



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
– MODALIDAD VIRTUAL –

COMISIÓN Nº 1:

DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL SIGLO XXI

Presidente: Dr. Ricardo H. FERRARO

Relator: Dr. Daniel G. PÉREZ

Secretaria: Dra. Karina MAGUITMAN

DIRECTIVAS DE RELATORÍA

Por el relator: Doctor Daniel G. PÉREZ

INFORME

Aspectos introductorios

El homenaje a estas 50 oportunidades de las ya tradicionales Jornadas Tributarias (el evento más antiguo en la materia) debe realizarse con todas las luces. Es, también un placer, y un inmenso honor para nosotros protagonizarlas. Esperamos –real y sinceramente- desde nuestra humilde participación, darles el marco que realmente merecen.

No es para nada menor y es sumamente relevante que, el más que centenario y querido Colegio de Graduados en Ciencias Económicas haya logrado generar este espacio que ahora cumple medio siglo.

En realidad, sabemos que la pandemia trastocó muchas cosas. Esta Jornadas Tributarias -en realidad- cumplieron su cincuentenario el año pasado 2020,

pero, desgraciadamente, la situación por todos conocida y sufrida, hizo que debiera postergarse esta celebración por un año más.

Esto, hace adquirir más valía al festejo. A pesar de todas las situaciones que se han dado, de todos modos, el Colegio de Graduados ha podido avanzar, en la organización de la L Jornadas Tributarias, todo otro logro.

1) Propedéutica

Orientar el eje de la investigación –nuevamente- hacia los derechos y garantías de los contribuyentes en el siglo XXI y eso, más allá de todo lo que desarrollará en el campo del derecho constitucional, no puede hacer más que orientarnos hacia la concreta intromisión en los aspectos sustantivos de la relación jurídica tributaria. Relación jurídica plasmada entre el Estado (o los Estados), en asunción y ejercicio de la responsabilidad fiscal que le incumbe y los sujetos mal denominados “pasivos”, frente al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que tal relación importa y se pretende perfeccionar. Este panorama no deja dudas, respecto de la percepción de aspectos realmente críticos y recurrentes del análisis.

No podemos dejar de observar que, lo verdaderamente crítico es la misma relación desde su conformación orgánica; es decir sus componentes, su naturaleza jurídica intrínseca y sobre todo, el complejo de deberes y derechos en las relaciones intersubjetivas.

Lo que seguramente mueve a la doctrina a reformular y poner acento en ciertas “facultades” que la Administración posee y ejerce frente al sujeto pasivo, es que, dicho ejercicio se aleja del auxilio, razonabilidad o protección y que, cada vez más asume su costado más duro, caracterizado por una posición interventora y sancionadora.

En pocas palabras, dialécticamente se le atribuye (o mejor dicho se autoatribuye) un papel, que considera al ciudadano como administrado, lo cual, en muchas ocasiones no ha sido más que una eufemística manera de definir a un súbdito, en forma elegante.

Por la convicción que nos mueve, propondremos en esta nueva oportunidad, una óptica distinta, una indagación desde un punto de vista diferente.

Este punto de vista intenta partir desde un aspecto metodológico diverso. En palabras más simples se procederá a desmenuzar detalladamente la relación desde el derecho, observándola a partir de los sujetos que la integran, tratando de despejar el rol que les ha asignado la ciencia (y consecuentemente la doctrina) en aquella rígida separación en “activo” y “pasivo”.

Este análisis importa considerar el carácter orgánico de esta relación, lo cual va a suponer una atenta mirada a los intereses en juego y sobre todo, a la posición que tendrían que ocupar los distintos sujetos de derecho. Es que, desde los esfuerzos de la doctrina, se ha querido reafirmar el tránsito de la relación de poder a la relación de derecho, sin analizar profundamente si la relación jurídica tributaria no es más que una creación dogmática para disipar la relación jurídico pública; o sea el tránsito para el reconocimiento de los derechos subjetivos de la parte que parece hiposuficiente y a la que se ha identificado con la punta “pasiva” de la relación. Con todo lo que puede implicar dicha característica de pasividad.

Más allá del precepto central de validez estructural, al que hay que tender en virtud de la propuesta fondal, existe un primer postulado para discernir, paso necesario para transitar hacia aquella discusión de fondo.

Dicho postulado se refiere a indagar si los derechos y deberes que se plasman en el seno de la relación, y muy en especial los conocidos como el deberes de obediencia (o colaboración) son deberes metajurídicos o si, por el contrario, al estar los deberes claramente expuestos en normas positivas generan como contraparte un derecho subjetivo de la misma intensidad¹ respecto del

¹ En sentido amplio se puede decir que derecho subjetivo es la facultad o poder de hacer valer sus propios derechos, limitar los ajenos, poseer o exigir algo de acuerdo con una norma jurídica. Existen dos elementos: (i) el interno de poder o señorío, que consiste en la posibilidad de hacer o querer conforme al imperativo jurídico y dentro de sus límites; y (ii) el formal o externo o pretensión, que consiste en la posibilidad de exigir de otra persona el respeto de su poder o señorío y consecuentemente en la posibilidad de reaccionar contra toda perturbación que le ocasione en el ejercicio de aquél, también dentro del límite del ordenamiento jurídico. Por la clasificación de los derechos subjetivos en la relación jurídica, pueden ser públicos o privados. Es importante precisar las distintas formas de actuación del Estado: (a) como poder público, por medio de los actos en los que ejerce plenamente su soberanía, sin que nadie

contribuyente o responsable. En síntesis si en realidad a través de la indagación metodológica llegamos a la reafirmación de la relación de derecho en contraposición a la relación de poder. De allí la prevalencia de los derechos y garantías que le asisten al contribuyente, por sobre cualquier otra consideración.

Este parecería constituirse en el centro de la discusión los derechos que emergen fundamentales más allá de la relación tributaria, sin desmedro y sin descuidar los que se proyectan hacia dentro de la relación. Intentaremos transitar estos caminos.

1.1. Las perspectivas de la obligación tributaria. Entronización, accesoriedad y relación jurídica

La relación jurídica, es sin dudas, uno de los institutos centrales del derecho. No en vano, en algún momento de la evolución del pensamiento jurídico fue considerada como la partícula elemental a partir de la cual se construía todo el ordenamiento.

El prototipo de igualdad que siempre ha caracterizado al derecho civil, ha pasado por modelar una relación jurídica que en expresión gráfica podría denominarse de “carácter horizontal”. En teoría, la posición que ocupan las personas queda determinada en un mismo plano sobre la base de la igualdad formal de la contratación que encuentra su núcleo irreductible en el dogma de la autonomía de la voluntad.

Como afirma Soriano García, en el campo del derecho público (una vez pretendidamente superado el absolutismo) las cosas se comenzaron por

pueda reclamar por ellos (promulgar una ley, suspender las garantías, etc.). Lo que caracteriza este modo de actuar es la unilateralidad de acuerdo con la Constitución y las leyes, siempre dentro de los límites que las mismas establecen. El Estado en este caso actúa como poder, sin que exista una relación jurídica entre él y otras personas y por lo tanto fuera del campo de los derechos subjetivos; y (b) Como persona. Al llevar a la práctica las consecuencias de sus actos de poder, nace la relación de derecho con los particulares, y el Estado actúa como persona. Aparecen de esta forma los derechos subjetivos, ya de parte del Estado, ya de parte de las personas frente a él, para reclamarle el cumplimiento de las normas que regulan su actividad. Aún, en este ámbito el Estado puede aparecer revestido de cierta autoridad, lo que hace – muchas veces- confundir a este grado de autoridad, con ciertas peculiaridad de subordinación con la oclusión de los derechos de los administrados; este es el caso patente de la relación tributaria.

producir de un modo distinto. Recogiendo la sustancia autoritaria que se pretendía sustituir, se estableció un modelo con un conjunto de relaciones que en modo alguno se compadecían con el principio de igualdad, base de la libertad individual. Internamente las relaciones de organización pasarán a tener una naturaleza seudojurídica, lo que no permitía el ejercicio de los derechos que en puridad conllevan.

En realidad, esta relación como concepto jurídico, no se solidificó y reconoció como tal, sino en supuestos muy aislados. En términos generales la Administración prefería hablar de derechos públicos subjetivos, antes de que tal relación fuera jurídica. Reconocidos tales derechos y libertades como la propia base política del nuevo sistema, la Administración Pública no tuvo más remedio que admitirlos, reconociéndolos con cierto esfuerzo. El término de referencia de cada uno de esos derechos, aislados, pertenecía a individuos, también aislados, que no se encontraban en una posición lo suficientemente fuerte como para discutir las prerrogativas y privilegios.

Cuando la Administración tiene que hablar forzosamente de relación jurídica (por imperio de las circunstancias) se cuidará de que dicha relación no resulte horizontal; y termina expresando el autor: *"...Y para muestra, basta un ejemplo que podríamos corroborarlo en la relación tributaria. ¿Cómo es posible que a priori el término de la referencia sea un sujeto pasivo..."*²

Esto, obviamente, va a representar el tema de indagación del derecho tributario.

