



ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

LINEAMIENTOS Y PROPUESTAS PARA LA REFORMA FISCAL ARGENTINA

HOMENAJE DE LA ASOCIACIÓN ARGENTINA
DE ESTUDIOS FISCALES A LA REPÚBLICA
EN EL BICENTENARIO DE SU INDEPENDENCIA

DIRECTORES:

ÁNGEL SCHINDEL
ALBERTO TARSITANO

Presentación de los directores

1. Introducción. Metodología de trabajo

En el año del bicentenario nuestro querido país enfrenta notorias y serias dificultades en el orden fiscal. El déficit fiscal supera el 7% del PBI. No obstante el aumento de la recaudación de los principales tributos, para financiarlo el Gobierno ha acudido a la emisión monetaria, producto de la cual la inflación ronda un promedio del 3,4% mensual (con algunos picos superiores en los primeros meses del año).

La magnitud del gasto público en los tres niveles de gobierno supera el 40% del PBI. Desde ya que ese porcentaje considerado aisladamente nada significa, porque lo importante es la eficacia en el uso de los recursos que el sector público absorbe del sector privado. Mientras que las referidas cifras de gasto público pueden ser razonables en otras latitudes, la escasa eficiencia del sector público argentino y la siempre postergada realización de obras básicas de infraestructura coadyuvan a que la presión fiscal resulte cualitativa y cuantitativamente excesiva.

Dada la poca elasticidad a la baja del gasto público, así como las implicancias políticas y sociales de los recortes abruptos, generalmente se suele hacer hincapié en modificaciones al sistema tributario, el que, además de ser complejo, dista de ser racional y eficaz.

En la permanente controversia entre equidad y eficiencia, más por razones políticas que objetivas, se suele dar preeminencia a la primera por sobre la segunda, y a las reformas tributarias por encima de la composición y estructura del gasto público.

En el área de los gastos, también por razones políticas, se suele magnificar la faceta de la equidad por sobre la de la eficiencia.

Frente a este panorama, en cierto modo desolador, entendimos que lo que se puede brindar a los poderes políticos en esta hora de la República son lineamientos y propuestas, muchos de ellos con metas distantes en el tiempo.

Como el ingrediente político es absolutamente inseparable de las necesidades económicas de los distintos niveles de gobierno y de las posibilidades técnicas o de aplicación, resulta obvio que las eventuales soluciones o el perfil de los lineamientos pueden estar, y usualmente están, influidos por criterios de elección subjetivos. Por

tal motivo, nos ha parecido apropiado consultar y solicitar el apoyo de distintas fuentes. Ello, con el objeto de introducir la mayor dosis de objetividad posible en temas tan ríspidos y opinables.

Con ese propósito hemos recurrido a antecedentes históricos, como son los Pronunciamientos de la Asociación desde su creación hace más de 60 años. También consultamos a las Comisiones de Estudio que funcionan en el seno de su actividad y requerido la opinión de expertos en los diferentes temas que abarca esta obra. Además, procuramos concordar —hasta donde fue posible— las visiones propias con los pronunciamientos de otras entidades; tal es el caso de las “Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria” que, ya en dos ediciones, ha preparado el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

De todo lo expuesto y de la labor desarrollada se expone en esta obra su fruto. Para facilitar la comprensión de los ítems abordados en el área de los aspectos relativos a legislación tributaria sustantiva y procesal, se presenta una serie de resúmenes ejecutivos compuestos, no necesariamente en ese orden, por un breve diagnóstico de la situación, una breve justificación de las propuestas y una síntesis de estas. Los resúmenes han sido elaborados o reelaborados por el Comité de Redacción sobre la base de los aportes de los especialistas consultados, de los antecedentes de otras propuestas o pronunciamientos de la Asociación, así como de las pautas acordadas entre los integrantes del equipo de redacción y sus autoridades. Algunos de dichos resúmenes ejecutivos, preparados por los expertos o por las instituciones consultados, al merecer la aprobación sin observaciones del Comité de Redacción, se presentan conforme a su redacción original.

En la última parte de la obra se incluyen los trabajos preparados con mayor desarrollo analítico, en algunos casos por instituciones consultadas y en otros por distintos especialistas a los que les hemos requerido opinión, los que sirven de soporte a los trabajos resumidos o a las propuestas desarrolladas en las partes precedentes.

2. Estructura de la obra. Los distintos lineamientos que se presentan

Libro Primero. Aspectos introductorios. Gasto público. Coordinación financiera interjurisdiccional

Condicionamientos y limitaciones de las reformas fiscales

Una reforma fiscal, que no consista en meros retoques o parches de la estructura vigente, es un desafío importante con numerosos interrogantes y restricciones. Conociendo sus trabajos anteriores sobre dichas restricciones para los casos de reformas tributarias, se ha pedido la colaboración del Profesor Dr. Ricardo Bara,

miembro honorario de la Universidad Nacional de Buenos Aires, fundador del trabajo y objeto de esta encuesta.

Sector público.

Ponderar la importancia de un desafío harto complejo que no existen ejemplos para parar costos unitarios de los públicos, servicios rurales o zonales), y su eventual comunicación de información de

Como se ve en el momento, estamos emprendiendo el lanzamiento del IARAF, institución del nivel nacional denominado vi

Desde el momento actual situación se gasta es de fuertemente poderes del Estado estímulo a los gastos o transparencia

Distribución de la coparticipación

La distribución con un régimen del tipo de gastos y los municipios extensa literatura plasmadas en

Las normas de organización

miembro honorario de la Asociación y Profesor Titular de Finanzas Públicas de la Universidad Nacional del Sur (Bahía Blanca), quien ha preparado un excelente y fundado trabajo en el que se exteriorizan las dificultades y restricciones de un proyecto de esta envergadura.

Sector público. Tamaño. Eficiencia del gasto público. Visibilidad

Ponderar la eficiencia del gasto público en los diferentes niveles de gobierno es un desafío harto dificultoso. Resultan necesarias información detallada y estadísticas que no existen en nuestro país, al menos al nivel deseable. Hubiésemos querido comparar costos unitarios de prestación de distintos servicios como educación, hospitales públicos, seguridad, servicios urbanos (alumbrado, barrido, limpieza, transporte, etc.), servicios rurales o subrurales (construcción y mantenimiento de caminos regionales o zonales), rutas nacionales y caminos troncales, transporte por ferrocarril, etc., y su eventual comparación entre las distintas provincias y municipios así como con información de otros países con algunas semejanzas estructurales al nuestro.

Como se dijo, además de ser una labor ciclópea, no hay, al menos hasta el momento, estadísticas y datos de base suficientes. No obstante, y con el objeto de emprender el largo camino para llegar a tenerlos, hemos solicitado la colaboración del IARAF, institución que ha preparado un documentado trabajo acerca de la evolución del nivel de gasto en los diferentes niveles de gobierno y sobre lo que se ha denominado visibilidad fiscal o transparencia fiscal.

Desde el legendario "el pueblo quiere saber de qué se trata", de 1810, hasta la actual situación, la necesidad de la ciudadanía es la misma. Conocer cómo y cuánto se gasta es de fundamental importancia para el ejercicio del control ciudadano de los poderes del Estado. El trabajo de IARAF brinda información que esperamos sirva de estímulo a los gobiernos de los tres niveles en este proceso de aumentar la visibilidad o transparencia de su accionar.

Distribución de los poderes fiscales. Coordinación financiera y fiscal. Régimen de coparticipación federal

La distribución de los poderes y facultades fiscales, particularmente en un país con un régimen federal de gobierno, es un tema no menor. La definición conceptual del tipo de gastos que deben ser afrontados por la Nación, las provincias, la CABA y los municipios, y cómo financiar esos gastos son dilemas que han sido objeto de extensa literatura especializada y de variadas decisiones políticas, algunas de ellas plasmadas en el texto constitucional y otras, en acuerdos interjurisdiccionales.

Las normas de nuestra Constitución Nacional, que datan de la época de la organización nacional, son escuetas. La reforma constitucional de 1994 trasladó al

texto de la Constitución Nacional el Régimen de Coparticipación Federal. Empero, la situación actual es realmente caótica. La obligación de tener sancionada la Ley de Coparticipación lleva ya 20 años de demora.

La proporción creciente de los recursos coparticipables de los que se ha ido apropiando la Nación es un camino que debe desandarse; sin perjuicio de hacer notar los pasos favorables que en esa dirección se han venido dando, en cumplimiento de los fallos de la Corte Suprema de la Nación de fines del año último, y de los acuerdos recientes para restituir a las provincias y a la CABA recaudación coparticipable que se había destinado al financiamiento del régimen de la seguridad social, se requiere que igualmente el tema sea encarado y definido cuanto antes.

Para ello, hemos recurrido al conocimiento y la experiencia del Dr. Aníbal Oscar Berthea, quien ha preparado un profundo trabajo sobre la situación actual y perspectivas de un nuevo Régimen de Coparticipación Federal.

En realidad, la propuesta que se presenta —sin perjuicio de referirse al Régimen de Coparticipación Federal— se amplía a un sistema de coordinación financiera y fiscal entre la Nación, las provincias, la CABA y los municipios, y de armonización tributaria provincial y municipal, por lo que resulta mucho más amplia que aquel.

Libro Segundo. Propuestas en materia de legislación tributaria sustantiva

Impuesto a las ganancias

Por la amplitud de las cuestiones a tener en cuenta en una reforma de la Ley del Impuesto a las Ganancias, se ha decidido presentar los resúmenes ejecutivos de las propuestas en cuatro secciones separadas que son las siguientes:

- a) *Aspectos generales*: comprende diversos temas. La redacción final es responsabilidad del Comité de Redacción sobre la base de un importante aporte efectuado por el Dr. Rubén H. Malvitano.
- b) *Ajuste por inflación*: el resumen ejecutivo así como el desarrollo conceptual del tema que aparecen en el Libro Cuarto, fundamentalmente se basan en el aporte del codirector de esta obra, Dr. Ángel Schindel.
- c) *Renta mundial*: en este caso, el resumen ejecutivo ha sido preparado tomando en consideración la colaboración del Dr. Darío Rajmilovich.
- d) *Precios de transferencia*: la compleja problemática de los precios de transferencia es objeto de un meduloso trabajo preparado por los integrantes de la Comisión de Estudios sobre el tema que funciona en el seno de la Asociación; su resumen ejecutivo ha sido preparado por los Dres. José María Segura y Cecilia Goldemberg.

Impuestos sobre

- a) IVA: I
dulos
últim
- b) Intern
impo
bros,
en la
travé
otros
Com
- c) Ingre
prop
- d) IVA
el IV
Asoc
impe
lucra
pare
para
med
sent
algu

Imposición sol

Se trata d
pectos de su ec
propuesta ha s
trabajo acerca
el Dr. Jorge G

Régimen del r

El mon
una relativam
de imposición
que desdibuja
Social). Ello j
de esta natura

Impuestos sobre los consumos

- a) *IVA*: En este caso, el resumen ha sido elaborado sobre la base de un meduloso trabajo preparado por el Dr. Hugo Kaplan, el que se incluye en la última parte de la obra.
- b) *Internos y combustibles*: La sintética propuesta se inclina por reservar la imposición sobre determinados consumos específicos a unos pocos rubros, puesto que se considera que muchos de los actualmente incluidos en la Ley de Impuestos Internos podrían perfectamente ser gravados a través de alícuotas diferenciales en la ley general del IVA, mientras que otros deberían ser eliminados. La propuesta ha sido preparada por el Comité de Redacción en función de los aportes del Dr. Alberto Baldo.
- c) *Ingresos brutos y Convenio Multilateral*: En este caso, el diagnóstico y las propuestas se basan en los aportes del Dr. Enrique Bulit Goñi.
- d) *IVA provincial*: Mucho antes de que entrara en vigencia en nuestro país el IVA en reemplazo del anterior impuesto a las ventas (año 1975), esta Asociación venía pronunciándose por la conveniencia de reemplazar la imposición local sobre los ingresos (entonces, impuesto a las actividades lucrativas y hoy, impuesto sobre los ingresos brutos). Por ello, nos ha parecido oportuno recordar y analizar sintéticamente algunas sugerencias para el reemplazo del desdibujado impuesto sobre los ingresos brutos mediante la aplicación de un IVA provincial u otras medidas en igual sentido. En este caso, el aporte es del Dr. Berthea, al que se ha agregado alguna referencia facilitada por el codirector de la obra, Dr. Schindel.

Imposición sobre los patrimonios

Se trata de un tema complejo, en el cual usualmente se hacen prevalecer aspectos de su equidad por encima de los de su eficiencia y costos de recaudación. La propuesta ha sido elaborada por el Comité de Redacción y se complementa con un trabajo acerca de la imposición patrimonial sobre bienes inmuebles preparado por el Dr. Jorge Gebhardt.

Régimen del monotributo

El monotributo, en lugar de constituir un régimen simplificado que facilite una relativamente rápida transición de pequeños contribuyentes al sistema general de imposición, abarca en la actualidad un elevado número de sujetos adheridos, lo que desdibuja la estructura de los tributos sustituidos (Ganancias, IVA y Seguridad Social). Ello justifica una propuesta acorde con lo que cabe esperar de un régimen de esta naturaleza, la que ha sido elaborada por el Dr. Juan Carlos Gómez Sabañi.

Financiamiento del Régimen de Seguridad Social

La financiación del Régimen de Seguridad Social es un tema ríspido y no es propósito de esta presentación analizar las razones que han llevado al actual desfase. Es notorio que el tema preocupa a muchos otros países, con motivo de la extensión de la vida humana, lo cual genera severas dudas sobre la capacidad de poder financiar en el futuro y sin cambios trascendentes los requerimientos de las personas de mayor edad. La utilización de recursos tributarios ordinarios para destinarlos a financiar el déficit del sistema, unida a otras situaciones actuales criticables, justifica la propuesta que ha sido elaborada con la colaboración de las Dras. Marina Parera y Analía Saita, quienes, en cierto modo, coinciden con el análisis que ha efectuado el Dr. Gómez Sabaíni en el trabajo comentado más arriba.

Tributación sobre el comercio exterior. Impuestos aduaneros

El capítulo ilustra sobre ciertas inconsistencias del Código Aduanero y las propuestas de solución, en lo referido a las normas sustantivas, la gestión recaudadora, los aspectos procesales y las normas que prevén infracciones y penalidades. Se destaca cómo el principio de legalidad proyecta sus efectos en un doble orden de relaciones, alterado en la experiencia argentina: la delegación en el Poder Ejecutivo, con prescindencia de una clara política legislativa y las normas del Mercosur que fijan el arancel externo común. El resumen ejecutivo va desgranando una serie de problemas urgentes: la impropia asimilación de los "servicios" a la tradicional noción de "mercadería", el tipo de cambio aplicable a la determinación de la deuda, la falta de procedimientos adecuados para la aplicación (y revisión) de sanciones disciplinarias graves a los operadores de comercio exterior, la necesidad de determinar el valor en aduana de la mercadería de exportación, y el uso impropio de la competencia administrativa para reclamar las percepciones del IVA y el impuesto a las ganancias. El resumen ejecutivo ha sido preparado por el Dr. Gustavo Zunino, el que se complementa con un detallado informe de la Comisión de la AAEF especializada en el tema, dirigida por los Dres. Juan Patricio Cotter y Fernando Schettini, que se incorpora al Libro Cuarto de la obra.

