



COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS
En el año de su 130° aniversario (1891-2021)

L JORNADAS TRIBUTARIAS

C.A.B.A., 16, 17 Y 18 DE NOVIEMBRE DE 2021

RECOMENDACIONES DE LA COMISIÓN N° 1 “DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL SIGLO XXI”

AUTORIDADES:

PRESIDENTE: DR. RICARDO H. FERRARO
RELATOR: DR. DANIEL G. PÉREZ
SECRETARIA: DRA. KARINA MAGUITMAN

VISTO

Los trabajos presentados a la Comisión por:

- Daniel Mario SCHWARTZMAN: *“El Defensor del contribuyente inexistente. Propuestas para su creación en Argentina.”*
- Humberto J. BERTAZZA; Ana Clara MARCONI; Norberto J. MARCONI: *“Derechos y garantías de los contribuyentes ante el régimen penal tributario”.*
- Gerardo Enrique VEGA; Juan Manuel VEGA: *“Control de convencionalidad en el proceso tributario”.*
- Gerardo Enrique VEGA; María Soledad VEGA: *“Control de convencionalidad en los derechos del contribuyente”.*
- Silvina Érica CORNOELLO: *“La digitalización de los procedimientos tributarios y los derechos de los contribuyentes”.*

Y las siguientes comunicaciones técnicas de:

- Juan Cruz ZIMMERMANN LABROUSSE: *“La nueva figura del acuerdo conciliatorio tributario”.*
- Luis María GHIGLIONE: *“Consideraciones sobre principios y garantías constitucionales”.*

Los pronunciamientos de jornadas tributarias anteriores sobre los temas tratados en esta Comisión, los cuales se ratifican en esta oportunidad.

Las exposiciones de los panelistas invitados, Dra. Alejandra Schneir; Dr. Luis Alonso Gonzalez; Dra. Agustina O'Donnell; Dr. Edgard Anaya Bourgoing.

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

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

1. EFECTOS DE LA TECNOLOGÍA EN LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLE.

CONSIDERANDO:

Que el avance tecnológico domina todas las facetas de nuestra vida, consecuencia que también afecta en el ámbito tributario a los derechos y garantías de los contribuyentes y otros responsables.

Que las administraciones tributarias mundiales han incorporado una verdadera revolución tecnológica, transformando la relación directa y personal en una relación informática. Existe entonces un cambio de paradigma en la forma en que las administraciones se alimentan de información, siendo ésta una tendencia mundial.

Que sea cual fuere la forma en que llegue la información a la Administración tributaria, siempre debe ser en forma legítima, conservando el derecho al debido proceso y las garantías del contribuyente. Sin embargo, parecería que hay un resurgimiento de la teoría de las relaciones de poder, desde el momento en que la Administración se encuentra ubicada en un plano superior respecto del administrado.

Que entonces debe dejarse de tratar al contribuyente como sujeto pasivo que sólo cumple con sus obligaciones tributarias y verlo también como un “sujeto activo” participante.

Que por otro lado, existe un nuevo paradigma que implica que al gran yacimiento de información que son las administraciones tributarias, que antes se recogían físicamente de los domicilios fiscales ahora llegan o se alimentan de forma informática, dejando información que es privada en bases públicas.

Que debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 18 de la Constitución Nacional, que establece la garantía al debido proceso adjetivo, receptado congruentemente por el artículo 1 inciso f) de la Ley 19.549.

Que la omisión de informar las herramientas utilizadas no resulta subsanada por la posibilidad de que el contribuyente pueda solicitar el acceso a sus datos en poder de la Administración, en sede administrativa o en sede judicial.

Que en el nuevo paradigma, el debido proceso digital, resulta “una de las manifestaciones del debido proceso legal aplicado al ecosistema judicial digital y/o sede digital, y como garantía constitucional que establece los límites, principios y condiciones al ejercicio de la potestad de la administración de justicia para la protección y respeto de los derechos constitucionales y convencionales de cada usuaria/usuario

digital.”

Que en particular, otro avance de la tecnología sobre la relación jurídica se encuentra en los sistemas de calificación de riesgo y de categorización de los contribuyentes. El SIPER (Sistema de Protección de Riesgo) asigna categorías de menor a mayor riesgo a los contribuyentes, según combinación de datos existentes en la base de datos de la Administración tributaria, concediendo o limitando los beneficios otorgados. Sin embargo, no se sabe cómo se toman los distintos parámetros para efectuar tal calificación de riesgo, vulnerando y disminuyendo los derechos del contribuyente.