La sistemática en el estudio del Derecho Tributario, con miras a la obtención de resultados válidos en la ubicación de las ideas y pensamientos, obliga a efectuar permanentes detenciones y comparaciones en la práctica evolutiva de los mismos. De todos modos, (adelantando nuestra óptica) no podemos dejar de observar una suerte de "evolución elíptica" de las ideas, tal que, a cada paso y procurándose lograr posturas avanzadas, se produce una vuelta a la revisión de conceptos que habían sido entendidos como superados.

² José Eugenio Soriano García, "Evolución del Concepto de "relación jurídica" en su aplicación al derecho público", Revista de Administración Pública, N° 90-3, Madrid, páginas 70-71

Ejemplo acabado de esta observación son las conjeturas de Eusebio González García:

*"...Desde el punto de vista técnico, la doctrina alemana, con BUHLER y SCHNEIDER a la cabeza pudo llegar a reelaborar la teoría de la relación tributaria como una relación de poder bajo la égida del Estado de Derecho, fundamentalmente por dos razones: primera, por la tradicional doctrina germánica (anterior a O. Mayer) sobre la falta de contenido jurídico de las normas administrativas, segunda por la reunión en el concepto de relación jurídica tributaria de las relaciones administrativas al lado de la obligación tributaria, con el consiguiente traslado del centro de gravedad de la segunda a las primeras..."*³

Si debiéramos efectuar una recopilación de las doctrinas, necesariamente hay que considerar las tres posiciones más encumbradas (no obstante los matices de las cercanas o yuxtapuestas), donde, en la primera, se debe hablar -en general- de la "entronización" de la obligación tributaria, como centro de atracción del Derecho Tributario o como expresa Berliri *"...la supervaloración de la obligación tributaria..."*⁴ y por la cual como obligación completa y autónoma puede tener los contenidos más diversos: *"...prestaciones de hacer, de no hacer, de dar y de soportar..."* (VANONI); en otro extremo están los que apoyan la tesis de que existe una obligación principal de dar, de la que se direrencian las *"...distintas prestaciones de naturaleza administrativa a cargo del contribuyente..."* (PUGLIESE), a las que el mismo autor denomina como *"...simples accesorios de la relación obligatoria principal..."*

Por último y como concepción trascendental de la teoría del Derecho Tributario encontramos a la relación jurídica tributaria de Giannini, definida acertadamente por Matías Cortés Domínguez como: *"...la relación que engloba*

³ Eusebio González García, Revista del Tribunal de la Federación, Enero de 1998, Página 68

⁴ Berliri Antonio, "Principios de Derecho Tributario", Volumen II, Editorial Derecho Financiero, Madrid 1971, página 76

*todas las prestaciones y los correlativos derechos a que ellas sean realizadas, que derivan de la aplicación de una norma tributaria..."*⁵

Esta última concepción ha movido a numerosos tratadistas para, ya bien discernir, o diferenciar o desentrañar la evolución del Derecho Tributario, centrándose la discusión -sobre todo- en su autonomía científica y dogmática; por tal razón, creemos adecuado continuar a partir de estas realidades.

1.2. Naturaleza de la relación jurídica tributaria y autonomía del Derecho Tributario

La doctrina contemporánea ha asumido parcialmente esta posición -fundamentalmente- en lo que respecta a los contenidos subjetivos de la teoría y acerca de la convicción de una relación simétrica entre el Estado y los particulares ligados por la relación jurídica. Muchos esfuerzos hizo -ya hace tiempo- Valdés Costa planteando el problema desde las páginas de sus obras; en la misma sintonía se encuentran Jarach y otros prestigiosos tratadistas.

Valdés Costa expresó que: *"...la relación tributaria es una relación jurídica y no una relación de poder... Ambas partes de la relación, el sujeto activo por medio del órgano administrativo, determinado expresa o implícitamente en la norma, y el sujeto pasivo, están sometidos por igual a la ley. El poder étático se agotó con la aprobación de ésta por el parlamento en ejercicio de su potestad discrecional, dentro de los límites constitucionales..."*

A partir de aquí es donde encontramos diferencias sustanciales en cuanto a la meritación de la naturaleza de la relación jurídico tributaria y en donde -necesariamente- se complementan dos ideas: por un lado la de los órdenes jurídicos materiales y formales que se establecen en la relación, y por el otro la íntima vinculación de esos órdenes con la reputación de la autonomía del derecho tributario.

⁵ Matías Cortés Domínguez, "Ordenamiento Tributario Español", Cuarta Edición, Editorial Civitas, Madrid 1985, página 243 y subsiguientes.

La doctrina nacional e internacional se enfrenta a partir de la consideración de etapas definidas en el seno de la relación; una primera en la que mayoritariamente se encuentra el apoyo a la potestad reglada, es decir la potestad del Estado de crear tributos sólo a través de la fuerza de la ley⁶, y para otros una segunda etapa, la de la relación tributaria “formal” en la que aparece -por ejemplo- la potestad administrativa de determinación (“accertamento”) del tributo creado por ley. Es esta segunda etapa la que divide las opiniones.

Como expresáramos, Giannini⁷ ha sostenido que la relación jurídica tributaria tiene un carácter “complejo” en donde “...*Las distintas manifestaciones de la relación impositiva pueden ser, pues, consideradas en su conjunto, y de esa manera los sujetos que en ellas participan son el ente público y las personas subordinadas a él, a los que la ley impone diversas obligaciones positivas y negativas...*”

Esta posición es atacada por Jarach y Valdés Costa quienes observan, -el primero de ellos- “...*un falseamiento de la visión del derecho tributario...*”⁸, por cuanto, se establecería una sola relación tributaria, con la presencia de la administración en uno de los extremos en ejercicio de su soberanía fiscal y en el otro una pluralidad de sujetos con pluralidad de obligaciones, o sea una

⁶ Lo que según algunos autores (Villegas, por ejemplo) se constituye en la relación jurídica principal o material y en la que se asienta toda la relación.

⁷ Achille Donato Giannini, “Il rapporto giuridico d’imposta”, Milano, Guiffré, páginas 25 y ss; “Istituzioni di diritto tributario”, 9ª Edición, Milano, Guiffré, 1968, página 78. Estas transcripciones fueron incluidas por Ramón Valdés Costa en su obra citada en las notas 1 y 55, el autor completa la transcripción de Giannini: “De ella derivan, por una parte, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas o negativas, así como derechos de personas sometidas a su potestad, y por otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente a pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso”, página 301

⁸ Dino Jarach, Op. cit, páginas 50 y 51, dice: “La posición, que se nos permita llamar administrativista, conduce sin embargo, a otra consecuencia más extrema y que más falsea la visión del sistema del derecho tributario. Esta consecuencia lógica de una posición a nuestro parecer equivocada por falta de análisis de los institutos tributarios, consiste en considerar las diferentes relaciones sustantivas y formales que constituyen el derecho tributario material y formal, como un conjunto: habría, en otras palabras, una sola relación tributaria, en la cual de un lado estaría la administración en el ejercicio de su soberanía fiscal, de otro lado un sujeto y a menudo una pluralidad de sujetos a los cuales correspondería una pluralidad de obligaciones, algunas de hacer, otras de no hacer, o de sufrir o de dar o prestar. La relación tributaria sería una relación compleja, parecida a la relación procesal.”

singular relación de carácter procesal. Esa visión -afirma- daría por resultado que las leyes tributarias no serían más que “...*leyes en el sentido formal, no es sentido material; el derecho tributario no sería un conjunto de normas jurídicas, sino una manifestación de voluntad de naturaleza administrativa...*”. Su perspectiva, en cambio, es sostener que el fenómeno tributario da lugar a vínculos de distinta naturaleza jurídica, algunos de carácter material y otros de carácter formal o administrativo, procesal y penal, a los que claramente asigna el carácter de ramas del derecho tributario.

Valdés Costa, si bien critica la posición de Giannini (en cuanto al concepto de “relación compleja”), no participa totalmente de la idea de Jarach, comparte -en principio- la subdivisión en ramas “en virtud de la distinta naturaleza de las normas”, pero opina que en lo que respecta a los derechos administrativos, procesal y penal las normas tributarias tienen a su juicio el carácter de excepciones y que ese conjunto de normas tributarias no llegarían a constituir un sistema que justificaría su reconocimiento como rama jurídica.

Pero entendemos, que Jarach lo que intentó lograr fue la reafirmación de la autonomía del derecho tributario para generar sus propias normas y regulaciones en los dos aspectos (material y formal), alejándose de la idea de un derecho tributario “súbdito” del derecho administrativo.