Imposición local

El informe aborda aspectos relacionados con la tributación provincial y municipal que complementan los trabajos relacionados con el impuesto sobre los ingresos brutos y las alternativas de su sustitución. A los efectos de su preparación, que estuvo a cargo de la Dra. Sandra Díaz, se han tenido en cuenta el material y las recomendaciones de las Jornadas Tributarias de Derecho Provincial y Municipal de la AAEF celebradas en los años 2014 y 2015, el material preparado por los Dres. Daniel Borrego y Rodrigo Lema, así como doctrina y jurisprudencia respecto del tema.

Libro Tercero. Proceso procesal y penal

Primera Parte. Necesidad de la reforma

La reforma de la ley de procedimiento administrativo, el código de procedimiento penal, así como para afianzar los derechos de los contribuyentes.

Son inagotables los aportes de la doctrina, más aún cuando el tema es más complejo y el cuerpo estable, por lo que se debe tener en cuenta.

Toda reforma debe tener en cuenta y en las garantías procesales porque la división de la Hacienda Pública debe tener en cuenta los valores e intereses de los contribuyentes.

Las propuestas de la parte de un nuevo Código Tributario Nacional, para recalificar los procedimientos administrativos, jurisdiccionales, etc.

La fórmula planteando como objeto de la política tributaria como la cláusula conclusiva sobre el Tribunal Fiscal de la Nación y sus funciones federal y local.

En paralelo con las reformas provinciales, etc.

La tarea de los temas tratados en la doctrina latinoamericana y el Tratado Latinoamericano para América Latina.

Esta parte de la obra de Alberto Tarsis.

Libro Tercero. Propuestas en materia de legislación tributaria adjetiva, procesal y penal

Primera Parte. Necesidad de reformar la ley 11.683

La reforma de la ley 11.683 es necesaria para mejorar la calidad de la gestión administrativa, el costo de información y la administración de la justicia tributaria, así como para afianzar los valores de certeza, seguridad jurídica y confianza legítima de los contribuyentes.

Son inagotables las fuentes normativas, las experiencias "propias y ajenas" y los aportes de la doctrina que proporcionan elementos útiles para sistematizar un fenómeno complejo y una realidad dinámica, aun cuando la tarea sugiera excluir de un cuerpo estable, por tal razón, la regulación de los impuestos en particular.

Toda reforma que haga pie en los principios generales del derecho tributario y en las garantías individuales debe partir de la Constitución Nacional, no solo porque la división de poderes constituye la premisa del orden jurídico formal de la Hacienda Pública, sino porque no existe un mejor instrumento para conciliar los valores e intereses subyacentes a la relación jurídico-tributaria.

Las propuestas y lineamientos que aquí se presentan deberían pasar a formar parte de un nuevo ordenamiento denominado "Ley General Tributaria" o "Código Tributario Nacional", dando cuenta del contenido que excede los aspectos procesales, para recalar, con orden metódico, en los temas generales y en los aspectos administrativos, jurisdiccionales y contravencionales.

La fórmula que se emplea en esta parte de la obra es partir de la ley vigente, planteando con cierto detalle aquellos agregados o modificaciones que deberían ser objeto de la política y técnica legislativa, con la introducción de cuestiones relevantes como la cláusula general contra el abuso de la ley y la simulación, el acuerdo conclusivo sobre los hechos en sede administrativa, la extensión de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, la acción de daño por la responsabilidad del Estado y sus funcionarios y la acción declarativa directa de inconstitucionalidad a nivel federal y local.

En paralelo, los diagnósticos y propuestas proyectan su influencia en los códigos provinciales, cuyo mejor orden metodológico no los exime de similares problemas.

La tarea ha receptado las posturas clásicas de la Asociación en cada uno de los temas tratados y encuentra un poderoso faro que ilumina el puerto de llegada: la doctrina latinoamericana tradicional, reunida en las distintas Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) y el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL).

Esta parte ha sido elaborada, en lo esencial, por el codirector de la obra, Dr. Alberto Tarsitano.

Segunda Parte. Las propuestas en materia penal tributaria

En materia penal tributaria, la ley 24.769 adopta una serie de presupuestos heterodoxos, alejados de la dogmática penal, lo que hace de ella un sistema jurídico procesal con marcadas peculiaridades, cuyo escrutinio exige un esfuerzo de articulación entre el hecho imponible y el hecho punible. La puesta en escena de las conductas típicas hace evidente que la finalidad punitiva y de prevención general se encuentra influida por la impronta recaudatoria, lo cual explica la mayoría de las reformas que sufrió su texto y los saltos en la concepción unitaria y metódica del delito fiscal.

Tal comprobación permite afirmar que el sistema se erige desnaturalizado, y de allí los reparos a la hora de caracterizar como delito la evasión y otras conductas disvaliosas del ámbito tributario, a la luz de los principios de política criminal: prevención, razonabilidad y proporción de la pena.

A partir de tales premisas, el libro expone un conjunto de criterios ordenadores del sistema vigente, asumiendo la respuesta punitiva con prescindencia de las consideraciones de política criminal y del mérito o conveniencia de sus elecciones. Así entonces, las propuestas se ciñen al texto vigente, con la identificación de sus puntos más problemáticos, desde la perspectiva material y adjetiva.

Los ejes esenciales de esta parte han sido elaborados por la Comisión de Derecho Penal Tributario de la Asociación y por su coordinador, el Dr. José María Sferco.

Libro Cuarto. Trabajos analíticos de soporte

Tal como antes se expuso, la última parte de la obra incluye los trabajos analíticos y de soporte de varios de los lineamientos y propuestas a que se hace referencia en los Libros anteriores.

3. Agradecimientos

La presente obra, iniciativa del actual Consejo Directivo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, ha sido posible gracias a la colaboración y el aporte de numerosas personas e instituciones. Nos referimos no solo a todos los mencionados en los puntos precedentes de esta presentación, sino a muchos otros que, espontáneamente o a requerimiento de los miembros del Comité de Redacción, han brindado su desinteresado y valioso aporte, entre los que merecen destacarse las recomendaciones de las distintas comisiones de estudio que funcionan en la entidad y las opiniones de muchísimos de sus miembros.

El Comité de Redacción estuvo integrado por los directores que suscriben esta presentación y los coordinadores Dres. Sandra Díaz, Rubén Rodríguez y José María

Sferco. Corro
han sido no
Asociación c
mos profun
sus errores u

Finalme
Estudios Fisco
zación y dire

Sferco. Corresponde que se adjudiquen los eventuales méritos de esta obra a quienes han sido nombrados en esta presentación, así como a tantos otros miembros de la Asociación que nos acercaron sus ideas y sugerencias, aportes todos que agradecemos profundamente. Empero, la responsabilidad final nos corresponde, por lo que sus errores u omisiones deben sernos atribuidos con exclusividad.

Finalmente, agradecemos al Consejo Directivo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales la confianza que nos dispensó al habernos encomendado la organización y dirección de esta obra.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 25 de julio de 2016

ÁNGEL SCHINDEL - ALBERTO TARSITANO
Directores

PARTE I

LAS PROPUESTAS EN MATERIA ADMINISTRATIVA, PROCESAL Y CONTRAVENCIONAL PROCEDIMENTAL¹

¹ El presente informe ha sido preparado por el Dr. Alberto Tarsitano, Abogado, ex Presidente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y Director de la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Católica Argentina (UCA).

CAPÍTULO XXI

Introducción

La ley 11.683 fue sancionada a fines del año 1932 con el nombre de "Procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos", con la finalidad de acompañar la profunda reforma fiscal diseñada para salir de la crisis de los años 30. A partir de la reforma del año 1946, introducida por el decreto 14.341/46, ratificado por la ley 12.922, el ordenamiento fue adquiriendo mayor expansión y rebasó su carácter procesal para ocuparse de cuestiones relativas al derecho tributario sustantivo y sancionatorio.

En sus orígenes, constituyó un intento temprano y eficiente para superar la dispersión de normas existentes a ese momento y sistematizar la relación jurídica tributaria en sus aspectos generales, administrativos y procesales.

Desde entonces, las sucesivas reformas fueron acompañando la evolución del sistema tributario nacional —y su creciente complejidad— con cierta presentación metódica, pero nunca se concretó el anhelo de crear un código tributario nacional, orgánico y sistematizado. Existieron valiosos intentos de codificación parcial, como el anteproyecto del año 1942, elaborado por el doctor Carlos M. Giuliani Fonrouge, y luego, en 1963, el proyecto redactado por el mismo autor. A nivel local se destaca el proyecto de codificación completa de Dino Jarach para la Provincia de Buenos Aires (1947), aprobado por la legislatura en 1948, y que sirvió de modelo al resto de las provincias.

Por otra parte, ya en las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, 1956), entre las conclusiones del Tema I: "Autonomía del derecho tributario" se consignó: "5. *Las normas jurídicas tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos*".

Pero fue en las II Jornadas (México, 1958), donde se trató el Tema III: "La codificación del derecho tributario", y se recomendó: "2. *Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos que fijen sistemáticamente y ordenadamente los principios generales del derecho tributario y que incluyan las normas procesales*

que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquellos. 3. Que esos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten”.

La codificación continuó siendo recomendada en las XVI Jornadas (Lima, 1993); en las XX Jornadas (Salvador de Bahía, 2000), donde se decide “sugerir a los países de la región mantener el Modelo de Código Tributario para América Latina como base de sus códigos y leyes relativos a la materia en todos los niveles de gobierno, sin perjuicio de efectuar las adaptaciones y actualización que se consideren necesarias, pero preservando la orientación de este Modelo, en resguardo de los aludidos principios de la tributación”; y, finalmente, en las XXV Jornadas (Cartagena, 2010).

Una influencia muy positiva para el movimiento codificador en América Latina fue la redacción del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) de 1967, auspiciado por la OEA y el BID. Sus autores, los maestros Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa y Valdés Costa, declararon que se proponían “fijar posición acerca de las grandes cuestiones”, y la primera de ellas era “consagrar principios jurídicos aplicables a las relaciones entre el Fisco y el contribuyente, armonizando la eficacia administrativa con las garantías individuales consagradas en las respectivas constituciones” (ver “Exposición de Motivos”, ap. “Consideraciones generales”).

A pesar de tan auspiciosos precedentes, la ley 11.683 nunca fue derogada. La recepción de nuevas realidades, herramientas y figuras a través de sucesivas modificaciones nunca superó el vicio de la falta de organicidad, y la desprolijidad derivada de las urgencias o los intereses coyunturales.

Se agrega a lo anterior el deterioro institucional que padece nuestro país desde hace décadas, lo que condujo a que la iniciativa en materia “procesal” —como suelen identificarse estas cuestiones en un reduccionismo dogmático— fuera cedida a la Administración Fiscal con pretensión legislativa, lo cual produjo una alteración del equilibrio en la relación del Fisco con los contribuyentes. Sirva como ejemplo, el Anteproyecto de Código Tributario de la República Argentina, elaborado por la AFIP en 1999, que, entre otras medidas, propuso la eliminación del Tribunal Fiscal de la Nación y la vigencia plena del *solve et repete* en sede judicial. La iniciativa suscitó el enérgico rechazo de nuestra Asociación (ver “Anales”, 8/2008-7/2000 y el Apéndice de esta publicación).

De otro lado, el desarrollo tecnológico impactó fuertemente en los modelos de verificación y fiscalización, con sus efectos procesales derivados, produciendo un desajuste entre la acción administrativa y el marco legal que debió contenerla.

Todo lo arriba expuesto acerca de la necesidad de una codificación, y la mayoría de los lineamientos y propuestas que se exponen a continuación, conciernen y son pertinentes, asimismo, al derecho provincial y municipal, razón por la cual también son extensibles a los ordenamientos locales.

La sustitución

1. Disposiciones

1.1. Diagnóstico

El régimen actual para establecer su regulan los tributo tematizados con n

Desde una p ción de definicion comendado hacer el Modelo MCTA (2015), pues esta normativa, evitan experiencia cotidi

Al mismo ti entendidas como (CN) y marcar as mismo rango o s asistencia mutua

Las XVI Jor cluyeron sobre el ción del tributo” resultan indispen

CAPÍTULO XXII

La sustitución o reforma de la ley 11.683

1. Disposiciones generales

1.1. Diagnóstico

El régimen actual no tiene un Capítulo de disposiciones preliminares que sirva para establecer su ámbito de aplicación y que establezca los principios generales que regulan los tributos recaudados por la AFIP, excluidos los tributos aduaneros ya sistematizados con mejor criterio en el Código Aduanero.

Desde una perspectiva teórica se podrían presentar objeciones a la incorporación de definiciones y de las fuentes en una ley orgánica. Sin embargo, se cree recomendado hacerlo siguiendo la tradición codificadora dominante (ver, por todos, el Modelo MCTAL (1967) y Modelo de Código Tributario del CIAT, BID y GIZ (2015), pues estas precisiones poseen un claro propósito ordenador de la potestad normativa, evitando las frecuentes confusiones o distorsiones que se advierten en la experiencia cotidiana.

Al mismo tiempo, las disposiciones incorporadas en esta parte deberían ser entendidas como una reglamentación de los poderes constitucionales (artículo 28, CN) y marcar así su preponderancia en la hipótesis de conflicto con otra ley del mismo rango o su subordinación a los Convenios internacionales en lo referido a la asistencia mutua entre Administraciones tributarias.

Las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Lima, 1993) concluyeron sobre el Tema 1, "El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo", lo siguiente: *"Los principios de legalidad, jerarquía e irretroactividad resultan indispensables para evitar la incertidumbre en los contribuyentes"*.