Que desde la óptica de los administrados, las consecuencias que tendrá el sistema sobre los contribuyentes y/o responsables no deberían cercenar los derechos y garantías que le asisten por mandato constitucional, a pesar de obtener una baja calificación en su conducta. Actualmente, la única vía de defensa de este avance de la Administración por la vía del Recurso del Artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Fiscal.

Que frente al avance la tecnología informática también existe un incremento en la cantidad de deberes formales exigidos al contribuyente, incluso requerimientos de información de terceros, lo cual constituye un exceso de la Administración tributaria.

Que las garantías que puede oponer el contribuyente ante los excesos en el uso de las facultades de verificación y fiscalización en el marco de una inspección tributaria se encuentran amparadas por el principio constitucional de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva, que deben prevalecer en todo procedimiento administrativo

Que se han visto mejoras en el ámbito del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto los derechos y garantías de los contribuyentes, a partir de la implementación del expediente electrónico en el año 2019.

Las L Jornadas Tributarias recomiendan:

A fin de evitar vulneraciones a los derechos constitucionales de defensa y debido proceso y a la tutela efectiva por parte de los contribuyentes, se recomienda que :

- 1) Respetar lo dispuesto en el artículo 1 inciso f) de la Ley 19.549 y sus equivalentes en los códigos fiscales provinciales y ordenanzas fiscales municipales, y en los artículos 17 y 70 de la Ley de Procedimiento Fiscal 11683, que consagran el principio del debido proceso adjetivo en sus tres manifestaciones concretas: derecho a ser oído, derecho a producir prueba, y luego, el derecho a que quien resuelva valore esa prueba y dicte una decisión fundada.
- 2) Frente al nuevo paradigma, se contemplen nuevos derechos y garantías en la relación jurídico tributaria respecto de la relación fisco-contribuyente, permitiendo una relación equidistante, mucho más horizontal que vertical
- 3) Es necesario que la Administración tributaria informe al contribuyente de manera clara y precisa, utilizando lenguaje asequible, la utilización de inteligencia artificial (algoritmos, datos y aplicaciones informáticas).

- 4) Respetar los distintos principios rectores de utilización de la inteligencia artificial, entre los cuales encontramos la transparencia, la trazabilidad algorítmica, el máximo acceso algorítmico, la no discriminación, prudencia y proporcionalidad.
- 5) Debe informar al contribuyente tanto del uso de inteligencia artificial como de los parámetros que se aplican en el caso concreto (datos y/o algoritmos y/o aplicaciones informáticas), desde el momento en que el Fisco decide la utilización de la inteligencia artificial y las tecnologías de la información y la comunicación.
- 6) El proceso de calificación de conducta (SIPER) debe ser determinado sobre la base de criterios objetivos, en todas sus etapas, tanto respecto de los datos colectados por el ente fiscal que obran en sus bases informáticas, como en los parámetros y la incidencia que tendrá cada indicador en la nota final. Es necesario que el contribuyente pueda conocer su composición.
- 7) Establecer un sistema recursivo específico respecto de los datos contenidos en el SIPER e informados al contribuyente.
- 8) Es necesario y razonable que los datos e información exigida a los contribuyentes resulten proporcionales a los objetivos de la inspección tributaria, limitándose específicamente a comprobar la materia imponible objeto de la fiscalización.
- 9) El requerimiento de información que detente la Administración tributaria en el marco de sus facultades de Administración y fiscalización debe encontrarse como límite el principio de la interdicción de la excesividad, que establece la prohibición en el accionar de la Administración de incurrir en requerimientos de información discrecionales que puedan ser considerados excesivos, exorbitantes o desmesurados
- 10) Debe reformularse la normativa respecto del procedimiento electrónico, notificaciones electrónicas, presentaciones digitales y los plazos por parte de los organismos fiscales, de modo tal de respetar los derechos y garantías del contribuyente, con especial énfasis respecto de las notificaciones, para que su recepción por parte del contribuyente permita ejercer los derechos en tiempo y forma.
- 11) Se revise la aplicación de la normativa vigente en cuanto a la presentación de escritos respecto de los horarios y desplazamientos, de modo de unificar la normativa acerca de presentaciones digitales y presentaciones presenciales.
- 12) Asegurar el derecho del contribuyente en los casos de errores u omisiones de cumplimiento de requisitos formales en los trámites digitalizados, para evitar su pérdida.