Esta pretensión se justifica cuando consideramos las opiniones que ubican al derecho tributario -precisamente- como una rama del derecho administrativo⁹

Si consideramos estas ideas a la luz de la realidad, veremos, como la adopción de una u otra postura implican una sujeción y peso mayor o menor de la potestad administrativa en la relación tributaria.

⁹ Massimo Severo Giannini, “Derecho Administrativo”, Volumen Primero, traducción de Luis Ortega, Editado por Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid 1991, página 384. El autor expresa: “*En segundo lugar, en cuanto sujetos de derecho público, algunas prestaciones tienen una potestad de imposición de obligaciones que tienen como objeto, prestaciones pecuniarias llamadas hoy, generalmente, “potestad impositiva” pura y simplemente, pero también recibe denominaciones de “potestad contributiva” o de “cobro coactivo”. Dichas prestaciones pecuniarias dan lugar a los “ingresos fiscales” (o de derecho público o contributivo, u otras denominaciones similares), que son estudiados por la ciencia financiera en su aspecto económico y por la rama de la ciencia del derecho administrativo constituida por el derecho tributario*”

En nuestro ordenamiento se pueden obtener evidencias de un sesgo claramente orientado a considerar al derecho tributario formal o administrativo con entidad estructuralmente autonómica; ejemplo suficientemente rotundo se plasma en los artículos 7º y 8º del Decreto 618/97 (artículos 7º y 8º de la Ley Nº 11.683, del texto ordenado en 1978)

En suma, lo que debemos decidir es si el “status” de los sujetos pasivos de la relación debe ser distinto -a los efectos de ella misma- al “status” de “administrado”. En nuestra propia legislación el administrado goza de un repertorio de derechos y garantías enunciados y tratados en la Ley Nº 19.549 (de Procedimientos Administrativos) la que resulta de aplicación supletoria en el ámbito de la Administración Tributaria. Si el “status” de “contribuyente” tiene como nacimiento la obligación tributaria principal de carácter pecuniario, con más las obligaciones accesorias de carácter formal, resultaría -entonces- absolutamente justo, que la relación que lo une a la Administración se encuentre regulada y amparada por normas y garantías propias que respeten su especial naturaleza de vinculación.

No sin antes pedir las excusas del caso por discrepar con autores de la talla de los nombrados nos parece oportuno exponer algunas observaciones de cosecha propia que tienen como efecto -en todo caso- acrecentar las diferencias que se plasman en torno a la tan sustancial profundización de los conceptos.

La impronta en la evolución de las teorías económicas, patentizando la necesidad de que el Derecho Financiero (y en todo caso Tributario según las ideas) acompañara tal evolución, cristalizaron en dinamizar aspectos de contenido jurídico. Los modernos Estados evidenciaron en los últimos tiempos crecientes necesidades de allegar recursos, mejor y más rápidamente conformados; en tal sentido, muchas veces se generan concientemente normas que otorgan facultades más que discrecionales a los poderes de la Administración, de tal modo, se plasma lo que Jarach, criticando a la postura de Giannini expresó en cuanto a la existencia de una sola relación tributaria en la cual de un lado estaría la Administración en ejercicio de su soberanía fiscal; esto en realidad, se traduce en una super- soberanía fiscal que se permite -en

muchos casos- doblegar reglamentariamente los principios constitucionales y dogmáticos que orientan la tributación -precisamente- en aras de una mejor colección de los tributos.

Las circunstancias apuntadas tienen que derivar en una superación de las discusiones que mantenían a las relaciones jurídicas tributarias como centro de atención en lo que hace -fundamentalmente- a la visión sobre relaciones de poder o de derecho en el perfeccionamiento de las mismas.

Hoy, ya teniendo conciencia casi unánime de que la relación jurídico tributaria es (debe ser) una relación de derecho y no de poder, esencialmente en lo que hace al nacimiento de la obligación tributaria sustancial, se debe centrar la óptica en establecer si la relación que se entabla entre los sujetos activos y pasivos de la misma, ya en la órbita de las potestades administrativas, respeta en todo caso dicha juridicidad. El avance del poder de la Administración por sobre las mismas normas sustanciales en virtud de las facultades delegadas, se hace ostensible y abrumador. Nuestro país exhibe claros ejemplos de estas circunstancias; existen en las reglamentaciones positivas de la Administración un sinnúmero de normas que ya bien desconocen, tergiversan o hasta crean imposiciones al margen del principio de reserva de ley.

Ya visto esto desde la perspectiva del concepto de obligación (Luqui) o de la relación jurídica (Jarach, Giuliani), lo importante es ahora desentrañar la situación desde el cúmulo, cada vez más importante y envolvente del cumplimiento de obligaciones de tipo formal, ya sean de hacer, no hacer o soportar.

1.3. La sujeción frente a la tecnología tributaria

Pero, lo que resulta crucial en este contexto de la relación jurídica, es la irrupción e introducción de los avances tecnológicos y en especial de la “tecnología tributaria” y su consideración como factor de poder.

La tecnología a pesar de mostrarse como una instancia neutral, encarna formas de poder y de autoridad y aún en su diseño, se pueden encontrar pautas que van a ordenar la vida social de muy diferentes maneras. Cuando se intenta imponer una ideología que cambia en algo nuestras vidas reaccionamos

ante lo que entendemos como una amenaza, pero la tecnología puede hacer esa misma labor presentándose como si fuere apolítica. De allí que las tecnologías en forma de instrumentación tienen la misma característica que las leyes: tienden a perdurar.

Hace ya unos años que los distintos organismos fiscales en el ámbito mundial y en lo que nos compete: el ámbito americano, han provocado una verdadera revolución tecnológica, transformando a la relación de personal y directa a la que podemos denominar de “papel y mostrador” en una compleja relación informática.

La expansión de la relación jurídica, la multiplicación de obligaciones formales y el camino hacia la consolidación de la relación informática ha adquirido tal magnitud que, para ordenar cada una de las normas y aspectos de esta nueva relación, se necesita consolidar a través de muchas tareas de recopilación una innumerable cantidad de situaciones que implican presentación de archivos magnéticos o transferencias de datos o consultas vía internet; o sea completos sistemas informáticos que acumulan, transportan y manejan millones de datos.

Es más, hay evidencias contundentes sobre esta transformación de la relación tributaria en una relación digital.

Como un ejemplo destacado podemos mencionar que, como uno de los productos de las actividades desarrolladas en el “Foro Internacional de Tributación Digital Conexión 2015” llevado a cabo en la Ciudad de México (DF) entre el 25 y 26 de agosto de 2015, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y la Asociación Mexicana de Proveedores Autorizados de Certificación (Amexipac), presentaron el libro *“La nueva administración tributaria en México: El ADN digital, eje de transformación de los servicios tributarios”*.

Aristóteles Núñez Sánchez, Jefe del SAT, señaló que en esta segunda edición de la obra se detalla la evolución de la autoridad fiscal, desde la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, la presentación de declaraciones, uso de la contabilidad y factura electrónica, hasta llegar al buzón tributario y auditorías electrónicas, y explica con una manera sencilla de entender lo que la autoridad fiscal ha hecho en materia tecnológica en los últimos años.

En este sentido, detalló que la estructura del libro permite identificar el ciclo tributario, ya que consta de nueve capítulos: I. La nueva administración tributaria en México, II. Registro Federal de Contribuyentes, III. Factura electrónica, IV. Contabilidad electrónica, V. Declaraciones y pagos, VI. Facilitando obligaciones al contribuyente en segmentos específicos, VII. Buzón tributario, VIII. Revisiones electrónicas y IX. 2015, Nuevas tendencias.

En la edición del libro que, es exclusivamente electrónica, se agregó el capítulo Buzón Tributario, el cual, dijo, es imperativo para tener una comunicación directa con 49.6 millones de contribuyentes, en beneficio de la autoridad y del contribuyente, permitiendo una comunicación más directa y de fácil acceso.

Mientras tanto, Jorge López Chapa, presidente de Amexipac, comentó que la apertura del SAT con los proveedores autorizados de certificación ha sido un pilar fundamental para que la innovación que actualmente hay, haga que la autoridad fiscal se cristalice. Se intentaba que estas empresas continuaran siendo parte esencial para lograr que los trámites fueran más ágiles y optimizar los procesos.

Este ejemplo nos demuestra claramente que la relación tributaria es actualmente y para el futuro una relación informática y tecnológicamente comandada.

Estas evidencias nos permiten también esclarecer que, unido a la conformación de un sistema completo de intercambio y consolidación informativa, existe, por supuesto, todo un sistema represivo destinado a castigar como conductas reprochables el incumplimiento de deberes formales, digámoslo ahora, de todo tipo. Ante este avance de la tecnología informática tributaria, cabe preguntar:

¿No constituye realmente un exceso de la administración, la reproducción geométrica de deberes formales?; y en todo caso ¿Existen garantías que permitan contrarrestar este avance del poder administrador?