1.2. Propuesta

- Incorporar un Capítulo que contenga una definición de los tributos en general y una caracterización particular de cada una de sus especies: impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Asignar a cada figura sus atributos específicos según el contenido fijado por la doctrina y la jurisprudencia, reafirmandose la naturaleza de obligación *ex lege*, el alcance, la finalidad (fiscal o predominante extrafiscal, cuando correspondiere), el destino del producido, el carácter pecuniario, y otros rasgos característicos.
- Enunciar la materia que constituye el ámbito de reserva del legislador, incluidos los aspectos sustantivos (materiales, temporales, espaciales), formales y procesales. Es tan extendido y diverso el espectro de cuestiones que fueron delegadas en la Administración como las corruptelas que se toleran, tales como:
 - 1) la designación de los agentes de retención y percepción de gravámenes;
 - 2) la fijación de pagos a cuenta y anticipos;
 - 3) el establecimiento de intereses por mora del contribuyente o del Fisco;
 - 4) el alcance de los deberes formales o de colaboración respecto de situaciones con tutela constitucional;
 - 5) la forma, contenido y revisión de los actos administrativos con relevancia tributaria;
 - 6) la tipificación de infracciones y sanciones impropias;
 - 7) las facultades de la Administración en el juicio de ejecución fiscal;
 - 8) los privilegios o garantías procesales del crédito tributario.
- Introducir una particular referencia a las contribuciones parafiscales y los tributos medioambientales, pues en ellos, ciertos rasgos comunes de los tributos aparecen alterados, como, por ejemplo, en las primeras, el destino específico, y en las segundas, la finalidad extrafiscal o la capacidad contributiva.
- Definir los tributos medioambientales. Como bien se señala en la introducción al Modelo de Código Tributario Medioambiental para la América Latina (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Documento 18/03), en nuestros países existe una tendencia, que solo puede acentuarse en el futuro, a aumentar el número de estas figuras. La situación actual se caracteriza por un elevado grado de confusión, cuando no de verdadero caos, pues en muchos casos se duda hasta de la naturaleza jurídica de al-

gunas
como
la con
preten
que no
tipifica
cidad
ciando
dispon
deriva
butos
negati
blica
un nu
te, de
de cua
• Fijar l
tividad
• Dest
como
• Estab
difere

2. Interpretación

2.1. Diagnóstico

La materia
con evidente pro

La ley tribu
contenido econó
particulares, qui
capacidad contr
obligación tribu
los cánones de l
los métodos de i
preeminencia. A

gunas de estas figuras y se utilizan denominaciones tan poco afortunadas como ecotasa o canon para referirse a tributos totalmente distintos. A la confusión reinante contribuye, asimismo, la proliferación de tributos pretendidamente medioambientales con fines meramente recaudatorios, que no incentiva la protección del entorno natural. La ley general debe tipificar el hecho imponible de los impuestos ambientales, como capacidad de contaminar, medida en unidades de impacto negativo, diferenciando el impuesto sobre emisiones de las tasas medioambientales para la disponibilidad o tratamiento de residuos o las contribuciones de mejoras derivadas de las acciones de saneamiento. El hecho imponible de los tributos medioambientales deberá tipificar los actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental. Toda propuesta de establecimiento de un nuevo tributo medioambiental deberá ser precedida, obligatoriamente, de un informe económico medioambiental que justifique los criterios de cuantificación utilizados.

- Fijar los efectos de la ley tributaria en el tiempo y los límites a la retroactividad en materia de normas sustantivas y procesales.
- Destacar la existencia de una capacidad contributiva actual y vigente como elemento legitimador del poder tributario.
- Establecer la correspondencia de la tasa con el costo del servicio y su diferenciación de los precios públicos.

2. Interpretación de la ley y calificación del presupuesto de hecho

2.1. Diagnóstico

La materia constituye uno de los temas centrales de la dogmática tributaria, con evidente proyección práctica.

La ley tributaria es una ley ordinaria, sin otra particularidad que la derivada del contenido económico propio de las relaciones que disciplina entre el Estado y los particulares, quienes están obligados al pago de impuestos porque han verificado la capacidad contributiva subyacente al hecho imponible, a partir de lo cual nace la obligación tributaria. En consecuencia, la interpretación de la ley tributaria sigue los cánones de la hermenéutica jurídica general de donde se concluye que todos los métodos de interpretación del derecho son válidos sin órdenes de preferencia ni preeminencia. Así lo establece el MCTAL, que dispone: *Las normas tributarias se*

interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquellas (artículo 5).

El proceso de interpretar la ley presupone la *calificación jurídica*, es decir, la incorporación de la situación de hecho en el juicio hipotético descrito en la norma. Tal proceso considera dos momentos sucesivos: la comprensión del texto genérico y la determinación cierta de los hechos que caen bajo el alcance de la ley. La circunstancia de que esos hechos estén constituidos o expresados por actos y negocios jurídicos, instrumentadores de manifestaciones de la vida económica, agrega una complejidad adicional a la interpretación tributaria, aunque no modifica su naturaleza. Tratándose de obligaciones tributarias, el principio de legalidad actúa como eje de la relación jurídico-tributaria. Esta concepción de la obligación tributaria impone límites muy concretos al intérprete, pues la ley no es una mera directiva de origen constitucional sino quien fija la totalidad de los elementos del hecho imponible.

La ley 11.683, en su artículo 1, contiene un precepto, dirigido al intérprete, que le manda “*atender al fin de la ley y su significación económica...*”. Como es conocido, la obligación tributaria nace de la verificación del hecho imponible, que es un hecho jurídico con sustancia económica. El contenido económico se manifiesta en la capacidad contributiva, que es la categoría capturada por la ley como hipótesis de incidencia. De ahí que el fin de la ley sea alcanzar esa capacidad contributiva normativizada que se conecta con una manifestación económica. Identificar esa capacidad contributiva, como hecho jurídico incorporado a la norma, forma parte de la tarea del intérprete. Allí deberían agotarse toda la proyección y la referencia al fundamento económico de la norma tributaria.

En cuanto a la calificación del presupuesto de hecho contenida en el artículo 2, la reconducción hacia el hecho imponible aparece supeditada a la utilización de formas jurídicas *inadecuadas* para reflejar la cabal intención de las partes. La preceptiva plantea el interrogante acerca de qué se considera forma jurídica inadecuada, y la respuesta –indicada por la propia ley– se deriva de la naturaleza jurídica de los actos y los contratos, toda vez que la licitud o la ilicitud en el terreno tributario debería darse por la licitud o por la ilicitud de la conducta en el conjunto del ordenamiento.

Los artículos 1 y 2 de la ley 11.683 han permanecido con la redacción original de 1946 y, a pesar de tanto tiempo de vigencia, no se ha logrado generar sobre ellos una doctrina administrativa o judicial que sirva para ordenar las acciones del Fisco y el contribuyente, ni han constituido una herramienta útil para prevenir los excesos de uno y otro, ni sirvieron distinguir con alguna eficacia entre economía de opción, elusión y evasión, o para fijar sus consecuencias en el campo tributario, contravencional y penal.

Las redacciones de este siglo de la cláusula general antielusiva o antiabuso [ley general tributaria española, artículo 15 (2003); Código Tributario de Perú, Título

preliminar, artículo 1, que, considerados propios, artificiales, agrega el requisito económicos o jurídicos, agrega –con carácter jurídico al resultado. La incorporación de hechos jurídicos relevantes a la ley europea, puede leerse en tanto puede verse el ahorro de impuestos que constituye una exención, nada tiene de repugnante a la anomalía de la forma.

Esas mismas manifestaciones que cual contribuye a la carga tributaria.

En el plano de la ley, la ley conjunta contra la ley, por su sigla en in, tratados internacionales.

2.2. Propuesta

Es necesario que el derecho compare el derecho comparado, jurisprudencia argentina, de la justicia material, formal, y hacienda contribuyente.

La sistematización

- La afirmación de la capacidad contributiva
- La incidencia del hecho imponible
- La incidencia del hecho imponible

preliminar, artículo XVI (2012); Modelo CIAT/BID/GIZ, artículo 11 (2015)] suelen incorporar un doble test. De un lado, la existencia de actos o negocios jurídicos que, considerados de manera individual o en su conjunto, sean inadecuados, impropios, artificiales, para la obtención de un resultado económico. De otro lado, se agrega el requisito de que los actos inadecuados (o impropios) no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes ajenos al ahorro impositivo. Nuestra ley 11.683 agrega –con acierto– el parámetro de comparación: la inadecuación del negocio jurídico al resultado económico debe ser juzgada bajo el estándar del derecho privado. La incorporación a la norma de una demostración de los “efectos económicos o jurídicos relevantes ajenos al ahorro de impuesto”, muy difundida en la experiencia europea, puede levantar objeciones –como las expresó en nuestro país Dino Jarach–, en tanto puede verse allí una manera de incorporar la “intención” o el “móvil” de ahorro de impuestos. Y, si bien es cierto que en el derecho comparado tal propósito constituye una exigencia adicional, se corre el riesgo de que sea este elemento, que nada tiene de reprochable por sí mismo, el que termine definiendo la normalidad o anomalía de la forma empleada.

Esas mismas legislaciones incorporan como un caso particular la simulación, lo cual contribuye a distinguir entre elusión y evasión.

En el plano internacional, la OCDE ha propiciado dentro del “Plan de acción conjunta contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” (BEPS, por su sigla en inglés) la adopción de normas internas para prevenir el abuso de los tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional.

2.2. Propuesta

Es necesario receptar en la ley, las tendencias y las experiencias existentes en el derecho comparado de raíz latino continental, así como cierta tradición de la jurisprudencia argentina, que aunque no consolidada, marca el rumbo hacia el valor de la justicia material, atribuyendo la predominancia de la sustancia sobre su cauce formal, y haciendo valer el contenido real tanto a favor del Fisco como del contribuyente.

La sistematización debería contemplar:

- La afirmación de la vigencia de todos los métodos generales de interpretación al derecho tributario.
- La interdicción de la analogía salvo en aspectos complementarios del hecho imponible.
- La integración del derecho tributario con reenvío a normas del derecho tributario y común sobre definición de conceptos.

- La incorporación de una nueva norma general contra la elusión o el abuso de la ley tributaria, aplicable tanto al derecho doméstico como a las relaciones fiscales internacionales.

Dos consideraciones sobre los efectos de la norma general antielusiva:

- El Fisco es quien debe probar la anomalía negocial y, en su caso, la ausencia de motivos económicos o jurídicos relevantes, sin que se pueda invertir la carga de la prueba en el contribuyente. Esta prueba no requiere, desde nuestra visión, de un procedimiento especial ante reparticiones creadas ad hoc (como sucede en otras legislaciones) y debe dirimirse en el procedimiento de determinación de oficio.
 - La recalificación del abuso o la elusión solo puede generar como exigencia el impuesto omitido, con más los intereses resarcitorios, pero no multa por omisión de impuesto, pues se opone a ello el principio de tipicidad penal y hasta el error excusable. Estas consecuencias deben surgir expresas de la ley, como sucede en la legislación comparada.
- La incorporación de una norma general contra la simulación.

3. Normas tributarias

3.1. Fuentes de derecho tributario y derecho supletorio

3.1.1. Diagnóstico

No existe una enumeración de las fuentes del derecho tributario. El artículo 1 de la ley 11.683 contiene una referencia a la aplicación supletoria del derecho privado cuando señala: *“Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”*. La ubicación de la norma –inserta en un precepto sobre el criterio de interpretación de la ley– es impropia pues hace referencia al derecho supletorio en razón de la autonomía reconocida al Derecho Tributario. A su vez, el orden de prelación de la aplicación del derecho supletorio que rige el caso viene dado, en primer lugar, por otras leyes tributarias análogas o por aquellas otras que más se correspondan con su naturaleza y fines.

3.1.2. Propuesta

Enumerar l
gún su orden de

3.2. Reglame AFIP

3.2.1. Diagnós

En las XX
hía, 2000) se co
fijadas en la ley,

La potesta
618/97 (artículo
generales reglam

El citado d
mas generales o
leyes autorizan a
tración. La norm
contribuyentes;
fiscal; forma y p

Las resoluc
recursiva especí
mientos Admin
curso impropio
90 días hábiles
suspende los efe

Las resoluc
ministración cu
pronunciamien
facultad, cierto
tenor literal del
percepción fija
tiva fuera de tal
nadas “notas ex
procedimiento

Las interp
pueden ser ape
dentro de los q

3.1.2. Propuesta

Enumerar las fuentes del derecho tributario y definir el derecho supletorio según su orden de prelación.

3.2. Reglamentos e interpretaciones de alcance general dictados por la AFIP

3.2.1. Diagnóstico

En las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Salvador de Bahía, 2000) se concluyó: *“Que las facultades de la Administración tributaria deben estar fijadas en la ley, sin concesión de poderes discrecionales en su interpretación y aplicación”*.

La potestad tributaria normativa de la AFIP está contemplada en el decreto 618/97 (artículo 99, inciso 3, CN) y se ejerce mediante el dictado de resoluciones generales reglamentarias (artículos 4 y 7) y resoluciones interpretativas (artículo 8).

El citado decreto establece que el Administrador Federal puede impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros en materias en que las leyes autorizan a la AFIP a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración. La norma ejemplifica las materias objeto de reglamentación: inscripción de contribuyentes; agentes de retención y percepción; forma de documentar la deuda fiscal; forma y plazo de presentación de declaraciones juradas, entre otras.

Las resoluciones generales de naturaleza reglamentaria no contemplan una vía recursiva específica. No obstante, por aplicación supletoria de la Ley de Procedimientos Administrativos 19.549 y su reglamentación se puede interponer un recurso impropio [artículo 24, inciso a)] con posterior revisión judicial dentro de los 90 días hábiles judiciales de la denegatoria. La promoción de la acción judicial no suspende los efectos de la reglamentación impugnada.

Las resoluciones interpretativas pueden ser dictadas unilateralmente por la administración cuando lo estime conveniente o cuando sea solicitado, siempre que el pronunciamiento a dictarse ofrezca interés general. Hay respecto del ejercicio de esta facultad, cierto rebasamiento por parte de la Administración tributaria, pues bajo el tenor literal del artículo 8 del decreto 618, ella se circunscribe a los “mecanismos de percepción fijados en las leyes” y no a la interpretación del alcance de la ley sustantiva fuera de tales aspectos. Todavía, la AFIP recurre a la corruptela de las denominadas “notas externas” para fijar su postura sobre el alcance de la ley, omitiendo el procedimiento reglado.

Las interpretaciones de la Administración se publican en el Boletín oficial y pueden ser apeladas ante el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos dentro de los quince (15) días hábiles desde su publicación. En caso de no apelarse,

las resoluciones tienen el carácter de normas generales obligatorias. No se establece un plazo dentro del cual deba expedirse la Administración cuando la sea solicitada por parte de quien alegue un interés legítimo.

La norma no establece la vía recursiva para el caso en que se deniegue la solicitud presentada por el interesado, pero se considera que queda abierta la vía judicial de acuerdo con lo establecido en el artículo 24, inciso a), de la ley 19.549.

Estas facultades otorgadas a la AFIP abarcan, en la práctica, materia reservada a la ley.

3.2.2. Propuesta

- Incorporar un Capítulo que regule el tema de las reglamentaciones que puede emitir la AFIP. Como regla general, y en concordancia con el espíritu general del ordenamiento, siempre se deberá respetar el principio de legalidad, dejando fuera del ámbito de estas regulaciones los aspectos sustantivos de la obligación tributaria. Asimismo, para no vulnerar el derecho de los contribuyentes, se deberá establecer un régimen de impugnación que mantenga la estructura base del contencioso tributario influida por la existencia del Tribunal Fiscal de la Nación.
- Incorporar un régimen impugnativo de los reglamentos, previendo una apelación ante el Ministerio de Economía y, contra la denegatoria, la opción de recurrir al Tribunal Fiscal de la Nación o a la justicia ordinaria.
- Las interpretaciones o reglamentos de alcance general, emitidos por la AFIP con criterio vinculante para los contribuyentes, no deben adoptar la forma de "nota externa".