2. EL DOMICILIO FISCAL Y EL DOMICILIO FISCAL ELECTRONICO. SU APLICACIÓN EN VIRTUD DE LA CONSTITUCION NACIONAL Y LOS PACTOS INTERNACIONALES CONSTITUCIONALIZADOS.

CONSIDERANDO

Que el domicilio es, según el derecho civil de fondo, un atributo de la personalidad y en tal sentido, su custodia, intangibilidad, inviolabilidad y preservación se encuentran ratificadas y garantizadas, tanto por la constitución nacional, como los pactos constitucionalizados, incorporados en el art. 75. Inciso 22 de la CN.

Que en virtud de modelo de incorporación conocido en la doctrina como constitucional, el mencionado art. 75, inciso 22, consagra que los tratados tienen jerarquía superior a las leyes, y los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos enumerados expresamente, tienen jerarquía constitucional. Incluso, la Constitución prevé de qué modo deben sancionarse los nuevos tratados de derechos humanos en el futuro, a los efectos de que revistan la jerarquía constitucional.

Que, entre otros instrumentos, el Pacto Internacional de Derechos Económico, Social y Culturales (PIDESC-Ley 23.313) establece en el inciso 2., del artículo 5° que, no podrá admitirse restricción o menoscabo de ninguno de los derechos humanos fundamentales reconocidos o vigentes en un país en virtud de leyes, convenciones, reglamentos o costumbres, a pretexto de que el presente Pacto no los reconoce o los reconoce en menor grado.

Que, el domicilio fiscal se encuentra tratado y establecido en el art.3° de la Ley 11.683 y que, a su vez, la Ley 27.430 incorporó como artículo agregado a continuación del 3° de la ley de procedimiento fiscal, al domicilio fiscal electrónico de carácter obligatorio, como sitio informático seguro, personalizado y válido, registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones y que, produce en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidos y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen.

Que, además, la misma Ley 27.430, incorporó como inciso g) del art. 100 de la ley 11.683 que las comunicaciones en el domicilio fiscal electrónico deberán garantizar la correcta recepción por parte del interesado.

Las L Jornadas Tributarias recomiendan:

- 1) Establecer normativamente que, tanto el domicilio fiscal, como el domicilio fiscal electrónico son parte de la personalidad fiscal y, en su consecuencia, atributos de la personalidad fiscal. En tal sentido se deberá garantizar su seguridad, integridad, preservación e inviolabilidad
- 2) Modificar las normas reglamentarias del domicilio fiscal electrónico, con el objeto de preservar los derechos de contribuyentes y responsables, ante la obligatoriedad de constitución y utilización, garantizando los debidos derechos emanados de las normas que, aseguran su protección constitucional.
- 3) Establecer normas claras en cuanto al establecimiento de mecanismos informáticos accesibles y confiables, para la constitución, modificación y baja del domicilio fiscal electrónico, preservando las debidas garantías a favor de contribuyentes y responsables

- 4) Establecer procedimientos claros en cuanto a los distintos tipos de “ventanillas” de consulta, a los efectos de los contribuyentes y responsables, resulten informados en forma segura, por cuanto las notificaciones producen, en todos los casos efectos jurídicos de importancia

3. RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO

Que la Constitución Nacional como los Tratados Internacionales ratificados por nuestro país consagran, en materia penal, una serie de principios a los que se debe ajustar la legislación respectiva, como el de legalidad, irretroactividad de la ley, exteriorización de la acción punible, tipicidad de la acción, culpabilidad, presunción de inocencia y prohibición de la doble persecución penal (“*ne bis in idem.*”).