Por supuesto, nuestra propia evidencia nos coloca directamente en esa misma situación. En los últimos años todas las administraciones tributarias a lo largo del país y con mucha mayor captación, la administración nacional han avanzado en la tecnificación de la relación tributaria.

Claros ejemplos de ello son la cantidad relaciones tecnológicas que se han plasmado. Hemos de mencionar una cantidad de ellas, sin que necesariamente se agote en esta mención la totalidad de los medios informáticas: mecanismos de declaración jurada digital como el impuesto a las ganancias personas físicas y bienes personales a partir de las declaraciones juradas por el ejercicio 2017 y hasta la actualidad con sistemas ya perfeccionados; las declaraciones juradas de aportes y contribuciones sobre la nómina salarial con prácticamente la totalidad de los empleadores en el sistema de “DDJJ on line”, denominada esta forma declarativa como “DDJJ proforma”, lo que en los hechos la transforma en el método de declaración administrativa del tributo.

En este mismo campo se encuentra en plena expansión la cercana obligatoriedad del “Libro de Sueldos Digital”, unificando de esa forma toda la relación tributaria de la seguridad social en totalmente integrada desde, la consolidación de las bases de datos del empleador, del trabajador, el libro de sueldos digital, la declaración jurada y hasta la emisión digital del certificado de remuneraciones y aportes.

En el plano digital de las declaraciones juradas, ya se encuentra en funcionamiento el “libro de IVA digital”, lo que –obviamente- preanuncia en breve la digitalización de la DDJJ por esos medios.

Se estima que, en muy poco tiempo todos los soportes declarativos, como proyección del mecanismo autodeterminativo, ahora a través de medios digitales, transformarán a esa forma tradicional (y cimentada) del vínculo jurídico tributario y desaparecerá en forma definitiva a favor de liquidación administrativa. Los contribuyentes y responsables, casi sin advertirlo van proporcionando todos los datos necesarios para la conformación de la relación sustantiva, e incluso sin proporcionarlos en forma directa serán ubicados en la

innumerable cantidad de bases de datos conocidas o no donde circulan los datos personales.

Por supuesto, todo el largo año de la pandemia y los cambios en las formas de relación con el Estado, apresuraron las modificaciones en lo que hace a tramitación digital. En este momento se pueden presentar un total de 98 (noventa y ocho) trámites a través del sistema de “presentaciones digitales”, lo que incluye: consultas, certificaciones, altas y bajas y hasta mecanismos recursivos generales y especiales; como: el recurso jerárquico de tipo residual previsto por el art. 74 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento Fiscal y la Impugnación de deudas de seguridad social, prevista por la RG (AFIP) 79/1998 (y sus modificatorias)

También la relación jurídica se encuentra invadida por otros mecanismos a los que se menciona como “algorítmicos” y que, en realidad son sistemas de calificación de riesgo; más precisamente, de categorización de contribuyentes.

Ejemplo patético de estos sistemas de calificación de riesgo, es el conocido como “SIPER” (Sistema de Percepción de Riesgo) que le asigna categorías a los contribuyentes según cierta combinación de datos y los consolida para establecer dicha categorización

Estos sistemas son utilizados, en la práctica realidad, para vulnerar y disminuir los derechos del contribuyente, tanto desde el punto de vista sustantivo (limitar la posibilidad de obtener mejores condiciones en regímenes de facilidades de pago, por ejemplo), como desde el punto de vista procesal: es imposible informarse de la conformación de datos que terminan por asignar la categoría como cambiarla, quedando solamente la forma residual de apelación prevista por art. 74 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento fiscal.

Como corolario a todas estas evidencias y pensamientos se propone una discusión –tal vez más profunda- que se refiere a la introducción en la materia tributaria de la teoría de los intereses difusos o de incidencia colectiva, los que, en forma general, en otras ramas y en ya muchos plexos constitucionales han tenido recepción para la defensa de ciertos intereses colectivos o de grupo.

¿No es acaso el contribuyente, sometido a controles y requerimientos informáticos un consumidor de tecnología extraña y muchas veces incontrolable?

¿No merece el contribuyente una protección adicional de orden constitucional por verse sometido a la tecnología?

Proponemos entonces el paso de lo declamativo a lo efectivo.

1.4. Los principios y garantías constitucionales

Sería repetitivo y hasta inapropiado, pretender en este informe una descripción y tratamiento de los principios constitucionales que ordenan la tributación, sobre todo, teniendo en cuenta la cantidad y excelencia de los tratadistas que se han dedicado al tema; pero baste decir, que -necesariamente- deben efectuarse algunas menciones y reflexiones para arribar a los objetivos que nos hemos propuesto.

Como una de las premisas será la reafirmación de dichos principios y, en definitiva, las distintas formas de efectivizarlos y garantizarlos. Creemos que, para comenzar, se debe realizar una detención obligatoria en algunas disquisiciones sobre lo que se identifica como Derecho Constitucional Tributario.

Spisso lo define como *“... el conjunto de normas y principios constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de las detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura”*; agregando a continuación que quedan comprendidas en él diversas materias entre las que incluye: *“...e) garantías que aseguren la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes...”*¹⁰ .

¹⁰ Rodolfo R. Spisso, “Derecho Constitucional Tributario”, Editorial Depalma, Buenos Aires 1993, página 1

A esta definición pueden agregarse las ideas volcadas por Villegas¹¹, quien enunciando a De la Garza expresa: “...*En otras palabras y al decir de De la Garza: Normas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en que forma y dentro de que límites temporales y espaciales...*”

La pregunta es entonces, ¿cómo surgen y cuál es la traslación positiva de dichos principios en la relación jurídica tributaria?, fundamentalmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes.

Tal vez para contestar esta pregunta deberíamos primero detenernos en las ideas de constitución formal y material; porque a la postre, la pregunta final es aquella que se formulara (casi en sentido afirmativo) Buitrago¹²: “...*Resulta imperativo establecer si aquellas garantías constituyen medios idóneos o eficaces en la realidad...*”

La eficacia de los medios para la defensa de los derechos legítimos es lo que realmente desvela a todos los que indagan en el tema. Esto es lo que tenemos bajo análisis y lo que resultará en una nueva visión, tanto de los derechos que asisten al contribuyente como de las garantías para su salvaguarda y defensa.

1.5. Constitución formal y material

Bidart Campos expresa que la constitución formal está “...*definida por la forma externa de la codificación normativa...*”¹³ y deduce que la constitución formal “...*pone el acento fundamentalmente en el aspecto normativo. Se trata de un conjunto sistematizado de normas*”¹⁴. En tanto, manifiesta que el concepto de constitución material o real “...*remite a la noción de constitución vigente o*

¹¹ Héctor B. Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 3º Edición actualizada, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1979, página 177

¹² Ignacio J. Buitrago, “Algo más sobre el principio de legalidad tributaria”, Revista “La Información”, Editorial Cangallo, Nº 779-T 70, Noviembre de 1994, página 1115

¹³ Germán J. Bidart Campos, “Manual de Derecho Constitucional”, Editorial Ediar, Buenos Aires, 1974, página 31

¹⁴ Op. cit., página 14

eficaz, es decir a la que funciona efectivamente como derecho positivo y actual...”¹⁵

Zarini¹⁶, abstrayéndose de las consideraciones dogmáticas acerca de los enunciados de constitución formal y material, refiere que nuestra Carta Magna reúne tales características: formal, por cuanto “...es el conjunto sistematizado de normas escritas en un cuerpo único, que se considera superley porque es supremo y producto del poder constituyente, superior al poder constituido...”; y material, porque “...sus disposiciones importan la organización y el funcionamiento real del Estado, de conformidad con la normalidad social...”

Tal cual se encuentra dispuesta nuestra Carta Fundamental, se enuncian en la PRIMERA PARTE, Capítulos I y II, las “Declaraciones, Derechos y Garantías” y los “Nuevos Derechos y Garantías”, respectivamente; obviamente los derechos y garantías subjetivos y los principios que gobiernan la tributación surgen de esta “PRIMERA PARTE”, con la necesaria armonización que emana de las otras disposiciones constitucionales, como por ejemplo, en lo que se refiere a las atribuciones de los distintos poderes, a la jerarquía y a la razonabilidad de las normas (**Art. 52; Art. 75, incisos 1., 2., y 22; Art. 99, incisos 2. y 3.**), entre otras.