4. La consulta vinculante

4.1. Diagnóstico

El régimen de la consulta vinculante se encuentra contemplado de manera muy general en el artículo 4 de la ley 11.683 y ella ha sido reglamentada en detalle por la resolución general 1948. Allí se contempla que es viable antes de la configuración del hecho imponible o dentro del plazo para su declaración. Para que proceda formalmente, se requiere la existencia de un caso concreto y la respuesta solo vincula las partes en lo referido a dicho caso sin que pueda extenderse a otras situaciones. Solo pueden someterse a consulta cuestiones de derecho tributario sustantivo y no

aquellas cuestiones de retención o percepción.

Las consultas de la fecha de no plazos rara vez se ven afectadas por la discrecionalidad administrativa.

La apelación de notificación antes de la aplicación material del contribuyente a la ley agravante respectiva de los importes a pagar.

4.2. Propuesta

- Regular el régimen de consulta vinculante.
- Ampliar el ámbito de aplicación, incluyendo los casos de impugnación de reglamentos de alcance general, miembros del Tribunal Fiscal de la Nación.
- Incluir el régimen de impugnación de reglamentos de alcance general.
- Derogar el artículo 4 de la ley 11.683 y el artículo 1948 de la resolución general 1948.
- Fijar el plazo para la presentación de la consulta vinculante.
- Autorizar a la AFIP para emitir reglamentos de alcance general, siempre que no vulneren el derecho de los contribuyentes.

aquellas cuestiones que se refieran a la aplicación o interpretación de regímenes de retención o percepción, salvo excepciones.

Las consultas deben responderse dentro del plazo de noventa (90) días a partir de la fecha de notificación de su admisibilidad formal al consultante, pero estos plazos rara vez se cumplen y el plazo de la "admisibilidad formal" queda abierta a la discrecionalidad administrativa

La apelación debe interponerse dentro de los diez días hábiles administrativos de notificada ante el Ministerio de Economía. El criterio establecido en la respuesta es de aplicación mientras no sea revocado o modificado. El no acatamiento por parte del contribuyente del criterio establecido en la respuesta constituye una circunstancia agravante respecto de la determinación de las obligaciones tributarias e ingreso de los importes a los fines de la graduación de sanciones.

4.2. Propuesta

- Regular por ley los presupuestos sustanciales y procesales de la consulta vinculante, así como sus efectos.
- Ampliar la legitimación y permitir la consulta a los contribuyentes incidos, a los colegios profesionales y a las cámaras, asociaciones u organizaciones, cuando se trate de cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros.
- Incluir en el ámbito de aplicación los regímenes de retención o percepción.
- Derogar la aplicación de intereses y sanciones relativos a la consulta rechazada.
- Fijar plazos breves para que se expida la Administración tributaria.
- Autorizar la apelación del rechazo ante el Tribunal Fiscal de la Nación, siendo su decisión, inapelable.

CAPÍTULO XXIII

La relación jurídico-tributaria

1. Aspectos generales

1.1. Diagnóstico

La ley 11.683 regula aspectos parciales de la obligación tributaria material, sin rigor metodológico. Debería incorporarse un Capítulo destinado a poner de relieve el carácter personal del vínculo entre el obligado y el Estado, nacido del deber de contribuir, considerar las obligaciones materiales y las formales de los contribuyentes y terceros, y señalar también las obligaciones del Estado (p.ej., devolución de tributos pagados sin causa o deber de asistencia al contribuyente).

El régimen actual contempla los diferentes tipos de "sujeto pasivo" (obligado tributario) con referencia a la obligación sustantiva, siguiendo las categorías generales de "responsable por deuda propia" y "responsable por deuda ajena", que en lo esencial coincide con la diferenciación entre "contribuyente y responsable" de raíz alemana ("deuda" y "responsabilidad"), de arraigo en Latinoamérica por influencia del MCTAL. Esta perspectiva excluye de la categoría de sujeto pasivo los obligados al cumplimiento de los deberes formales. Omite la consideración de otros obligados (incluida la mención de los obligados a repercutir el impuesto) y es deficitario el trato de la responsabilidad subsidiaria o solidaria de ellos respecto del contribuyente. Asimismo, debe conciliarse la concurrencia de procedimientos para hacer valer la responsabilidad subsidiaria y solidaria.

La enumeración de la ley (artículo 8), incluye la solidaridad de terceros facilitadores de la conducta ilícita del contribuyente y la solidaridad del consumidor final, quienes solo deberían ser considerados pasible de una sanción.

Cabe hacer una consideración sobre la acción de reintegro o resarcimiento. La acción de resarcimiento es aquella que deduce el responsable solidario o sustituto, o tercero que efectivizó el tributo, respecto del destinatario legal tributario, o que

interpone el contribuyente que pagó de más con relación a otros contribuyentes coobligados (Conf. García Vizcaíno, Catalina, en *Legislación Usual Comentada*, autores varios, dir. Ángel Schindel, La Ley, 2015, T. I, pág. 163). Aunque la acción de resarcimiento puede ser considerada extratributaria, por la ausencia de interés público, ella se motiva en las obligaciones tributarias impuestas a otros responsables obligados a repercutir o no en el contribuyente de hecho. La ley del impuesto sobre los bienes personales (ley 23.966.) la contempla, por ejemplo, en los artículos 25 continuación y 26.

1.2. Propuesta

Incorporar una definición de la relación jurídico-tributaria, que incluya tanto lo relativo a la obligación tributaria sustantiva como a las obligaciones formales. Este Capítulo debería considerar los siguientes conceptos:

- El sujeto activo: la AFIP.
- El hecho imponible, la exención y la exclusión de objeto.
- Los obligados tributarios con la definición de cada uno, incluidos los entes que no poseen capacidad jurídica para el derecho común, los obligados a repercutir en la imposición indirecta, los obligados a realizar pagos a cuenta y anticipos, los sucesores a título universal y particular, y los que deban cumplir obligaciones formales.
- La adaptación a las normas del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.
- La responsabilidad subsidiaria y solidaria del obligado tributario. Entre los temas a regular se encuentran: i) la extensión de dicha responsabilidad en el plano fiscal y contravencional; ii) la reafirmación de que solo pueden incurrir en responsabilidad quienes administren y dispongan de los bienes sociales, no siendo suficiente la mera ocupación del cargo de director o gerente de la persona jurídica; iii) la solidaridad frente a la indivisibilidad de la obligación tributaria; iv) los efectos de la solidaridad del coobligado en los casos de extinción de la obligación (pago, prescripción, cumplimiento deber formal); v) la armonización de los procedimientos donde se haga valer la responsabilidad de la empresa y los directores, gerentes, socios administradores o terceros; vi) los casos especiales de solidaridad: sociedad/socio, empresas vinculadas, adquirente de bienes y servicios, consorcios, etc.
- La responsabilidad por los hechos u omisiones de los subordinados debe excluir la hipótesis de dolo de los dependientes.

- La el
- culp
- La r
- los "
- auto
- Elim
- La a
- respe
- La r
- La b
- El d
- Los
- ción
- Los
- Los
- Las

2. Derechos

2.1. Alcance

2.1.1. Diagnós

La ley actu
protección de l
ción Nacional
importancia pu
"La aprobación
ampliamente de
trascendencia en
rístico de las soc
la idea de equilib
contribuyentes,
obligaciones de

El ILADT
la elaboración
de Derechos de

- La eliminación como obligado tributario de los terceros que actúen con culpa o dolo para facilitar la evasión del tributo.
- La revisión del concepto de factura apócrifa y de la responsabilidad de los “contribuyentes que reciben facturas o documentos apócrifos o no autorizados” (hipótesis incorporada por la ley 25.795, BO: 17/11/03).
- Eliminación de la responsabilidad del consumidor final.
- La acción de resarcimiento del responsable solidario, sustituto o tercero, respecto del destinatario legal del impuesto.
- La representación del obligado.
- La base imponible.
- El domicilio y la residencia fiscal.
- Los modos de extinción de las obligaciones tributarias: pago; compensación, transacción, prescripción, condonación.
- Los intereses derivados de la mora culpable del contribuyente.
- Los privilegios del crédito tributario.
- Las normas de transparencia fiscal local e internacional.

2. Derechos y garantías del obligado

2.1. Alcance general

2.1.1. Diagnóstico

La ley actual no contiene una enunciación de ciertos estándares mínimos de protección de los derechos y garantías del contribuyente, derivados de la Constitución Nacional y de los principios generales del derecho. Como un ejemplo de su importancia puede citarse la ley 1/98 de España, cuya exposición de motivos dice: *“La aprobación de una ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de estos”*.

El ILADT promovió en las XXVI Jornadas (Santiago de Compostela, 2012) la elaboración de un documento que contuviera un anteproyecto de Declaración de Derechos del Contribuyente, y encargó la tarea a una Comisión Redactora inte-

grada por los profesores César García Novoa, Fernando Serrano Antón, Humberto Medrano, Heleno Taveira Torres y José Osvaldo Casás.

En dicho marco, el Profesor Casás (miembro honorario de la AAEF), propuso la denominada "Carta de Derechos del Contribuyente Latinoamericano"¹ en la que se enuncian un conjunto de derechos y garantías que reconocen como fuente las Cartas Constitucionales, el MCTAL, los pronunciamientos de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y las resoluciones de las Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios. Tales derechos y garantías aparecen enunciados en seis ejes que, con la adecuación correspondiente y en tanto fueran pertinentes, bien podrían ser normativizados con eficacia operativa. Tales ejes son: I) legitimidad del tributo; II) afianzamiento de la seguridad jurídica; III) igualdad, equidad y capacidad contributiva; IV) ejercicio de la potestad tributaria aplicativa; V) tutela jurisdiccional efectiva, y VI) inmunidades fiscales.

2.1.2. Propuesta

Incorporar al ordenamiento general un capítulo denominado "Derechos y garantías de los obligados" que asuma como base la "Carta de Derechos" elaborada por el Prof. Casás y la futura propuesta del ILADT en la materia.

2.2. Alcance en particular

2.2.1. Secreto fiscal

2.2.1.1. Diagnóstico

El artículo 101 de la Ley de Procedimientos Tributarios establece que las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los contribuyentes o terceros brinden al Fisco y los juicios de demanda contenciosa, en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.

La obligación se extiende a magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la AFIP obligándolos a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones.

Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones quedan incurso en el delito de violación de secretos y de la privacidad que establece: "Será reprimido con prisión de un mes a dos años e inhabilitación especial de uno a cuatro

1 Ad Hoc, Buenos Aires, 2014.

años, el fun
que por ley

Sin em
poró al artí
alcanzados p
ciones jurada
las determin
por infraccio
delito que se
Públicos, dep
facultada pa
establezca".

Esta m
mediante el
Fiscal", que
con consum
cios un códi
los datos id
avasallan el

La segu
posee una or
al centro de
interno y ext
seguridad o

2.2.1.2. Prop

- D
- I
- E
- E
- E

2 Resolucior

años, el funcionario público que revelare hechos, actuaciones, documentos o datos, que por ley deben ser secretos” (artículo 157 del Código Penal).

Sin embargo, a renglón seguido, por “decreto del poder ejecutivo” se incorporó al artículo 101 de la Ley de Procedimientos el siguiente párrafo: *“No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales, la Administración Federal de Ingresos Públicos, dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca”*.

Esta modificación –de dudosa legalidad– ha permitido al Fisco instrumentar mediante el dictado de una simple resolución general² sistemas como el de “Data Fiscal”, que impuso a aquellos contribuyentes que realicen operaciones comerciales con consumidores finales, la obligación de exhibir en lugares visibles de sus comercios un código de respuesta rápida (código “QR”) que suministra al público no solo los datos identificatorios del contribuyente, sino también una serie de datos que avasallan el derecho a la intimidad y privacidad del contribuyente.

La seguridad de la información en poder del Fisco es fundamental. La AFIP posee una organización interna que provee varios niveles de seguridad para acceder al centro de cómputos. Pero no existe política de privacidad sobre el tratamiento interno y externo de la información recibida. Ni controles ajenos sobre el sistema de seguridad o auditorías sobre su uso.

2.2.1.2. Propuesta

- Derogar el artículo 101, quinto párrafo, de la ley 11.683.
- Identificar la procedencia o rechazo de solicitudes de información efectuadas por autoridades administrativas, legislativas y judiciales u otros terceros.
- Establecer las condiciones y niveles de seguridad y acceso al centro de cómputos o base de datos de la AFIP. Generar un sistema de control externo de los niveles de seguridad y privacidad.

² Resoluciones generales 1415, 2672, 2746 y 3372.

2.2.2. Habeas data

2.2.2.1. Diagnóstico

Otra garantía que posee el contribuyente para resguardar la confidencialidad de sus datos es el *habeas data*. Este se ha definido como el derecho que le asiste a toda persona a solicitar judicialmente, la exhibición de los registros en los cuales están incluidos sus datos personales o los de su familia, para tomar conocimiento de su exactitud, requerir su rectificación, la supresión de datos inexactos u obsoletos o que impliquen discriminación.

La ley 25.326 de Protección de los Datos Personales tiene por objeto la protección integral de los datos personales asentados en archivos, registros, bancos de datos, u otros medios técnicos de tratamiento de datos, sean estos públicos, o privados destinados a dar informes, para garantizar el derecho al honor y a la intimidad de las personas.

Si bien los fiscos, tanto nacional como locales, rechazan la procedencia del *habeas data* sobre sus registros, la Corte Suprema de Justicia de la Nación la admitió y afirmó que las normas sobre protección de datos personales resultan aplicables al Fisco, salvo casos excepcionales.

2.2.2.2. Propuesta

- Incorporar el *habeas data* a la ley general tributaria.

2.2.3. Secreto profesional

2.2.3.1. Diagnóstico

Las leyes y códigos de ética que regulan las profesiones (abogados, contadores) establecen el secreto profesional; es un deber hacia los clientes y un derecho del profesional frente a las autoridades públicas que lo eximen de revelarlo. En materia penal, el profesional puede ser relevado del secreto profesional basado en "justa causa" (artículo 156, Código Penal y artículo 244, Código Procesal Penal), un concepto indeterminado librado a la conciencia del profesional o al propio beneficio del cliente. Del tratamiento legal precedente se extraen dos conclusiones:

- i) El contador o abogado no podría ser obligado a brindar información sobre el contribuyente.
- ii) Si dicha información es obtenida por la AFIP de manera voluntaria (v.gr., porque se la entregó el cliente en cumplimiento de los deberes de colabo-

raci
por
la A
fisc
ella

2.2.3.2. Propu

Regular e
en los procedin

3. Deber de

3.1. Diagnós

No existe
la Administra
mentados por
del Estado. El
que la Admin
cumplimiento
pertinentes. S
ley tributaria
derecho a ser
cicio de sus d
34, LGT).

3.2. Propues

La Admin
mas de ayuda
rios, para facil
el cumplimien
y también por

ración) o compulsiva (como consecuencia de un allanamiento dispuesto por un juez), no hay norma que impida el uso de esa información por la AFIP. En suma, las comunicaciones entre el contribuyente y su asesor fiscal no están amparadas por el secreto profesional si el Fisco accede a ellas de una manera regular.