Que, en tal sentido, la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Declaración Americana de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica. Ley 23.051); el Pacto Interamericano de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, con su Protocolo Facultativo (PIDESC, Ley 23.313), establecen las garantías judiciales, de forma que, 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 (art. 8º.1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos) y que toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a una relevante cantidad de garantías mínimas (art. 8º.2)

Que, la preservación y respeto de los derechos y garantías del contribuyente también resultan temas inescindibles de la aplicación de legislación en materia penal internacional

Que el abordaje de dicha temática requiere de una discusión en términos ceñidos y enmarcados en los preceptos de esta rama del derecho

Que bajo ese marco y de las normas que le son propias deben analizarse los derechos y garantías de los contribuyentes frente al régimen penal tributario

Que, sin perjuicio de lo antes expresado, el comportamiento de las Administraciones Tributarias, debe desarrollarse dentro del marco de legalidad, razonabilidad, responsabilidad y ética que, a sus facultades y funciones le incumben, evitando incurrir en lo que se denominan “vías de hecho”, calificadas como un límite a la actuación administrativa y definidas como operaciones materiales cercenadoras de derecho y garantías individuales que no tienen una habilitación legal que generan, como principales efectos, la ilicitud del obrar de la administración y consiguientemente su responsabilidad patrimonial.

Las L Jornadas Tributarias recomiendan:

- 1) Propiciar en el marco las próximas Jornadas Tributarias como tema de comisión el análisis y debate de los derechos y garantías de los contribuyentes frente al régimen penal tributario, con especial énfasis en el tratamiento de: (i) la autoría y participación en los delitos tributarios; (ii) los aspectos y límites respecto de la autoincriminación; (iii) la garantía de la interdicción a la doble persecución penal (*ne bis in ídem*), arts. 17 y 20 del Régimen Penal Tributario (iv) el análisis de las condiciones objetivas de punibilidad a la luz de la jurisprudencia y la doctrina; (v) los aspectos relacionados con el agravamiento por la utilización o presunción de utilización de facturación apócrifa; (vi) las medidas cautelares; (vii) la reparación de los daños por parte del Estado y (viii) la competencia territorial.
- 2) Reafirmar y regular en forma definitiva la actuación de las administraciones tributarias, para que se produzca su abstención en conductas calificadas como “vías de hecho” que implican comportamientos materiales lesivos de un derechos o garantías constitucionales, lo que incluye no poner en ejecución actos estando aún pendientes recursos administrativos de los que en virtud de norma expresa impliquen la suspensión de los efectos ejecutorios de aquél, o que, habiéndose resuelto, no hubieren sido notificados.

4. EL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE

CONSIDERANDO:

Que los derechos de los contribuyentes son parte de los derechos humanos, y garantizados por la Constitución Nacional argentina

Que la Argentina carece de una ley de Estatuto del Contribuyente, la cual sería prudente sancionar. También carece de un Defensor de los Derechos del Contribuyente para los impuestos federales

Que si bien la AFIP tenía una oficina de Defensoría del Contribuyente y defensores en todas las agencias, a partir del año 2016 fueron reemplazados por servicios WEB sin atención personalizada.

Que un simple problema operativo como ser la caída de los servicios web el día de vencimiento de una declaración puede tener consecuencias expansivas para un contribuyente, que ni los algoritmos de los servicios ni los funcionarios contemplan.

Que en Jornadas Tributarias anteriores ya se trató el tema en cuestión sobre la institución del ombudsman fiscal o defensor de los contribuyentes, recomendando en las XXIII Jornadas Tributarias del 6 de noviembre de 1993 proceder a la profundización y estudio de esta figura.

Así también, en las XXV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal de 1995 se recomendó difundir la utilización por parte de los contribuyentes del mecanismo de queja, a fin de acceder a la intervención de la Defensoría del Pueblo.

A tal efecto se consideró conveniente:

- a) Que las instituciones intermedias acrecienten su participación como mecanismo de colaboración.

- b) Un programa de resolución de problemas que sistematice el análisis de las quejas y desarrolle soluciones globales o particulares, según corresponda.
- c) La creación de una oficina de quejas que entienda sobre temas tributarios y previsionales dependiente del Defensor del Pueblo o de un organismo ajeno al Poder Ejecutivo.

Las L Jornadas Tributarias recomiendan:

- 1) Establecer la Defensoría del Contribuyente, como organismo independiente, con un presupuesto y dotación de recursos suficiente para cumplir su misión.
- 2) La Defensoría del Contribuyente debería controlar la legitimidad de los actos administrativos, mediante observación propia y por quejas y reclamos de los contribuyentes. Debería poder representar a contribuyentes de menores recursos, tanto empresas como individuos.
- 3) La Defensoría podría tener una oficina de resolución de problemas, donde se conocería por las quejas y reclamos los problemas sistémicos y se propondrían soluciones.
- 4) Deberían fijarse plazos para los actos de la Defensoría y para los funcionarios que deben colaborar.