Retomando a Bidart Campos, el prestigioso constitucionalista observa que en el orden normativo de la constitución formal existen normas, principios de normas y los llamados criterios de reparto que son “...pautas que el autor de la constitución no podría enunciar de otro modo, ni sustituir por normas o principios de normas...”, y ejemplifica que “...un típico criterio de reparto está dado por el artículo 19 de la constitución, en la parte que consigna: nadie puede ser obligado a lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe...”¹⁷

¹⁵ Op. cit. página 14

¹⁶ Helio Juan Zarini, “Constitución Argentina -Comentada y Concordada-“, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1996, página 3

¹⁷ Op., cit., página 40

Calificada doctrina¹⁸, ubica, a esta pauta del art. 19 como fuente del principio de legalidad en materia tributaria, otros autores¹⁹, en tanto, armonizan y complementan estas pautas con aquellas que surgen -a su vez- de los artículos 4º, 17 y 75 inciso 2. de nuestra constitución, entre otros. Sea cual fuere su fuente, a los ojos de Spisso²⁰, este principio es el que revela la mayor discrepancia entre la constitución formal y material, cuando expresa que: “...*En el ámbito tributario existen notorias desviaciones que implican una clara trasgresión a las normas de la constitución formal. Así verbigracia,..la declinación al principio de legalidad, en que se ha llegado al extremo de sancionar impuestos por decreto y hasta por circular del Banco Central de la República Argentina...*”²¹

La ilación de los pensamientos expuestos nos lleva a la convicción de que, bien sean los derechos y garantías expresados, criterios o normas programáticas, terminan en una construcción dogmática que orienta al derecho constitucional tributario y al derecho tributario material y formal, el que muchas veces se convierte en receptor de condiciones negativas en cuanto a su aplicación ideal.

Ello se encuentra ratificado por Spisso²² cuando, una vez más, anuncia convencido con relación a la aplicación positiva de los principios de igualdad y razonabilidad que:

“... El principio de igualdad, como base de los impuestos y las cargas públicas (art. 16), unido a la razonabilidad de las leyes (art. 28 C.N.), de haber sido adoptados debidamente por las normas positivas reglamentarias de los derechos constitucionales, sin duda alguna nos habrían evitado los infortunios actuales...”

¹⁸ Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubén Asorey; entre otros

¹⁹ Esteban Urresti, Aristides Corti; entre otros

²⁰ Rodolfo R. Spisso, Op. Cit., página 5

²¹ El autor cita el decreto 560/89, convalidado más tarde por la Ley 23.767, y las Circulares del Banco Central en materia de control de cambios, que en muchos casos implican la aplicación de verdaderas contribuciones

²² Rodolfo Spisso, Op. Cit., página 14

Debemos a Luqui²³, asimismo, la idea de que las garantías constitucionales conforman un sistema de tal forma que *“...no pueden ni deben ser consideradas en forma aislada o separada una de las otras; existe entre ellas una muy íntima vinculación, como que todas ellas miran a la libertad del individuo...”*

No se desconoce ni por un momento el papel y la misión que tiene en el Estado de Derecho la tutela jurisdiccional efectiva, que con su intervención logra la armonía, el restablecimiento y la reparación de las garantías y derechos de orden constitucional, pero muchas veces, la doctrina se ha preguntado si basta la existencia del derecho jurídico para poner coto a las ambiciones hegemónicas que demuestra el Estado, a contrapelo de la valoración de la verdadera relación jurídica que lo une con los particulares y a la que desconoce o vulnera sistemáticamente; y este no es un problema de “gobierno” es un problema de poder, porque distintas administraciones a su turno y en todos los rincones del planeta han avanzado más allá de sus verdaderas facultades constitucionales.

Queremos terminar este punto con las palabras de Zarini²⁴: *“...El constitucionalismo contemporáneo ha comprendido que no basta con escribir en los textos fundamentales una serie de derechos, sino también deben crearse una serie de garantías para asegurarlos y hacerlos efectivos en la realidad. La violación de la libertad y de los demás derechos, provenga del Estado, de las asociaciones intermedias o de los individuos particulares, no se detiene ante la norma escrita de una declaración constitucional...”*

Tal vez, la contestación a una de las primeras preguntas que formuláramos, acerca de la incorporación positiva de los derechos y garantías constitucionales en la normativa tributaria, sería que estamos en presencia de verdaderos derechos “esculpidos” por la doctrina y la jurisprudencia; nadie se atreve a desconocer su nobleza y magnificencia, pero muchas veces ante la

²³ Juan Carlos Luqui, “Derecho Constitucional Tributario”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, página 46 y subs.

²⁴ Helio J. Zarini, Op. Cit, página 197.

perspectiva de quien debe respetarlos parecen eso, sólo obras de arte dignas de contemplación.

Esto mismo nos hace recordar las reflexiones del recordado profesor Díaz²⁵, en su enjundiosa crítica al proyecto de código tributario AFIP-BID 99, quien citando a Mordeglia dice que “...para la defensa efectiva de los administrados no valen los derechos sino lo que importa son las garantías con que cuentan los mismos...”

1.6. Los actos de reglamentación del Fisco. Naturaleza, efectos e impugnabilidad

Decíamos en la introducción que, en nuestro ordenamiento se pueden obtener evidencias de un sesgo claramente orientado a considerar al derecho tributario formal o administrativo con entidad estructuralmente autónoma y que el ejemplo se plasma en los artículos 7º y 8º del Decreto 618/97 (artículos 7º y 8º de la Ley Nº 11.683, del texto ordenado en 1978)

Estos dos artículos contienen las facultades específicas de reglamentación (art. 7º) por las que –ya es suficientemente sabido- el Administrador Federal está facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros en las materias que resultan de competencia para regular la relación entre el fisco y el contribuyente.

El art. 8º, por su parte contiene las facultades de interpretación por las que el Administrador Federal cuenta y tendrá la función de interpretar con carácter general las disposiciones normativas de naturaleza tributaria. Estas interpretaciones de carácter general tienen un mecanismo muy claramente reglado en el segundo párrafo un mecanismo de impugnación que asegura el legítimo derecho de oposición a un acto del fisco.

Sabemos también que dicho mecanismos de impugnación del acto no se encuentra presente en la estructura del art. 7º; esto es muy importante.

²⁵ Vicente Oscar Díaz, “La verdadera ideología del proyecto”, Periódico Económico Tributario, Nº 181, 26 de mayo de 1999, páginas 1 a 4, citando al Dr. Roberto Mordeglia, Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, abril de 1999, Sección Doctrina.

La indagación en este punto, tiende fundamentalmente a introducirse en la naturaleza de estos actos reglamentarios de la administración frente a lo que resultan ser los actos de alcance general y reglamentos en el derecho administrativo. Si bien, como anunciamos en la introducción sigue existiendo una puja en torno a la estructura autonómica del derecho tributario de carácter formal o administrativo, la presencia de todo lo que constituye el plexo de derechos y garantías en el derecho administrativo.

Es muy importante tener en cuenta y será también –seguramente- un punto de indagación lo que se refiere a las vías de hecho, poco tratadas doctrinariamente en el derecho tributario, pero que resultan una fuente de importante investigación.

Como apuntaba Agustina O'Donnell ²⁶

“...Las denominadas vías de hecho de la Administración es un concepto del derecho administrativo que tiene expresa regulación en el art. 9º de la ley 19.549 que establece que “...La Administración se abstendrá: a) De comportamientos materiales que importen vías de hecho administrativas lesivas de un derecho o garantía constitucionales...”

En nuestro país el instituto fue analizado en forma pormenorizada por Carlos Grecco quien acertadamente las calificó como un límite a la actuación administrativa y las definió 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...”

Como expresáramos al comienzo de este punto, los actos reglamentarios de carácter general no gozan de una vía impugnativa precisa en el marco del procedimiento tributario, pero sí en el derecho administrativo y más específicamente en el procedimiento administrativo.

²⁶ Agustina O'Donnell. “Doctrina del día: las denominadas vías de hecho de la administración en materia aduanera y tributaria”. Revista Impuestos, Editorial La ley, Julio 2013

Este evento tiene carácter científico y debe servir fundamentalmente para encontrar las vías idóneas para el ejercicio de los derechos y no constituir a la difusión de los problemas con la administración como una situación meramente retórica.

1.7. Nuevas formas de lesión a la intimidad

Uno de los aspectos más importantes en relación a este tema tan relevante, es distinguir por donde pasa la línea divisoria, entre lo auténticamente privado y aquello que afecta los intereses de terceros. Fundamentalmente, el problema se manifiesta respecto de la incidencia que tienen en los ámbitos reservados a lo privado, los medios de prensa, la informática y en lo que a nuestra materia se refiere la intimidad económica, o lo que ya podríamos llamar la *“intimidad tributaria”*

Si en la actualidad resulta insuficiente concebir a la intimidad como un derecho de status negativo de defensa, frente a la probable intromisión de terceros, ello se muestra con mayor exigencia frente al flujo de informaciones concernientes al sujeto, relativas a su privacidad y a la definición de su propia persona.

Es así como pueden identificarse principalmente dos fuentes de intromisión:

a) *Los bancos informáticos de datos personales*, que frecuentemente abarcan zonas que debieran ser vedadas al conocimiento público por ser reservadas a la intimidad de las personas. La protección constitucional opera aquí garantizando la veracidad de los datos así como el control de la confidencialidad en lo relativo a *“datos sensibles”*.