2.2.3.2. Propuesta

Regular el secreto profesional referido a la información obtenida por la AFIP en los procedimientos de inspección.

3. Deber de asistencia a los obligados tributarios

3.1. Diagnóstico

No existe norma alguna que regule un sistema de asistencia por parte de la Administración a los obligados tributarios. Existen algunos servicios implementados por la AFIP, pero el tema debería formar parte de las obligaciones del Estado. El Modelo CIAT-BID-GIZ sí lo incluye (artículo 99), estableciendo que la Administración proporcionará asistencia a los obligados tributarios en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones a través de los medios que estime pertinentes. Se hace particular referencia a los medios electrónicos. También la ley tributaria española prevé entre los derechos de los obligados tributarios el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (artículo 34, LGT).

3.2. Propuesta

La Administración tributaria deberá facilitar a los obligados tributarios programas de ayuda y asistencia en el marco del deber de asistencia a los obligados tributarios, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. La asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias se podrá ofrecer por vía electrónica y también por otros medios.

4. Obligaciones de carácter formal y deberes de información

4.1. Obligaciones formales

4.1.1. Aspectos generales

Las obligaciones formales de los contribuyentes y los deberes de información de terceros aparecen delegadas en un marco amplio.

4.1.2. Aspectos particulares

La ley debería fijar el marco de las obligaciones formales y los deberes de información en los siguientes aspectos.

4.1.2.1. Obligación de informar

4.1.2.1.1. DIAGNÓSTICO

Si bien la ley hace referencia en distintos artículos a la obligación de los contribuyentes y terceros de presentar cierta información sobre las operaciones económicas, no contiene —como sí lo hace el Modelo del CIAT, por ejemplo— una disposición general que establezca dicha obligación.

El Modelo del CIAT (artículo 114) establece los deberes de información de terceros, agentes de retención y percepción, obligados a ingresar a cuenta, sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que realicen cobros por cuenta de sus socios. Cabe destacar que esta norma incluye consideraciones respecto del secreto profesional y de la protección de datos no patrimoniales.

También la legislación española contiene una disposición en este sentido (*Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión*), indicando que los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan, obtengan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica, en la normativa sobre asistencia mutua y en la ley general.

Asimismo, esta norma dice que el cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas,

aunque no existiera la Administración tributaria, la información en forma y plazos de obtención de información o domicilio de los contribuyentes o medios justificantes con la Administración tributaria.

Las actuaciones de la Administración tributaria del órgano de asistencia mutua o jurisdicción de asistencia mutua de otros contribuyentes de la asistencia mutua.

4.1.2.1.2. PROPÓSITO

- Diferencia de tablas de deudas
- Diferencia de en el e con la in que mir las

4.1.2.2. Obligación de información tributaria sustantiva

4.1.2.2.1. DIAGNÓSTICO

El sistema de información de los contribuyentes en el momento de la información.

aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento. Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las actuaciones de obtención de información podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante, a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente, o a petición de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua.

4.1.2.1.2. PROPUESTA

- Diferenciar entre declaraciones juradas y declaraciones informativas, estableciendo el alcance y efectos de cada una. Proporcionar información debería constituir un deber de los contribuyentes y debería estar regulado por la ley.
- Definir qué son los deberes de colaboración. Las delegaciones abiertas en la Administración y el Poder Ejecutivo deben ser corregidas mediante el establecimiento de la política legislativa indicativa. Esta última debe considerar la utilización de los medios informáticos y la protección de la información. Se debe incorporar a la ley los elementos fundamentales que deben contener las declaraciones juradas, pero permitiendo a la Administración la posibilidad de realizar ajustes de acuerdo al desarrollo de las nuevas tecnologías.

4.1.2.2. Obligación de presentar una declaración jurada sobre la obligación tributaria sustantiva y fechas de pago

4.1.2.2.1. DIAGNÓSTICO

El sistema argentino se estructura sobre la base de la autodeterminación de los elementos de cada impuesto, por declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes en el tiempo y condiciones que establece la AFIP. La presunción de certeza cede ante la impugnación de la autoridad fiscal.

La Ley General Tributaria española (2003) propone una definición conveniente: “Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria” (artículo 119).

El modelo de Código Tributario del CIAT (2015) dispone la reserva de ley para establecer la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones, en particular para la declaración de la obligación tributaria principal, la de realización de pagos a cuenta o anticipados y la de retener o percibir. Asimismo, este Código prevé un Capítulo especial para la utilización de tecnologías informáticas, telemáticas y electrónicas, aunque se admite que, al tratarse de un tema que está sujeto a una constante evolución, no puede establecerse una regulación rígida (artículos 96 a 98).

Nuestra ley omite regular aspectos importantes de la autodeterminación delegando la tarea en la AFIP sin fijar un marco, o inclusive, autorizando al Poder Ejecutivo para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada por otro sistema “adecuando al efecto las normas legales respectivas” (artículo 11, segundo párrafo).

Así, entonces, el decreto reglamentario regula aspectos importantes como quiénes son los sujetos obligados a presentar declaración jurada (artículos 23 a 27, DR 1397/97) y las formas extrínsecas de la misma (artículo 28). Y mediante resoluciones generales, la AFIP dispuso la presentación de declaraciones juradas por medio de transferencia electrónica de datos³ y se exigió a ciertos contribuyentes que efectúen el pago de sus obligaciones por transferencia electrónica de fondos⁴.

En suma, ciertas exigencias reglamentarias colisionan con el principio de legalidad. Ello se origina en excesos reglamentarios y también en delegaciones impropias, como sucede con el artículo 24 de la ley, que autoriza a la AFIP a modificar por su sola discrecionalidad las formas y plazos de percepción de ingresos y disponer otras cuando las previstas por las leyes no resulten adecuadas o eficaces.

4.1.2.2.2. PROPUESTA

- Definir legalmente las clases de declaraciones juradas y sus efectos.

³ Resolución general 1345/04.

⁴ Resolución general 1778/04.

4.1.2.3. Inscri

La ley pr
obligatorio de
fiscalización se
credencial. Se
Judicial nacion
ningún trámite
ben, de corres
correspondien

La delega
debe brindar a

La ley de

4.1.2.3.1. PARA

- a) No
est
- b) Nu
- c) Per
- d) Cód
tes
- e) Nu
- f) Co
- g) Ide
po
- h) Ide
les
- i) No
los
ob
- j) Pe
- k) Co
tra

4.1.2.3.2. PARA DATOS

- a) Ra
vie

4.1.2.3. Inscripción y registro. Base de datos

La ley procesal (artículo 103) faculta a la AFIP para implantar un régimen obligatorio de responsables del pago de gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a su cargo, mediante el otorgamiento de una cédula o credencial. Se dice allí que los organismos de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial nacionales, provinciales y municipales y sus dependencias no darán curso a ningún trámite que resulte de interés para los solicitantes, si los obligados no exhiben, de corresponder como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, la correspondiente cédula o credencial.

La delegación es amplia y no establece el tipo de información que el obligado debe brindar a la Administración tributaria.

La ley debe definir la obligación de aportar:

4.1.2.3.1. PARA LAS PERSONAS HUMANAS, LOS SIGUIENTES DATOS

- a) Nombre y apellidos, sexo, fecha de nacimiento, lugar de nacimiento, estado civil.
- b) Número de CUIT.
- c) Personas habilitadas para el uso de la clave fiscal.
- d) Código de identificación fiscal del Estado de residencia, para no residentes.
- e) Número de pasaporte, en su caso.
- f) Condición de residente o no residente en territorio argentino.
- g) Identificación de las sociedades de la Argentina y del exterior en las cuales posee participación accionaria.
- h) Identificación de las sociedades de la Argentina y del exterior en las cuales ejerce cargo de director, gerente.
- i) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y CUIT de los representantes legales para las personas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- j) Perfil de riesgo fiscal en función de los antecedentes y categoría.
- k) Constancia de las resoluciones dictadas en los procedimientos administrativos y judiciales durante el período no prescripto.

4.1.2.3.2. PARA LAS PERSONAS JURÍDICAS Y DEMÁS ENTIDADES, LOS SIGUIENTES DATOS

- a) Razón social o denominación completa, así como el anagrama, si lo tuviera.

- b) Número de CUIT.
- c) Número de identificación fiscal de otros países, en su caso, para los residentes.
- e) Condición de persona jurídica o entidad residente o no residente en territorio argentino.
- f) Fecha de constitución y capital social de constitución.
- g) Copia de los estatutos y sus modificaciones.
- h) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los representantes legales.
- i) Constancia de las resoluciones dictadas en los procedimientos administrativos y judiciales.

Las personas o entidades incluidas en las bases de datos deberían tener acceso a la información. Asimismo, corresponde garantizar el derecho del obligado a la rectificación o cancelación de sus datos personales o fiscales cuando resulten inexactos o incompletos, tal como se indicó en el § 2.2.2, precedente.

4.1.2.4. Obligación de disponer de un número de identificación fiscal y forma de acreditación

Se deben contemplar los siguientes aspectos:

1. Las personas físicas y jurídicas, así como los obligados tributarios a que se refiere la ley tributaria tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.
2. Uso de la identificación fiscal en operaciones con trascendencia tributaria.

4.1.2.5. Obligación de llevar y conservar los libros registro de carácter fiscal

4.1.2.5.1. DIAGNÓSTICO

La ley establece que la AFIP puede exigir a contribuyentes, responsables e incluso terceros, cuando fuere necesario, que lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible (artículo 40, ley 11.683). Sin embargo, aspectos tan importantes como la determinación de la base imponible en el impuesto a las ganancias no definen qué balance emplear como punto de partida y el reenvío a la legislación privada no es eficiente.

4.1.2.5.2. PROPIEDAD

- Ren...
- Eco...
- del...
- Los...
- de s...
- perm...
- mica...
- Las...
- asen...
- mon...
- to ju...
- para...
- nica...
- Los...
- o el...
- ban...
- regis...
- estab...
- tribu...
- Los...
- térmi...

4.1.2.6. Utiliza

4.1.2.6.1. DIAGNÓSTICO

La AFIP p...

dios electrónicos...

vidad y el ejerci...

Mediante...

estableció la po...

nicos o magnét...

mismas. La res...

ción de declara...

los recursos de...

través de la pág...

consideró que n...

terísticas mínim...

4.1.2.5.2. PROPUESTA

- Remitir a las normas aprobadas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la respectiva jurisdicción en todo lo referido a confección del balance contable.
- Los entes que no lleven contabilidad deberán tener un registro mínimo de sus operaciones con las características indicadas en el CCCN, que permita la fiscalización del impuesto derivado de las operaciones económicas.
- Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán asentarse en los correspondientes registros en un plazo breve a partir del momento de realización de la operación o de la recepción del documento justificativo o, en todo caso, antes de que finalice el plazo establecido para presentar la correspondiente declaración, autoliquidación o comunicación.
- Los libros o registros contables, incluidos los de carácter informático o electrónico que, en cumplimiento de sus obligaciones contables, deban llevar los obligados tributarios, podrán ser utilizados como libros registro de carácter fiscal, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en la ley general o en la normativa específica de los distintos tributos.
- Los libros y registros deben conservarse por un plazo que sea el doble del término de prescripción.

4.1.2.6. Utilización de tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas

4.1.2.6.1. DIAGNÓSTICO

La AFIP promueve como principio general la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias.

Mediante el decreto 658/02 se modificó el decreto reglamentario de la ley y se estableció la posibilidad de presentar las declaraciones juradas por medios electrónicos o magnéticos que aseguren razonablemente la autoría e inalterabilidad de las mismas. La resolución general 1345/02 dispuso un régimen especial de presentación de declaraciones juradas correspondientes a las obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social mediante la transferencia electrónica de datos a través de la página web del organismo o por medio de entidades homologadas. Se consideró que resultaba necesario establecer un procedimiento que reúna las características mínimas de seguridad exigidas para su aceptación.

En la actualidad, buena parte de las funciones de verificación y fiscalización que vincula al Fisco con los contribuyentes se expresa por medios electrónicos. Las herramientas tecnológicas e informáticas han influido en el modo de cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, en un amplio rango que incluye deberes de información, emisión de facturas, sistemas de retención y percepción, pagos anticipados, presentación de declaraciones juradas e intercambio de información con los fiscos locales, entre otras situaciones. La AFIP posee un muy buen sistema informático sobre el que opera una formidable base de datos.

La ley 11.683 no contiene un marco legal para encuadrar las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. El artículo 36 es insuficiente y no fija ni la política ni los límites a la facultad reglamentaria.

4.1.2.6.2. PROPUESTA

- Establecer el marco legal para regular el denominado "gobierno electrónico" de la AFIP.
- La regulación debe considerar los siguientes elementos: 1) compatibilidad de la eficiencia del Fisco con las garantías del derecho de los contribuyentes; 2) flexibilidad impuesta por la evolución tecnológica; 3) preparación de los obligados para cumplir con las acciones requeridas; 4) autenticidad, características y equivalencia del documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con el documento original; 5) procesos de digitalización que garanticen la autenticidad, la integridad y conservación del documento imagen; 6) obligación de conferir vista del expediente electrónico y expedir copias en papel de cualquier clase de documento electrónico, ya sea original, imagen electrónica de original o copia, realizando su cotejo un funcionario público.
- En las actuaciones de fiscalización y en los procedimientos administrativos, los expedientes podrán tener carácter electrónico total o parcialmente, siempre que los documentos y archivos que los integren reúnan las características necesarias para su validez y eficacia.

4.1.2.7. Firma digital y electrónica. Certificado digital

4.1.2.7.1. DIAGNÓSTICO

La ley 25.506 establece que "*Se reconoce el empleo de la firma electrónica y de la firma digital y su eficacia jurídica en las condiciones que establece la presente ley*" (artículo 1). Se entiende por firma digital el resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo cono-

cimiento del firmante. Este documento debe ser susceptible de verificación simultánea con la emisión del documento.

Para la ley 25.506, la "firma electrónica" no posee carácter de atribuido a cada uno de los sujetos en favor de su validez, sino de desconocimiento de la identidad de quien la invoca.

La ley 25.506 establece el documento digital firmado por el emisor y verificación de la autenticidad de los certificados de firma digital emitidos por el emisor; b) requisitos exigidos por la autoridad competente.

La AFIP fue sancionada por la resolución 88/C/01, que establece los requisitos de los documentos relacionados con la firma digital.

La ley 11.683

4.1.2.7.2. PROPUESTA

- Incluir en el marco legal la emisión de la firma digital.

4.1.2.8. La clave

4.1.2.8.1. DIAGNÓSTICO

Recibe el nombre de clave de acceso a los servicios informáticos de la AFIP.

Este sistema de acceso a los servicios informáticos de la AFIP se basa en cuatro niveles de seguridad. En los niveles de acceso de la persona física

cimiento del firmante, encontrándose esta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, de modo que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma.

Para la legislación argentina, los términos “Firma Digital” y “Firma Electrónica” no poseen el mismo significado. La diferencia radica en el valor probatorio atribuido a cada una de ellas. La “Firma Digital” posee una presunción *iuris tantum* en favor de su validez. En el caso de la “Firma Electrónica”, en cambio, en caso de desconocimiento por el titular, la carga de la prueba de su validez corresponde a quien la invoca.

