéntico contenido, o solicitudes de aquella que ya fue aportada por el sujeto pasivo y con la que el fisco ya cuenta.
- Evitar la exigencia de aportación de información cuya elaboración resulte compleja, generando elevados costos de cumplimiento.
- Reiteramos las recomendaciones esbozadas en el punto 2 de la Comisión 2 de las XLVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires realizadas en Mar del Plata entre el 22 y 24 de noviembre de 2017, las que tenemos aquí por reproducidas.