El *habeas data* incorporado a la Constitución argentina a través del art. 43 actualiza en tal sentido el esquema histórico de garantías, legitimando a

“...toda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos o privados destinados a proveer informes, y en caso o

discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad a actualización de aquéllos...”

b) Los medios de prensa y las redes sociales, desde la perspectiva de la ofensiva de los multimedios sobre los espectadores, lectores u oyentes considerados como consumidores y la difusión “viralizada” de datos a través de las redes sociales.

c) Los requerimientos de las Administraciones Públicas (en este caso las Administraciones Tributarias)

Aquí se ubican tres aspectos diferentes de lesión a la intimidad: 1) la que se produce a través de la intromisión o divulgación de la vida privada, 2) la que provoca la información como condicionante de conductas o ideologías, y 3) la vulneración de la intimidad a través del requerimiento de datos por parte de la Administración Fiscal.

1.8. Requerimientos que puedan afectar derechos personalísimos o de intimidad de las personas

No resultaría contradictorio a la teoría del derecho tributario afirmar que, además del vínculo obligacional que caracteriza al tributo, constitutivo de la manifestación de poder público proyectado sobre el patrimonio de los ciudadanos, las restantes obligaciones inherentes a la relación jurídica (accesorias para algunos y participantes de la relación jurídica compleja para otros), representan –de algún modo- intromisiones o limitaciones a la libertad individual. Berliri se refería a este cúmulo de responsabilidades como obligaciones de “soportar”.

Desde una óptica científica, habría que preguntarse si la influencia del utilitarismo de Jeremy Bentham; teoría de la que supieron hacerse interpretaciones diversas, como en el caso de James Barr Ames, quien ya en 1906 decía: *“...la ley es utilitaria. Existe para la realización de las necesidades razonables de la comunidad. Si el interés de un individuo es contrario a este*

objetivo principal de la ley, debe ser sacrificado...”²⁷, alcanza para explicar las relaciones estructuradas en el ámbito de la tributación; o si por el contrario la trascendencia de los derechos personales constitucionalmente garantizados debe ser preservada como parte sustancial del Estado de Derecho.

Debemos tratar de definir la naturaleza, ubicación y alcance de los derechos personalísimos, entendiendo que éstos encuentran su principal fuente y fundamento en el artículo 19 de nuestra Carta Magna en tanto, protege las acciones de los hombres que no ofendan el orden y la moral pública ni perjudiquen a terceros. A partir de allí, deberán trazarse los caminos para encontrar la precisión entre las facultades inquisitorias y los límites que el ordenamiento jurídico positivo instala para la protección de los administrados.

Pueden servir de orientación en los aspectos específicos, las sabias reflexiones de Navarrine cuando observó –en su oportunidad- que ciertas leyes y decretos impositivos dictados violaban el derecho a la intimidad de los contribuyentes cuando degradaban el secreto fiscal²⁸; o como observaban Carlén y Comba en la oportunidad que, a través de un “aplicativo” se pretendió instrumentar la obligación de discriminar la composición del monto consumido. El primero de los nombrados expresó: “...podemos afirmar sin temor a equivocarnos que cuando el Fisco pretende el desglose cualitativo del monto consumido, vulnera el derecho a la intimidad del administrado...”²⁹; en tanto, Comba indicaba desde su óptica que: “...solicitar tal análisis aparece como un presunto exceso, alejado del principio de razonabilidad...”³⁰

²⁷ “Law and Morals”, en “Harvard Law Review”, N° 22, 1908, páginas 97 y 110

²⁸ Navarrine Camila Susana; “La información que da la DGI sobre el impuesto de los contribuyentes transformó en una utopía el secreto fiscal, violentando el derecho a la intimidad”; Periódico Económico Tributario, N° 28, 1992

²⁹ Charlen Roberto A.; “Monto Consumido. Su desglose conceptual”; Práctica y Actualidad Tributaria; Ed. Errepar, Marzo de 2000

³⁰ Comba Luis A.; “La facultad del fisco para solicitar información analítica del monto consumido”; Revista “Impuestos”, Editorial La Ley, 1999-B-237

Una visión interesante aporta Superti cuando entiende que en el tratamiento de las excepciones en relación con el derecho a la intimidad se deben considerar dos niveles: uno al que define como de “*intimidad privilegiada*” y respecto del cual prácticamente no existen excepciones, cuando el Estado pretende ingresar a él a los fines de la obtención de pruebas; al otro, lo identifica como el de la “*intimidad genérica*”, donde se instalan la morada, los papeles privados y las comunicaciones privadas, siendo éste un territorio que admite excepciones en la medida que sean necesarias para los intereses colectivos o públicos.³¹

Ahora bien, lo expresado a modo de orientación en los párrafos anteriores no puede desprenderse (sino más bien combinarse) con lo que la propuesta general supone. Aquí se habla de “requerimientos”, con lo que, debería interpretarse, que las leyes y reglamentos “requieren” de alguna forma un temperamento o conducta por parte de responsables y terceros, pero también, la Administración Tributaria en ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización (ya bien regladas o con grados relativos o absolutos de discrecionalidad) “requiere” de los administrados datos, informes, comportamientos de colaboración.

Mucho más si hacemos entrar en el conflicto a todo aquello que ya hemos mencionado en el punto denominado “sujeción a la tecnología tributaria”, en el que señalamos que prácticamente toda la información que requiere, necesita y utilizan las administraciones tributarias están colectadas en bases de datos concentradas y compartidas; o sea ya los “requerimientos” pasan a ser una formalidad, frente al cúmulo de datos que las administraciones tributarias poseen y manejan del universo de contribuyentes.

1.9. Los derechos difusos o de incidencia colectiva en materia tributaria. Las figuras del ombudsman y el Defensor del Pueblo.

³¹ Superti Héctor; “Allanamiento. La colección de la prueba y la teoría del fruto del árbol venenoso. El art. 21 de la Ley N° 24.769”; monografía presentada en las “II Jornadas de Derecho Tributario”; Universidad Austral, Facultad de Derecho; 21 y 22 de noviembre de 2002.

A las hipótesis que nos formulada este punto, cabe someterlas a un análisis respecto del advenimiento de nuevos derechos y garantías (de tercera y cuarta generación) que ya se encuentran (algunos) presentes en nuestro texto constitucional. Su aplicación permitiría la mejor defensa de los derechos y obraría como un valladar para los excesos que la administración puede tener respecto de la relación jurídica. Es indudable que la defensa de los derechos del contribuyente, se centraliza y gana fuerza a partir de la articulación de los derechos de “primera generación” aquellos que se refieren a la relación entre los individuos y el estado, en nuestro caso frente al estado pretensor del tributo, situado en la punta activa de la relación tributaria.

Esta relación, desde el punto de vista obligacional conecta al sujeto activo pretensor con el sujeto pasivo obligado a través de una obligación *ex lege* que es la obligación tributaria y desde allí se expresan entonces, los derechos y garantías que se encuentran plasmado en la primera parte del plexo constitucional y que constituyen el llamado “estatuto del contribuyente”.

El advenimiento de los “nuevos derechos y garantías” permitiría articular nuevos mecanismos de defensa frente al poder administrador que refuercen y perfeccionen los derechos subjetivos.

Pues entonces, la pregunta se torna necesaria: ¿Resultaría conducente asirse a la idea del “status” de contribuyente como integrante de un grupo social, es decir, asimilado a los derechos de tercera generación, cuyos titulares son personas, grupos y la sociedad toda?.

No olvidemos, que en realidad, la sociedad toda compone un grupo social que - a través del tributo- tiene la responsabilidad del sostenimiento del Estado y que, en definitiva, es la final depositaria de los beneficios surgidos de la actividad financiera del Estado, en cuanto a la satisfacción de las necesidades públicas a través de la provisión de bienes y servicios públicos; en síntesis, la encomienda científica (por ahora embrionaria) consiste en hallar la vinculación jurídica entre el derecho individual y el derecho colectivo de los contribuyentes.