La ley 25.506 define en el artículo 13 el certificado digital como aquel documento digital firmado digitalmente por un certificador, que vincula los datos de verificación de firma a su titular. El artículo 14 establece los requisitos de validez de los certificados digitales: a) ser emitidos por un certificador licenciado por el ente licenciante; b) responder a formatos estándares reconocidos internacionalmente, fijados por la autoridad de aplicación y contener ciertos datos mínimos.

La AFIP fue autorizada a actuar como Certificador licenciado por medio de la resolución 88/08. Mediante resolución general 2651, AFIP estableció los procedimientos relacionados con la emisión y administración de los certificados digitales.

La ley 11.683 no hace referencia al uso de la firma y certificados de esta especie.

4.1.2.7.2. PROPUESTA

- Incorporar a la ley general el uso de la firma digital y electrónica. Regular la emisión y efectos de certificados digitales

4.1.2.8. La clave fiscal

4.1.2.8.1. DIAGNÓSTICO

Recibe el nombre de clave fiscal el procedimiento obligatorio de registración, autenticación y autorización de usuarios, personas físicas a nombre propio o como representantes legales de personas jurídicas, a los fines de utilizar y/o interactuar con los servicios informáticos habilitados en el sitio web de la Administración Tributaria.

Este sistema se encuentra regulado por la resolución general 3713 que prevé cuatro niveles de seguridad, asociados con el nivel de acceso a la información o trámite. En los niveles máximos (3 y 4) se requiere el registro de los datos biométricos de la persona física que solicita la clave fiscal.

La fuente legal del procedimiento, citada por las resoluciones generales que han establecido el sistema, es el artículo 11 de la ley 11.683. Su texto se refiere a la forma de determinación de los impuestos mediante el sistema de declaraciones juradas.

La reglamentación hace responsable al usuario de la "Clave Fiscal" en lo que respecta al resguardo y protección de esta. Para la AFIP, el primero y único responsable por el uso fraudulento que de la misma pudiera llegar a hacerse resulta ser el propio contribuyente. Sin embargo, la jurisprudencia ha puesto ciertos límites a esta responsabilidad que se impone al contribuyente en casos de usurpación fraudulenta.

4.1.2.8.2. PROPUESTA

- La ley debe definir las características básicas del régimen y establecer responsabilidades del contribuyente y terceros por el uso, resguardo y protección del sistema de clave fiscal o similares. Deben considerarse las sanciones para quienes hagan un uso indebido o fraudulento de la clave fiscal.

1. Diagn

1.1. El bi

La ley
miento de
el doble o
atendiendo
do en las i
cos- y la p

1.2. Infra

1.2.1. Tip

El sis
figuras bás
ción jurada
(defraudac
tivas figura
es aconsej
propósito o

Pero e
duce el ac
ciertas hip
tiva al bien
figuras de

CAPÍTULO XXIV

Infracciones y sanciones

1. Diagnóstico sobre infracciones sustantivas

1.1. El bien jurídico tutelado

La ley 11.683 contiene un repertorio de infracciones y sanciones por incumplimiento de las obligaciones de carácter material y formal. Es recomendable mantener el doble orden de tipicidad legal relativo a las infracciones sustanciales y formales, atendiendo al distinto bien jurídico tutelado: la integridad del patrimonio del Estado en las infracciones materiales –a través de las cuales se cumplen los fines públicos– y la preservación de la función recaudadora en las infracciones formales.

1.2. Infracciones materiales

1.2.1. Tipicidad

El sistema actual de las infracciones materiales agrupa las conductas en dos figuras básicas de resultado, concretadas por la presentación culposa de una declaración jurada inexacta (omisión de impuesto, artículo 45) y por una declaración falsa (defraudación fiscal, artículo 46). Desde que esta dualidad expresada en las respectivas figuras típicas posee una larga tradición y fuerte arraigo en la jurisprudencia, es aconsejable no alterar o intervenir mínimamente en la tipicidad legal, con el propósito de aprovechar la jurisprudencia que les ha conferido un alcance particular.

Pero eso no releva, por ejemplo, de ordenar la mezcla metodológica que produce el actual artículo 47, que bajo el título de “presunciones de dolo”, considera ciertas hipótesis específicas de defraudación (las que siempre exigen una lesión efectiva al bien jurídico protegido), sin que corresponda extraer de ello, la existencia de figuras de peligro.

Una situación particular se presenta con el agente de retención que mantiene en su poder los fondos retenidos luego de transcurrido el plazo de ingreso. La consideración del elemento subjetivo en estos casos debe ser mantenida, como se encargó de señalarlo la Corte Suprema en la causa "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL" (Fallos: 303:1548), aunque esa doctrina pretendió ser vinculada con un texto legal que le agregaba a la acción del retenedor, el adverbio "fraudulentamente", luego eliminado por un cambio legislativo.

La ley 11.683 contempla la figura base de la "defraudación fiscal", que tiene su paralelo en la "evasión" de la ley penal tributaria (ley 24.769), y con la misma metodología deberían contemplarse otras conductas particulares de esta última: aprovechamiento indebido de subsidios, obtención fraudulenta de beneficios fiscales, insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de pago y alteración dolosa de registros.

1.2.2. Personalidad de la pena

La jurisprudencia de los tribunales federales, siguiendo la doctrina de la Corte Suprema del *leading case* "Parafina del Plata" (Fallos: 271:297), han adoptado el principio de la "personalidad de la pena", según el cual solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149). Por ende, las sanciones poseen naturaleza penal y como tal exigen la concurrencia de la culpabilidad, expresada en un obrar negligente o doloso. En esa dirección, el Alto Tribunal ha dicho que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Fallos: 287:74), superando las disímiles posturas que en el campo dogmático propició la doctrina nacional sobre su ubicación científica.

Estos principios no poseen el mismo arraigo en el derecho infraccional local, donde priman aún concepciones objetivas, expresados en leyes cuyo alcance ha sido avalado por los tribunales.

1.2.3. Reducción, graduación y eximición de sanciones

La ley establece un mecanismo de reducción de multas si el contribuyente se allane a la pretensión fiscal (artículo 49). La reducción será mayor cuanto más temprano sea el allanamiento. El beneficio revela una condonación o premio de base recaudatoria, para desincentivar la impugnación de la decisión administrativa, y no se basa en ningún elemento de la conducta del contribuyente.

La figura de "defraudación fiscal" (artículo 46) contempla una graduación de la multa de 3 a 10 veces del capital. El rango parece excesivo; en la práctica no se usa

(ver pautas d
y la sanción n

Los trib
na fe ante te
contempla ca
tificación esp
considerarse

1.2.4. Reenvío

Otras no
de las estable
tributarias. A
do para Pequ
zación del gr
ley 11.683. E
para ciertos c
prevé multas
parte del Fisco

La ley 2
que los sujet
regímenes es
ma Único de
arts. 45 y 48
mencionados

2. Diagnóstico

2.1. Aspecto

Las acci
incluida la c
deben estar c
contenido es
límites fijado

El esque
objetable cie
sura una seri
en blanco, o

(ver pautas de graduación de las sanciones según la instrucción general AFIP 6/07) y la sanción máxima (1000%) es desproporcionada.

Los tribunales eximen de sanción cuando el contribuyente ha actuado de buena fe ante textos legales ambiguos o poco claros. Sin embargo, la ley 11.683 no contempla causales de excusación de la conducta, ni siquiera cuando medie una rectificación espontánea de las declaraciones juradas inexactas, acción que solo debería considerarse como una infracción de carácter formal.

1.2.4. Reenvíos de regímenes especiales a la ley 11.683

Otras normas tributarias también establecen sanciones y remiten a la aplicación de las establecidas por la ley 11.683 para el caso de incumplimiento de obligaciones tributarias. Así, por ejemplo, el artículo 26 de la ley 26.565 de Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes establece que la aplicación, percepción y fiscalización del gravamen estará a cargo de la AFIP y se regirá por las disposiciones de la ley 11.683. El régimen prevé la sanción de clausura de los pequeños contribuyentes para ciertos casos contemplados en la ley especial como en la ley 11.683. También prevé multas para casos de incumplimiento y la posibilidad de recategorización por parte del Fisco.

La ley 26.023, de recursos de la seguridad social, establece en su artículo 10 que los sujetos obligados a actuar como agentes de retención o percepción en los regímenes establecidos para el ingreso de las obligaciones correspondientes al Sistema Único de la Seguridad Social serán pasibles de las sanciones establecidas en los arts. 45 y 48 de la ley 11.683, cuando incurran en las conductas tipificadas en los mencionados artículos.

2. Diagnóstico sobre infracciones formales

2.1. Aspectos generales

Las acciones u omisiones tipificadas como infracciones a los deberes formales, incluida la caracterización del ilícito genérico o las formas particulares agravadas, deben estar consideradas en la ley, sin perjuicio de la integración de la conducta de contenido específica a las normas reglamentarias o administrativas, dentro de los límites fijados por la ley.

El esquema actual se muestra respetuoso de estos principios, aunque resulte objetable cierta política legislativa de sancionar con pena conjunta de multa y clausura una serie de situaciones abiertas, que bien podrían considerarse tipos penales en blanco, o que confieren una discrecionalidad al funcionario administrativo que

la aplica "atendiendo a la gravedad del hecho" (artículo 40, continuación, segundo párrafo).

2.2. La suspensión de la CUIT

La suspensión de la CUIT se encuentra contemplada en las resoluciones generales 3358/12 y 3416/12 ante el incumplimiento de meros deberes formales.

No solo es grave la consecuencia, sino que es más grave todavía por la ausencia de un procedimiento previo que cumpla con un estándar mínimo de debido proceso adjetivo y material (ley 19.549, artículo 1; CN, artículo 18).

La cuestión ha merecido el rechazo de los tribunales.

3. Propuestas en materia de infracciones formales y materiales

Un nuevo ordenamiento debería sistematizar las tipificaciones, completarlas y considerar un conjunto de reglas y principios de naturaleza penal que la doctrina y la jurisprudencia han establecido para la materia:

- Incorporar una definición de infracción tributaria vinculada con el incumplimiento de las obligaciones de carácter material y formal, tipificadas en la ley general o especial.
- Especificar quiénes pueden ser los autores de las infracciones tributarias y fijar el régimen de solidaridad entre los infractores.
- Distinguir entre los obligados y los responsables por las infracciones.
- Establecer que las infracciones sustanciales requieren la existencia de una acción culposa o dolosa, admitiéndose la comisión por omisión.
- Colocar a cargo del Fisco la prueba del elemento subjetivo en la defraudación fiscal.
- Mantener el estatus actual de las infracciones sustanciales como figuras de resultado.
- Limitar el monto máximo de pena por defraudación a cuatro veces el impuesto omitido.
- En consonancia con lo dispuesto en la ley penal tributaria, debería considerarse como *excusa legal absolutoria* de la responsabilidad penal el hecho de que el sujeto infractor repare el incumplimiento de manera espontánea, con la rectificación de las declaraciones juradas y siempre que su conducta haya sido espontánea. El caso debería ser tipificado como una infracción de carácter formal.

- Prever las formas de extinción de las sanciones.
- Eliminar la suspensión de la CUIT como acción del Fisco frente al incumplimiento de deberes formales.
- Derogar la reducción progresiva de sanciones según el nivel procesal de acatamiento.
- Identificar de manera adecuada las diferentes sanciones, agrupándolas en principales y accesorias, conciliándolas con las accesorias de la ley penal tributaria e incorporando las que hoy se consideran atípicas (cancelación de inscripciones en registros públicos, suspensión de la CUIT, decaimiento de beneficios, concesiones o privilegios de estímulo, etc.).
- Examinar los casos particulares de “defraudación fiscal”, hoy contemplados en el artículo 47 como presunciones del dolo. La definición debería excluir, al menos, el actual inciso e), fuente de confusión al identificar dos conceptos que deben permanecer bien diferenciados: la elusión y la evasión (defraudación fiscal).
- Definir la figura de “retención fraudulenta”.
- Consagrar el reenvío recepticio de otras normas penales especiales a la ley general tributaria.
- Consagrar la aplicación de principios y normas que aseguren:
 - La aplicación supletoria del derecho penal.
 - La irretroactividad de la ley con contenido penal tributario, salvo que sea más benigna.
 - La tipicidad legal, con el marco de la delegación referida a la integración de los deberes formales cuya violación constituye una infracción.
 - Las causales eximentes de la responsabilidad, incluidas la rectificación de las declaraciones y el error excusable de hecho o de derecho para quienes hayan considerado lícita su conducta.
 - La responsabilidad de los sujetos infractores y el concurso o solidaridad de infractores.
 - Los criterios para la graduación de las sanciones.
 - La extinción de sanciones.
 - La prescripción de la acción.
- Incorporar la figura de infracción por incumplimiento doloso de las obligaciones del empleado de la Administración tributaria que cause daño al Estado o al contribuyente.

4. Incumplimiento de los deberes de funcionario público

La violación del secreto fiscal previsto en el artículo 101, por parte de los funcionarios de la AFIP, es sancionada por el artículo 157 del Código Penal, con prisión de un mes a dos años e inhabilitación especial de uno a cuatro años.

Fuera de lo expuesto, no está contemplada la situación del funcionario o agente que, violando con dolo los deberes del cargo, provoque un daño económico al Fisco o al contribuyente. Estos casos deberían ser sancionados con una multa, graduable entre un máximo y un mínimo, y una eventual pena accesoria de inhabilitación temporal, sin perjuicio de la responsabilidad patrimonial. Un ejemplo de una conducta pasible de esta sanción es la persistente retención de impuestos a contribuyentes que demuestran la existencia de saldos a favor, situación muy extendida en las Administraciones fiscales locales.

La figura fue contemplada por el MCTAL (artículos 122 a 125).

5. Conciliación de la vía contencioso administrativa con la vía penal tributaria

5.1. Diagnóstico

La inexistencia de una determinación de oficio firme o su equivalente en materia de seguridad social (como lo exigía la ley 20.658, antes de la ley 23.771) genera un paralelismo de procesos, administrativo y penal, que ante la falta de conciliación de sus recíprocas influencias, genera la posibilidad de sentencias contradictorias.

Una manera de prevenir el escándalo jurídico —o al menos de acotarlo sustancialmente— es suspender la causa penal hasta que la determinación de oficio haya quedado firme en los términos del artículo 79 de la ley, es decir, cuando la determinación de oficio no fue apelada o porque recayó resolución en los recursos de reconsideración y apelación ante el Tribunal Fiscal contemplados en el artículo 76. La medida debería ir acompañada de la fijación de plazos perentorios para la resolución de tales recursos. La ley penal tributaria contempla una prejudicialidad acotada a la materia contravencional, pues la autoridad administrativa no puede aplicar sanciones hasta que recaiga “sentencia definitiva en sede penal”, en cuyo caso, para luego aplicar las sanciones correspondientes no deben alterarse las declaraciones sobre los hechos producidas en dicha sede (artículo 20, *in fine*, ley 24.769). En la materia sustantiva, la ley 24.769 dispone la concurrencia de las penas por ella fijadas con las sanciones administrativas (artículo 17).

Por su p
modificacion
a diez veces l
prevista en lo
Vizcaíno: “un
sona no le pu
de los ordena
las reglas del
un hecho cay
mayor” (con
actualizada, l
perposición c
rio de la regl
recepción en
de Bahía, 20

Un inter
do por la ley
personas jurí
sanciones pre
la responsabi
a las personas
de cumplime

5.2. Propue

- La
- qu
- de
- ob
- La
- lo
- pr
- D
- (i
- R

Por su parte, la ley 26.735 incorporó al artículo 14 de la ley 24.769 y sus modificaciones, la pena accesoria de multa a la persona de existencia ideal, de dos a diez veces la deuda verificada, que se superpone con la multa por defraudación prevista en los artículos 46 y 48 de la ley 11.683. Sobre el tema concluye García Vizcaíno: “un examen cuidadoso de la cuestión lleva a concluir que a la misma persona no le pueden ser aplicadas por el mismo hecho las sanciones de la ley 11.683 o de los ordenamientos fiscales provinciales o de la CABA, a más de las de la LPT por las reglas del concurso ideal del artículo 54 del Código Penal, que sienta que ‘cuando un hecho cayere bajo más de una sanción, se aplicará solamente la que fijare pena mayor’” (conf. García Vizcaíno, *Manual de Derecho Tributario*, 2ª ed. ampliada y actualizada, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2016, pág. 703). De otro lado, la superposición de multas, aplicables por dos autoridades diferentes, resulta violatorio de la regla del *non bis in idem*. Sobre esta última, cabe decir que debería tener recepción en la materia infraccional, como se dijo en las XX Jornadas (Salvador de Bahía, 2000).

Un intento de solución lo suministra el Código Fiscal de la CABA (reformado por la ley 4087). Dispone que no podrá sancionarse administrativamente a las personas jurídicas que, en el marco del proceso penal, hubieran sido objeto de las sanciones previstas en el artículo 14, segundo párrafo, de la ley 24.769, ni extender la responsabilidad solidaria por las multas que fueran aplicables a los entes ideales, a las personas físicas que hubieran sido condenadas con penas privativas de libertad de cumplimiento efectivo o condicional.

5.2. Propuesta

- La justicia penal debe suspender el trámite de la denuncia penal hasta que la determinación de oficio quede firme (sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación), sin perjuicio de las medidas cautelares vinculadas con el objeto de la instrucción.
- La justicia penal debe aplicar las multas por defraudación previstas en los artículos 46 y 48 de la ley 11.683, y concordantes de la legislación provincial, en cuanto generen la imputación penal de la ley 24.769.
- Derogar el apartado 1, segundo párrafo, del artículo 14 de la ley 24.769 (incorporado por la ley 26.735).
- Receptar en la ley la regla del *non bis in idem*.

6. Derecho a no autoincriminarse

6.1. Diagnóstico

Es conocida en todos los sistemas la tensión entre el deber de brindar información al Fisco para la determinación de los impuestos bajo amenaza de sanción y la garantía constitucional de no inculparse en materia penal (artículo 18 de la Constitución Nacional).

En Argentina los tribunales han dicho que el contribuyente no puede resistir los deberes de colaboración (en particular, exhibición de libros de comercio y documentos) amparándose en un eventual uso de dicha información para fundar sanciones de tipo administrativo o penal.

Sin embargo, como reconoció el ILADT en las XIX Jornadas de Derecho Tributario (Lisboa, 1998), al tratar el Tema I, "Criminalización de las infracciones tributarias", corresponde "la afirmación de la vigencia en el ámbito administrativo y judicial del principio de no declarar contra sí mismo". En el mismo sentido, en las XX Jornadas (Salvador de Bahía, 2000), se reconoció en "5. K) *el Derecho del contribuyente a no autoinculparse como consecuencia de la aportación de pruebas y documentos exigidos por el Fisco mediante coacción*".

6.2. Propuesta

- Regular el derecho a la no autoincriminación por el cumplimiento a los deberes formales.

Actu determ

1. Actuación

Las actuaciones al cobro de esta materia eficiente, ins

La falta de criterios jurisdic

Un ejemplo, por el que *de gestión e in* *mientos de ap*

No obstante, se fija deberes de allí se plantea Ejecutivo par

2. Aspectos

2.1. General

2.1.1. Diagn

Los procedimientos de la comunicac

CAPÍTULO XXV

Actuaciones y procedimientos para la determinación y cobro de la deuda fiscal

1. Actuaciones y procedimientos de verificación y fiscalización

Las actuaciones de inspección, previas a la determinación de oficio o relativas al cobro de la deuda, carecen de sistematización y organicidad. La legislación de esta materia debería poseer un propósito claro: permitir una función recaudadora eficiente, inserta en la división de poderes y garantías constitucionales.

La falta de previsión legal ha sido ocupada con prácticas administrativas o los criterios jurisprudenciales.

Un ejemplo de sistematización lo constituye el Real Decreto 1065/07 de España, por el que se aprueba el *Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*.

No obstante, puede resultar un tema sujeto a debate el alcance del reglamento que fija deberes de colaboración y los procedimientos para el cobro de los tributos, pues allí se plantea un potencial conflicto entre la ley y las facultades autónomas del Poder Ejecutivo para "hacer recaudar las rentas de la nación" (artículo 99, inciso 7, CN).

2. Aspectos procesales

2.1. Generales

2.1.1. Diagnóstico

Los procedimientos tradicionales de verificación y fiscalización se inician con la comunicación al contribuyente, a través de la notificación de la *orden interven-*

ción. Allí se debe delimitar temporal y sustancialmente el objeto de la investigación fiscal permitiendo al contribuyente conocer cuál es la información que se le podrá requerir.

La instrucción general (AFIP) 320/97 ordena a las distintas dependencias del Fisco que el inicio de la inspección debe ser notificado al contribuyente en forma fehaciente, con la fecha en la que se dispone la fiscalización, la División interviniente y la sede a la que pertenecen los actuantes, debiendo, además, ser suscripto por el Jefe de la División actuante. También debe informarse el nombre del inspector y su supervisor, con sus números de legajo, detallándose a renglón seguido las obligaciones y períodos objeto de verificación, circunstancias que han sido señaladas por los tribunales para convalidar las actuaciones administrativas.

En las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, 1996), al tratarse el Tema II: "Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria", se incluyó dentro de las recomendaciones: "3) ...*Las tareas de fiscalización deben efectuarse en un plazo razonable tomando en cuenta la complejidad y demás características de cada caso, debiendo quedar concluida la fiscalización al término de dicho plazo.* 4) *Es conveniente que la ley, en virtud del principio de la seguridad jurídica, establezca un plazo dentro del cual la administración deba dictar el acto de determinación luego de concluida la fiscalización*".

2.1.2. Propuesta

La ley debería contemplar un reglamento base de las actuaciones de inspección, teniendo en cuenta, entre otras, las siguientes cuestiones:

- Iniciar y cerrar la inspección con actos formales.
- Fijar plazos de duración máxima –con supuestos de extensión especiales–, para no exponer al contribuyente a la incertidumbre de una inspección abierta solo limitada por la prescripción.
- Dar a publicidad los planes generales de fiscalización, e iniciar una inspección dando cuenta de las circunstancias de hecho o derecho, y los funcionarios intervinientes.
- Definir el alcance de la denuncia anónima siempre que sea acompañada de otros indicios o datos en poder del Fisco.
- Fijar la forma y los efectos de las actas de constatación de hechos, y las cuestiones relativas a la exhibición y preservación de documentos, acceso a las actuaciones, informes finales de inspección e intimaciones a regularizar.
- Extender la fiscalización a todos los períodos fiscales en los que tal situación impacta.

2.1.3. Partici

2.1.3.1. La fi

2.1.3.1.1. DIA

La resol
a la convenie
las obligacion
que induzca
eficacia de lo
eficiente de c
datos que se
de informac

Las cara

- E
- al
- C
- fi
- E
- de
- la
- op
- E
- C
- pe
- (C
- ci
- ne
- 2)
- E
- al
- 1)
- t.
- sa
- 2)
- de
- se
- fi

2.1.3. Particulares

2.1.3.1. La fiscalización electrónica

2.1.3.1.1. DIAGNÓSTICO

La resolución general 3416/12 estableció la fiscalización electrónica, apuntando a la conveniencia de desarrollar modalidades de fiscalización que permitan anticipar las obligaciones fiscales y que a su vez impliquen un modelo de detección temprana que induzca la regularización. De otro lado, estas acciones tienden a optimizar la eficacia de los recursos informáticos. En principio, el mecanismo es una herramienta eficiente de detección, control y rectificación de inconsistencias a través del cruce de datos que se encuentra en poder del Fisco, alimentado por los numerosos regímenes de información vigentes.

Las características básicas del régimen se describen a continuación:

- El inicio del procedimiento de fiscalización electrónica se notifica por alguna de las vías previstas en el artículo 100 de la ley 11.683.
- Concretada la notificación se tendrá por iniciado el procedimiento de fiscalización electrónica, asignándole un número.
- El contribuyente y/o responsable sometido a fiscalización tiene un plazo de 10 días hábiles para contestar a través de la web. Podrá adjuntar –por la misma vía y en formato “pdf”– la prueba documental que considere oportuno presentar.
- El contribuyente puede solicitar por una vez la prórroga del plazo.
- Cuando no se haya podido practicar la notificación se dispondrá la suspensión de la utilización de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) hasta tanto el contribuyente y/o responsable regularice su situación con relación al domicilio fiscal. Dicha suspensión será puesta en conocimiento de las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras 21.526 y sus modificaciones.
- El incumplimiento del “Requerimiento Fiscal Electrónico” hará pasible al contribuyente o responsable –entre otras– de las siguientes acciones: 1) aplicación de las multas previstas en el artículo 39 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones y, en caso de corresponder, el régimen sancionatorio agravado previsto en los puntos 3 y 4 del citado artículo; 2) encuadramiento en una categoría distinta a la que posee en el “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)” y que refleje un grado creciente de riesgo de ser fiscalizado, según lo previsto en la resolución general 1974 y su modificación; 3) exclusión o suspensión de los Registros Especiales Tributarios

o Registros Fiscales a cargo de esta Administración Federal en los cuales estuviere inscripto.

- Las sanciones y demás medidas previstas podrán aplicarse en forma conjunta o indistinta.

Sobre la base de la descripción precedente, la resolución general 3416 merece las siguientes objeciones:

- Crea verdaderas sanciones por vía de un reglamento.
- No fija un procedimiento adecuado ni se contempla la revisión de las sanciones ("acciones" en la terminología de la norma) creadas por el régimen.
- No están establecidos los presupuestos particulares que habilitan la fiscalización electrónica.
- Es empleada como una respuesta automática a pedidos de los contribuyentes y responsables (vgr., reducción de anticipos, reconocimiento de créditos fiscales).

2.1.3.1.2. PROPUESTA

- Derogar la resolución general 3416/12.
- Incorporar a la ley el procedimiento de la fiscalización electrónica, contemplando:
 - los presupuestos habilitantes;
 - un procedimiento que cumpla con el estándar del adecuado proceso adjetivo;
 - la aplicación del régimen de contravenciones de alcance general ante los incumplimientos.

2.1.4. La multinota

2.1.4.1. Diagnóstico

De acuerdo con lo dispuesto en la resolución general 1128/01 toda presentación que se efectúe con el objeto de establecer comunicaciones escritas con la Dirección General Impositiva dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos deberá ajustarse a los requisitos que se indican a continuación.

La presentación deberá estar firmada por el contribuyente, responsable o persona debidamente autorizada y allí se consignará: el apellido y nombre o denominación y domicilio del contribuyente o responsable, como asimismo, la Clave Única

de Identificación (CUIL) o la C

La norma aplicación de formularios o dispongan.

2.1.4.2. Prop

El reglamiento taciones por procesal.

2.1.5. Sistem

2.1.5.1. Diag

El Sistema AFIP 1974 (I cumplimiento

Los contenidos "web" de la A vez hecho est

sibilidad de a

Los fisco

2.1.5.2. Prop

Debe reglamiento procedimiento

2.1.6. El uso

2.1.6.1. Diag

Bajo ciertos ar la emisión

El sistema cional y bajo actuación en

de Identificación Tributaria (CUIT), el Código Único de Identificación Laboral (CUIL) o la Clave de Identificación (CDI).

La norma establece que lo previsto en este artículo no obsta, asimismo, a la aplicación de otras pautas a cumplir o a la utilización en las presentaciones de otros formularios distintos de los indicados antes, cuando las normas específicas así lo dispongan.

2.1.4.2. Propuesta

El reglamento general deberá establecer las condiciones y efectos de las presentaciones por medios electrónicos en tanto se vinculan con actuaciones de relevancia procesal.

2.1.5. Sistemas de perfil de riesgo

2.1.5.1. Diagnóstico

El Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER) fue creado por la resolución general AFIP 1974 (BO: 12/12/05) con objeto de categorizar y evaluar a los obligados en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales formales y/o materiales.

Los contribuyentes pueden efectuar su reclamo únicamente mediante la página "web" de la Administración Federal, opción "SIPER - Consulta y Reclamo". Una vez hecho este reclamo en cualquier sede, la normativa nada dice respecto de la posibilidad de apelar la decisión.

Los fiscos locales cuentan con un sistema de calificación similar.

2.1.5.2. Propuesta

Debe regularse la revisión e impugnación de los perfiles de riesgo, mediante un procedimiento que asegure el derecho de defensa.

2.1.6. El uso de agentes fedatarios (agentes encubiertos)

2.1.6.1. Diagnóstico

Bajo ciertas condiciones, la jurisprudencia convalidó las facultades para fiscalizar la emisión y entrega de facturas mediante los llamados agentes fedatarios.

El sistema, por sus características, debería ser empleado con carácter excepcional y bajo circunstancias que neutralicen el reproche ético que puede merecer la actuación encubierta o simulada de un funcionario público.

La experiencia demuestra que es una herramienta de alta litigiosidad.

2.1.6.2. Propuesta

- Suprimir la figura del agente fedatario contemplado en el artículo 35, inciso g), de la ley 11.683.

3. Acuerdo conclusivo

3.1. Diagnóstico

El modelo de Código del CIAT recoge en el artículo 133, mecanismos alternativos de solución de conflictos entre la Administración y los obligados tributarios. La finalidad de esta norma es propiciar una mayor igualdad entre las partes, reducir la litigiosidad y mejorar la seguridad jurídica. Se entiende, además, que el mecanismo obedece al principio de buena fe en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes.

No hay que confundir esta figura con la disponibilidad del crédito fiscal o la transacción, lo que está prohibido bajo nuestro sistema constitucional. El Estado no renuncia a nada, sino que se produce, bajo ciertas circunstancias, un acuerdo sobre el alcance de los hechos. Esto implica admitir que, en ciertos casos, la concreción y cuantificación de la obligación tributaria está referida a la plataforma fáctica. Por ello, la posibilidad de lograr un acuerdo entre administración y obligado se podrá dar cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos para la correcta aplicación de una norma o cuando sea preciso realizar valoraciones o estimaciones o mediciones de datos, elementos o características.