Si bien este postulado que propiciamos no tiene un desarrollo pormenorizado en nuestra doctrina, la mayoría de los tratadistas se han orientado a entender como cambio de relevancia las modificaciones que a nuestro plexo constitucional introdujo la reforma operada en 1994, con incidencia específica en la dinámica de consideración de los derechos humanos; así expresaban sus ideas Casás, Gutman y Naviera de Casanova:

“...Toda persona física por el sólo hecho de existir debe contar con la protección del Derecho. Ello no solamente se afirma conforme a las formulaciones iusnaturalistas, sino que es un valor por todos aceptado que se reconozca a los hombres determinados derechos, consagrados por las constituciones escritas en los Bill of Rights (Declaraciones de Derechos), que constituyen la parte dogmática de la mayoría de los Estatutos Fundamentales. Es así que la Constitución Argentina, a tenor de la Reforma de 1994, en su Parte Primera, desarrolla dos Capítulos, el primero bajo el título “Declaraciones, Derechos y Garantías” (arts. 1 al 35) y el segundo, consecuencia de la mentada reforma, titulado “Nuevos Derechos y Garantías” (arts. 36 a 43). Los aludidos contenidos de la Constitución Argentina fueron concebidos inicialmente como derechos individuales, luego difundidos como derechos fundamentales y hoy ampliados y tutelados como verdaderos derechos humanos...”³²

Estas proyecciones (y ya ubicándonos en el ámbito del derecho tributario) han sido desarrolladas en otros lugares del mundo; por ejemplo, en España ya antes de iniciarse la motorización de la ley de “derechos y garantías del contribuyente”, se creó por Real Decreto 2458/96³³ el “CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE”. En la exposición preliminar lucen los motivos y las necesidades de su creación, orientadas a que este organismo actúe como *“...garante de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones*

³² Casás José O.; Gutman Marcos G. y Naviera de Casanova Gustavo J.; “Residencia y domicilio. Aspectos de Derecho Común y Tributario en el Derecho Argentino”; Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, N° 0, Editorial Marcial Pons, Madrid 1996, página 138

³³ Real Decreto 2458/96, de fecha 2 de diciembre, publicado en el B.O.E. número 307, del 21 de diciembre de 1996

tributarias y se configura como un órgano colegiado, en el cual se pretende dar cabida a todos los sectores sociales relacionados con el ámbito tributario...”

Resulta elocuente el párrafo transcrito, en él se considera a los “ciudadanos” y a los “sectores sociales relacionados...”; es una visión global, totalizadora, con un fuerte ingrediente de carácter social en el establecimiento de las relaciones para con la Administración.

Colombia en el año 1999 instituye la figura del “Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero”³⁴, con el declarado objetivo de: “...*garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan en ejercicio de las funciones asignadas por la Ley a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales...*”, asignándole, por el mismo Decreto de creación relevantes funciones³⁵.

En la República de México, se promovió a través del Senado la creación del “Ombudsman Fiscal”, cuya misión está orientada a la defensa gratuita de los contribuyentes y en especial, ante todo aquello que se considere como abuso del Servicio de Administración Tributaria.

Fauzi Hamdan, Presidente de la Comisión Senatorial de Hacienda, manifestó al respecto que “...*resulta indispensable lograr un equilibrio entre la*

³⁴ Colombia, Decreto 1071 del 26.06.99.

³⁵ “Artículo 31º Defensor del Contribuyente y el Usuario Aduanero...El Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero tendrá las siguientes funciones: 1. Formular recomendaciones al Director General de la DIAN para asegurar, justa y oportuna prestación del servicio fiscal. 2. Realizar seguimiento, a solicitud de los contribuyentes y usuarios aduaneros, a los procesos de fiscalización, a fin de asegurar el cumplimiento del debido proceso. 3. Participar, si lo considera conveniente, como veedor en las reuniones donde se promuevan correcciones de declaraciones por parte de contribuyentes y usuarios, y velar porque una vez producida la respectiva corrección, las mismas sean respetadas por los funcionarios de la DIAN. 4. Velar porque las actuaciones de las diferentes dependencias de la DIAN se cumplan dentro del marco de los principios constitucionales de equidad y transparencia que rigen el ejercicio de la función pública. 5. Participar en las reuniones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera, y presentar a la misma un informe trimestral sobre el desarrollo de las actividades. 6. Canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes y usuarios sobre deficiencias de la adecuada prestación del servicio por parte de la DIAN, realizar las verificaciones que sean del caso, formular las recomendaciones para superarlas y poner en conocimiento de las autoridades y dependencias pertinentes sus conclusiones, con el fin de que se apliquen correctivos y/o sanciones que resulten procedentes. El defensor del Contribuyente y el Usuario Aduanero tendrá jurisdicción a nivel nacional, no podrá oponerse a reserva alguna y contará con delegados regionales...”

administración tributaria y el causante; si tal equilibrio se logra, los resultados se manifestarán a la vista de todos: mayor transparencia, incentivo de pago de impuestos, menor evasión, etc". De igual forma Hamdan señaló que al aplicar un proyecto de revisión libre de abuso, se fomentaría el cumplimiento objetivo de las obligaciones del contribuyente, e impulsaría un mejor comportamiento fiscal en todo el país.³⁶

Sin perjuicio de los embates doctrinarios y la rica colección de trabajos y ponencias en foros académicos, en nuestro país, la tendencia al fortalecimiento de los derechos colectivos en materia tributaria se ha visto reflejada – fundamentalmente- a nivel jurisprudencial; y esto de maneras diferentes.

Ha sido cuestionada la constitucionalidad de normas tributarias de manera colectiva, y se han obtenido fallos favorables, sin perjuicio de la suerte dispar corrida por los pronunciamientos judiciales en las distintas instancias.

Tal es el caso de asociaciones de consumidores que obtuvieron medidas cautelares a favor en el marco de acciones de amparo que impugnaron la constitucionalidad de normas que pretendían modificar la alícuota del Impuesto al Valor Agregado respecto del servicio de medicina prepaga³⁷; de la misma forma, asociaciones de profesionales obtuvieron sentencias a favor ante planteos de inconstitucionalidad de normas que introdujeron modificaciones en la categorización frente al Impuesto al Valor Agregado.³⁸

Determinados grupos de contribuyentes se consideraron afectados por la aplicación de normas impositivas a las que tacharon de inconstitucionales; este es el caso de los contribuyentes que se vieron incididos por la imposibilidad de aplicar el ajuste por inflación impositivo, en una puja con la Administración Fiscal para lograr el reconocimiento de la desvalorización monetaria producida fundamentalmente durante el período 2002. En estos casos, muchas

³⁶ Nota periodística de Pedro Cesar Acosta, aparecida en "El Heraldo de Chihuahua", 26/4/2003

³⁷ "Asociación de Consumidores y Usuarios de la Argentina (ADECUA) c/ Estado Nacional s/ Medida Cautelar" Juzgado Federal en lo Contencioso Administrativo Federal N° 1, del 03/02/1999.

³⁸ "Colegio Público de Abogados de Capital Federal c. Estado Nacional s/Amparo", Cámara de Apelaciones Contencioso Administrativa Federal N° IV, 20.04.1999.

asociaciones rurales resultaron favorecidas en primera instancia judicial por medidas cautelares.³⁹

La otra vía que se ha activado para la defensa de intereses grupales es aquella orientada desde el ámbito público, su máxima expresión se ha consolidado a través del “ombudsman”, o “defensores del pueblo”, a los que también en algunas naciones (como en nuestro caso) se le confiriera status constitucional.

En el caso de la República Argentina (como ya adelantáramos) la introducción de la figura del “Defensor del Pueblo” se debe asimismo a la ya comentada reforma constitucional del año 1994. El art. 86 del Capítulo Séptimo de la Sección Primera del Título Primero de la Segunda Parte, expresa:

“Art. 86. (Ambito. Funciones) – El defensor del pueblo es un órgano independiente instituido en el ámbito del Congreso de la Nación, que actuará con plena autonomía funcional, sin recibir instrucciones de ninguna autoridad. Su misión es la defensa y la protección de los derechos humanos y demás derechos, garantías e intereses tutelados en esta Constitución y las leyes, ante hechos, actos u omisiones de la Administración; y el control del ejercicio de las funciones administrativas públicas.

El defensor del pueblo tiene legitimación procesal. Es designado y removido por el Congreso con el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes de cada una de las Cámaras. Goza de las inmunidades y privilegios de los legisladores. Durará en su cargo cinco años, pudiendo ser nuevamente designado por una sola vez.

La organización y el funcionamiento de la institución serán regulados por una ley especial.”

La ley N° 24.284 (de carácter preconstitucional) describe el ámbito, la competencia, las facultades y las funciones de esta Institución. Cabe destacar lo referido en los artículos 14 y 16 en cuanto a la actuación y competencia del Organismo, por la extensión que se otorga a los actos y por los alcances que se relacionan con dicha actuación:

³⁹ “Sociedad Rural de Río Cuarto”, Juzgado Federal de Río Cuarto, 11/2/03; “Sociedad Rural de Comodoro Rivadavia”, Juzgado Federal de Comodoro Rivadavia; “Asociación de Agricultores y Ganaderos de Bahía Blanca”, Juzgado Federal de Bahía Blanca, 7/4/03; “Unión Industrial de Córdoba”, Juzgado Federal N° 1 de Córdoba, 9/4/03

“...Artículo 14- Actuación forma y alcance. El Defensor del Pueblo puede iniciar y proseguir de oficio o a petición del interesado cualquier investigación conducente al esclarecimiento de los actos, hechos u omisiones de la administración pública nacional y sus agentes, que impliquen ejercicio ilegítimo, defectuoso, irregular, abusivo, arbitrario, discriminatorio, negligente, gravemente inconveniente o inoportuno de sus funciones, incluyendo aquellos capaces de afectar los intereses difusos o colectivos

Los legisladores tanto Provinciales como Nacionales, podrán receptar quejas de los interesados de las cuales darán traslado en forma inmediata al Defensor del Pueblo.

Art. 16-Competencia. Dentro del concepto de administración pública nacional, a los efectos de la presente ley, quedan comprendidas la administración centralizada y descentralizada; entidades autárquicas; empresas del Estado; sociedades del Estado; sociedades de economía mixta; sociedades con participación estatal mayoritaria; y todo otro organismo del Estado Nacional cualquiera fuera su naturaleza jurídica, denominación, ley especial que pueda regirlo, o lugar del país donde preste sus servicios...”

A través de esta senda se han obtenido pronunciamientos, como en el caso (ya anteriormente citado) de la validez constitucional de ciertas normas que pretendían establecer modificaciones en las alícuotas del Impuesto al Valor Agregado para ciertos servicios⁴⁰. El Defensor del Pueblo obtuvo sentencia a favor por la pretensión declarativa de inconstitucionalidad de una norma que estableciera una tasa aplicada sobre la transferencia o importación de gas-oil; la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia de primera instancia, reivindicando el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria.⁴¹

⁴⁰ “Defensor del Pueblo de la Nación c/ Estado Nacional s/ Amparo”, Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 14/04/1999

⁴¹ “Defensor del Pueblo de la Nación c/ PEN-M° de I.V. Dto. 976/01-Ley 25.453 s/ Amparo Ley 16.986”; CNACAF Sala II, 5/6/2003

Hasta ahora, la dogmática, los textos constitucionales, la legislación positiva y hasta la jurisprudencia han tendido a “aislar” al sujeto pasivo de la relación tributaria, en una suerte de “círculo cerrado” orientado a la preservación de la relación obligacional que lo une al sujeto activo; pero el avance de las necesidades estatales en cuanto a la captación cada vez más amplia de recursos genuinos y las potestades adicionales que se les han delegado a las Administraciones Tributarias, han provocado que ese “aislamiento” se tradujera en una correlativa pérdida de eficacia en la preservación de los derechos y garantías que asisten al contribuyente. De esta forma, la tutela de los derechos individuales, la armonización de las garantías de raigambre constitucional han perdido terreno frente a las potestades públicas. Este es el momento –entonces- para el reconocimiento gradual –pero sin pausas- de un derecho colectivo de los contribuyentes, en aras al rescate de la relación de derecho en detrimento de la relación de poder.

El decurso de las ideas y las recopilaciones efectuadas, nos permite arribar a ciertas conclusiones básicas. Cabe, en principio, formular una tendencia concreta acerca de la ubicación de los derechos de incidencia colectiva, tanto en nuestro ordenamiento como en el derecho comparado. Existen definiciones amparadas en los derechos de segunda y tercera generación (difusos o de incidencia colectiva) en cada vez más numerosos plexos constitucionales y en ordenamientos positivos. La incidencia colectiva a través de la identificación de derechos supraindividuales del contribuyente se concreta (aunque sea elípticamente) a través de las opiniones de la doctrina. En todo caso, el hallazgo del vínculo aglutinante requiere de una profundización jurídica que haga alejar la idea de un desmembramiento en la relación tributaria.

Se puede localizar un sustrato práctico en las proyecciones normativas; pues entonces, necesariamente, el fenómeno debe abordarse desde el método inductivo. Partiendo de la base referida a la legitimación activa de asociaciones e instituciones de carácter público para asumir las defensas ante agravios que, individualmente considerados, se expanden al colectivo en virtud de la activación de la “incidencia colectiva genérica” y reputando que, la jurisprudencia encuentra –en ciertos casos- más objeciones en la legitimación que en la materia, la expansión al espectro tributario es decisiva; queda –

entonces- por formular el principio que identifique a los derechos de manera uniforme y por desechar los reparos que tal identificación provoque en la hipotética ruptura de la individualidad.

Para estas indagaciones se puede localizar un sustrato práctico en las proyecciones normativas; pues entonces, necesariamente, el fenómeno debe abordarse desde el método inductivo. Partiendo de la base referida a la legitimación activa de asociaciones e instituciones de carácter público para asumir las defensas ante agravios que, individualmente considerados, se expanden al colectivo en virtud de la activación de la “incidencia colectiva genérica” y reputando que, la jurisprudencia encuentra –en ciertos casos- más objeciones en la legitimación que en la materia, la expansión al espectro tributario es decisiva; queda –entonces- por formular el principio que identifique a los derechos de manera uniforme y por desechar los reparos que tal identificación provoque en la hipotética ruptura de la individualidad.

1.10. Los deberes de colaboración frente a los diversos regímenes de información.

Resultará muy esclarecedor y de una fuente investigativa de interés lo que puede recogerse de precedentes jurisprudenciales tanto de la causas en que la Corte Suprema ha intervenido (p.e; Colegio Público de Abogados), como en las que la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, tuvo oportunidad de sentenciar.

De allí podemos extraer:

- Más allá de los deberes “genéricos” de colaboración que la doctrina y la jurisprudencia estiman ínsitos en la relación jurídica tributaria ante el cumplimiento de una pléyade de obligaciones de hacer y no hacer (formales), trata muy especialmente el art. 107, los deberes de información y “colaboración” que integran el plexo de los conocidos como “deberes de entidades, de funcionarios públicos y de beneficiarios de franquicias tributarias” (arts. 105 a 108 de la ley).

- Los funcionarios con calidad de juez administrativo, pueden requerir las informaciones previstas en este artículo, o sea información general o en abstracto, para satisfacer la custodia del bien jurídico denominado “administración tributaria”. Por supuesto esto tiene los límites que le imponen los preceptos de orden constitucional, fundamentalmente el principio de razonabilidad y, en especial en este caso el principio de igualdad consagrado por el art. 16 de la CN, cuando expresa que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas, por cuanto el mismo artículo 108, según la correcta interpretación de Giuliani Fonrouge, constituye en carga pública la requisición de información y colaboración del art. 107.
- Los actos emanados del Administrador Federal (o sus delegados) amparados en las facultades de reglamentación previstas en el art. 7° del Decreto 618/97, no pueden so pena de nulidad, establecer deberes de información de tipo general o en abstracto, ya que los actos emanados de la facultades reglamentarias son de alcance individual para todos los contribuyentes o responsables que se hallen en las situaciones pretendidas.
- Por supuesto, tanto como en los deberes de colaboración normatizados a lo largo de la LPT, cuanto aquél deber especial de “no resistir” a las tareas de fiscalización del organismo, corresponde en forma simétrica un derecho subjetivo a no informar o suministrar datos, en la medida que estas solicitudes resulten excesivas, abusivas y en general vulneren el principio de razonabilidad.
- Por supuesto también, más allá del derecho simétrico que se plasma en la relación jurídica, existe y prevalece por parte del administrado, contribuyente o responsable la preservación del derecho a la intimidad, desarrollado en puntos anteriores.

2. **Directivas para los panelistas y autores de trabajos. Los puntos de análisis en particular**

Partiendo de la conformación general, tal como ha sido expuesto en los párrafos anteriores y con el objetivo de lograr una verdadera inducción en la

propuesta, convocamos a todos los autores de trabajos y a los señores panelistas designados, en el tratamiento particularizado de los puntos que a continuación se enunciarán, como parte de aquellas situaciones que hacen al contenido general, pero que, esta comisión pretende su especial tratamiento.

Los temas que se detallan, deben ser aquellos de preferible abordaje e investigación, para la formulación de trabajos y esperamos también que sean abordados por los panelistas para sus ponencias.

El tema 1) se encuentra, a su vez, seis (6) subtemas que vienen a describirlo y a plantearlo desde distintos ángulos. Los otros temas (2 a 5), también han recibido orientación en todo el desarrollo anterior que, ha simbolizado la propedéutica necesaria para su análisis posterior

1) La relación jurídica frente a la tecnología tributaria y el respecto a los derechos y garantías. La relación jurídica tributaria frente a los desafíos de la economía digital.

1.1.) El procedimiento digital frente al debido proceso adjetivo

1.2.) La omnipresencia de los regímenes de información y el menoscabo de derechos y garantías. Los deberes de colaboración frente a los diversos regímenes de información.

1.3.) La relación jurídica tributaria y los derechos humanos, a la luz del derecho suprallegal

1.4.) Las fiscalizaciones digitales y los cruces informáticos de bases.

1.5.) La gestión digital tributaria y el principio de legalidad.

2) La relación tributaria y el derecho a la intimidad en la era digital. La aplicación del “habeas data” en materia tributaria.

3) La objetivación del derecho sancionatorio y la automatización sancionadora

4) Las administraciones tributarias frente a la integración de los medios digitales informativos internacionales y los derechos de los contribuyentes

5) La preservación del secreto fiscal frente al avance de la normativa digital

Relator:

Dr. Daniel G. Pérez

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 19 de agosto de 2021