El acuerdo conclusivo debería ser homologado ante un órgano independiente de la administración tributaria.

La experiencia ha demostrado ser exitosa en sistemas jurídicos similares al nuestro (vgr., México).

3.2. Propuesta

Se propone introducir en la legislación la posibilidad de acuerdos conclusivos con la Administración, referidos a cuestiones de hecho específicamente establecidos en la ley.

4. El defensor

Las XX (2000), en e
establecerse c
o Defensor d
jetos pasivos
de obligacion

El artí
figura del D
diente de la
a los derecho

Se debe
rantizar la i
derechos de

Los serv
y podría inte
bunal Fiscal
precedente.

Una ins
fensa del Co
en España d
artículo 34.2

5. Liquidación

5.1. Diagnóstico

La ley
general la li
los datos ap
sea (artículo
gravámenes
marcha este
pero deben n
nación de of

4. El defensor del obligado

Las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Salvador de Bahía, 2000), en el Tema I: "Derechos Humanos y Tributación", recomendó: "9. *Debe establecerse como órgano independiente con plena autonomía funcional, el Ombudsman o Defensor del Contribuyente, cuya misión especial será la tutela de los derechos de los sujetos pasivos u obligados ante hechos, actos u omisiones de la Administración en materia de obligaciones tributarias*".

El artículo 76 del Modelo de Código del CIAT establece que se podrá crear la figura del Defensor del Obligado Tributario, como una entidad pública independiente de la Administración, con el fin de garantizar la oportuna atención, el respeto a los derechos de los obligados y la imparcialidad.

Se debe tratar de un ente independiente de la Administración para poder garantizar la imparcialidad. Su función debería ser la de velar por el respeto de los derechos de los obligados.

Los servicios del Defensor deberían ser accesibles para todos los contribuyentes y podría intervenir en todas aquellas cuestiones excluidas de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, incluidos los acuerdos conclusivos indicados en el punto precedente.

Una institución análoga tiene mucho éxito en México (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente). También pueden citarse como antecedentes la creación en España del "Consejo para la defensa del contribuyente" (Ley General Tributaria, artículo 34.2) y en Italia de la figura del "Defensor del Contribuyente" (ley 212/00).

5. Liquidaciones administrativas

5.1. Diagnóstico

La ley 11.683 contempla la facultad de la AFIP de establecer con carácter general la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de los datos aportados por el contribuyente, responsable o terceros o los que ella posea (artículo 11, último párrafo). Este tipo de liquidación no se adecua al tipo de gravámenes recaudados por la AFIP y, de hecho, la autoridad fiscal nunca puso en marcha este procedimiento. Potencialmente, puede resultar adecuada la previsión, pero deben mantenerse las reglas generales que rigen el procedimiento de determinación de oficio en lugar del procedimiento abreviado actual.

5.2. Propuesta

- Mantener el régimen especial bajo las reglas de procedimiento de la determinación de oficio.

6. Actos no determinativos

6.1. Diagnóstico

Existe un grupo considerable de actos administrativos que no constituyen determinaciones de oficio: denegatoria de exenciones y beneficios promocionales, liquidación de intereses y anticipos.

6.2. Propuesta

Garantizar un procedimiento que permita el derecho de defensa y una vía impugnativa neutral. Algunas de estas cuestiones deberían ser tramitadas por la vía de la determinación de oficio y recurribles ante el Tribunal Fiscal de la Nación (ver § 8) y todas, eventualmente, ante el organismo indicado en el § 4.

7. Intimación simple o directa

7.1. Diagnóstico

La ley 11.683 contempla la vía ejecutiva, previa intimación de pago, en las hipótesis previstas en los artículos 14 (medios de pago ineficaces) y 31 (pago provisorio de impuestos vencidos). El contribuyente no tiene la oportunidad de ofrecer un descargo que obligue a una resolución motivada.

7.2. Propuesta

- Previa al inicio de la vía ejecutiva, el contribuyente debería tener la posibilidad de presentar un descargo.

8. La deter

8.1. Aspect

8.1.2. Diagn

El proc
las actuacion
un cierre de
su situación
vista que inc

La ley
base presunt
vía recursiva

La dete
de aplicació
(que influye

En la c
normas refe
en particula

En los l
la resolución
y tampoco e
procedimier
jurisprudenc

Se obs
la admisión
debido proc
la prueba no
dencia.

8.1.3. Prop

- E
- s
- c
- C
- e

8. La determinación de oficio

8.1. Aspectos generales y procedimiento

8.1.2. Diagnóstico

El procedimiento de determinación de oficio se inicia una vez que culminan las actuaciones de verificación y fiscalización. Debería preverse, como ya se señaló, un cierre de la inspección con una intimación al contribuyente para que regularice su situación. En la actualidad existe una práctica administrativa conocida como pre vista que incorporó dicha intimación.

La ley 11.683 contempla la determinación de oficio sobre base cierta y sobre base presunta. No existen diferencias en el procedimiento de determinación ni en la vía recursiva respecto de ellas.

La determinación de oficio sobre base cierta debe clarificar todas las hipótesis de aplicación, incluidas el decaimiento de exenciones y beneficios promocionales (que influyen en períodos pasados).

En la determinación sobre base presunta se mezclan normas procesales con normas referidas a la renta presunta en cada impuesto, materia propia de cada ley en particular.

En los hechos, la experiencia demuestra que los plazos legales para el dictado de la resolución determinativa no se cumplen (artículo 17, cuarto párrafo, ley 11.683) y tampoco es clara o ha caído en desuso la previsión respecto de la caducidad del procedimiento administrativo, aunque debiera imperar el principio sentado por la jurisprudencia: la determinación de oficio se puede iniciar solo una vez.

Se observa, asimismo, demasiada discrecionalidad del juez administrativo en la admisión y producción de la prueba ofrecida por el contribuyente, violatoria del debido proceso adjetivo. La previsión legal que impide ofrecer ante el Tribunal Fiscal la prueba no ofrecida en sede administrativa ha sido desautorizada por la jurisprudencia.

8.1.3. Propuesta

- Explicitar los presupuestos para la aplicación de la determinación presunta, con previa intimación al contribuyente para que aporte datos y documentos que permitan la determinación sobre base cierta.
- Ordenar una serie de aspectos referidos a las formas de la determinación en uno y otro caso, aclarándose, como regla, que la AFIP debe recurrir

primero a la determinación sobre base cierta y estableciendo las causales que habilitan la determinación presunta.

- Regular los aspectos omitidos del procedimiento de determinación de oficio: plazos, medios de prueba (incluida la prueba en el exterior) y alegatos.
- El rechazo de la prueba debe ser motivado.
- La prueba omitida en sede administrativa puede presentarse en las instancias posteriores.
- Eliminar las presunciones de impuestos en particular, integrándolos en cada gravamen.
- Arbitrar un mecanismo que establezca el carácter obligatorio de la corrección simétrica y reconozca la legitimidad del crédito resultante para su consideración en otros ejercicios fiscales, pasados o futuros.
- Conciliar los procedimientos de determinación de oficio dirigidos a contribuyentes y responsables solidarios.

9. Intercambio de información internacional

9.1. Diagnóstico

9.1.1. Estos instrumentos son una herramienta eficiente para el combate de la evasión tributaria.

En el estado de derecho en que se insertan estos mecanismos, su implementación debe respetar las garantías constitucionales relativas a la seguridad jurídica, el derecho de defensa y el uso adecuado de la información.

El intercambio de información puede generarse en el marco de: i) acuerdos para evitar la doble imposición; ii) acuerdos especiales de intercambio de información suscriptos por la AFIP según el modelo impulsado por la OCDE, y iii) intercambio automático de información, con fecha prevista de inicio en el año 2017.

El decreto 618/97 dispone en lo pertinente:

Artículo 9 - Las autoridades del organismo tendrán las funciones y facultades que se detallan seguidamente: ...e) Solicitar y prestar colaboración e informes, en forma directa, a administraciones aduaneras y tributarias extranjeras y a organismos internacionales competentes en la materia.

La AFIP, por delegación del Ministerio de Economía (resolución 336/03), se encuentra habilitada para:

- Intervenir en forma directa en la tramitación de intercambio de información relativa a acciones de recaudación y fiscalización con otras admi-

n
P
P
• A
c

A la vez
dispone que

Para lo
Cooperación
cos con otras
Administrac

1.

2.

3.

El alc
AFIP referi
-por lo der
taría contra

Tamp
derivada de

9.1.2.
Administra
el Protocolo
Ejecutivo
mento de
para la Co

Al efe
ridad com
vención. E

nistraciones fiscales pertenecientes “a los países signatarios de convenios para evitar la doble imposición internacional”, celebrados por nuestro país.

- Acordar con tales administraciones, “los aspectos procedimentales” relacionados con el intercambio de información.

A la vez, el inciso d) del artículo 101 de la ley 11.683, referido al secreto fiscal, dispone que no rige:

Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a:

1. *Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna;*
2. *Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos; y*
3. *Utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los apartados anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales [el inciso d) fue incorporado por artículo 1, punto XXV, de la ley 25.795, BO: 17/11/03; vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial].*

El alcance del inciso d) debe insertarse en el contexto de las facultades de la AFIP referidas a los aspectos de implementación operativa o procesal. De otro modo –por lo demás, de manera indirecta, pues la norma se refiere al secreto fiscal– se estaría contrariando el orden constitucional.

Tampoco es adecuado que las condiciones referidas al uso de la información derivada del intercambio –por otra parte, muy incompleta– se inserten en este lugar.

9.1.2. Nuestro país suscribió en el año 2011 la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (con las modificaciones introducidas por el Protocolo que enmienda la citada Convención), la que fue ratificada por el Poder Ejecutivo Nacional el 31 de agosto de 2012, efectuándose el depósito del instrumento de ratificación correspondiente, en la Secretaría General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en septiembre de 2012.

Al efectuar esa ratificación, el Poder Ejecutivo declaró que la AFIP es la autoridad competente con el alcance previsto en el artículo 3, párrafo 1.d), de la Convención. En el marco de lo dispuesto por el artículo 6 de la Convención sobre

Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, en 2014 se suscribió el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes y el denominado *Common Reporting Standard* (CRS), por el que el país se obliga al intercambio automático de información relativa a cuentas financieras a partir de 2017.

En la materia, cabe recordar lo señalado en el voto del Ministro Antonio Boggiano en la causa “Frites” (F.284.XXVI.RHE), como síntesis de la doctrina de la Corte Suprema:

“Que la ratificación de un tratado, considerada como una de las formas de manifestación del consentimiento contempladas en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados (artículos 11 y 14), es indudablemente un acto internacional y, como tal, debe ser realizada por el jefe de Estado, jefe de Gobierno, ministro de relaciones exteriores, o sus representantes (artículo 7 de dicha Convención). Esta ratificación, como acto internacional vinculante para el Estado, no es la aprobación del Poder Legislativo contemplada en el artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional –a veces confundida con la ratificación– pues esta última sólo tiene por efecto autorizar al Poder Ejecutivo Nacional a ratificar el tratado en sede internacional”.

“Que, como ya ha dicho esta Corte, con la aprobación de un tratado el Congreso participa en el acto federal complejo en el cual el Poder Ejecutivo concluye y firma el tratado, el Congreso Nacional lo desecha o aprueba y el Poder Ejecutivo Nacional lo ratifica (artículo 75, inciso 22, y artículo 99, inciso 11, de la Constitución Nacional). Pero en este acto complejo federal la participación del Congreso, aunque es necesaria, no es definitiva. En nuestro régimen constitucional, es el Poder Ejecutivo, en representación de la Nación, quien ejerce competencias constitucionales exclusivas para asumir obligaciones internacionales por la decisión de ratificar los tratados internacionales (artículos 27 y 99, incisos 1 y 11, de la Constitución Nacional)”.

Así pues, sobre la base de la doctrina de la Corte Suprema sobre los tratados internacionales, pueden efectuarse los siguientes señalamientos:

- Existe una confusión en cuanto a las facultades de la AFIP en la materia. Durante la Administración anterior, la delegación acotada –que citamos antes– para el intercambio “no automático” fue entendida como facultad para suscribir acuerdos particulares de intercambio de información, prescindiendo, incluso, de la aprobación legislativa. En materia de intercambio automático, tampoco es clara la adhesión al Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes ni quién ejerce la competencia en el proceso bilateral que dicho instrumento contempla en la Sección 7.
- No existe un procedimiento legal sobre intercambio de información, de aplicación supletoria a lo acordado en el tratado internacional respectivo.
- No está contemplada la participación del contribuyente. Por lo tanto, este deberá esperar al proceso de determinación para ejercer cierto control acerca de la información suministrada o requerida por otro Estado.

- La
jer
con
fisc

9.2. Propu

- La
asi
ral
de
- La
rin
- De
las
de

- La confidencialidad de la información suministrada por los fiscos extranjeros se encuentra amparada por los mismos Acuerdos Internacionales que contemplan una cláusula de confidencialidad, y por el instituto del secreto fiscal previsto en la normativa interna ya citada.

9.2. Propuesta

- La ley debe aprobar y el Poder Ejecutivo ratificar: i) La convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal; ii) El acuerdo multilateral entre autoridades competentes (CAA) y la matriz informativa común denominada en inglés *Common Reporting Standard*.
- La ley debe aprobar los convenios de intercambio de información a requerimiento, suscriptos por la Argentina.
- Deben contemplarse en el futuro Código Tributario o en la ley 11.683, las condiciones, procedimientos y límites al intercambio de información, debiéndose prever la participación del obligado informado.

CAPÍTULO XXVI

El contencioso tributario

El contencioso tributario a nivel nacional está influido por el *solve et repete* y por el efecto suspensivo del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. La inserción del tribunal administrativo genera más de una posibilidad –mutuamente excluyentes– a la hora de elegir la instancia de impugnación de las determinaciones de oficio y sanciones. Conviven en este esquema procesal el recuro de reconsideración ante la propia administración, el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación y la acción de repetición ante la justicia ordinaria.

1. La regla del *solve et repete*

1.1. Diagnóstico

A través del ILADT, nuestra Asociación posee una antigua y consistente postura en favor de la eliminación del *solve et repete* en materia tributaria, ya sea como recaudo previo a la proponibilidad objetiva de la acción judicial (*solve et repete* estricto) o como posibilidad de ejecutoriedad del acto administrativo apelado en sede judicial (*solve et repete* atemperado).

El Profesor Casás (op. cit., pág. 149) recuerda que ya en las II Jornadas de Derecho Tributario (México, 1958), al tratarse el tema “El proceso contencioso Tributario”, se concluyó: “6. *Debe eliminarse como requisito de procedencia tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias en los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal*”.

En las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios (Pamplona, 1976), al considerarse el Tema II, “Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional”, se dijo en los

considerandos: "16. La interposición y decisión de recursos o acciones no deben estar condicionadas al pago previo de la obligación impugnada, ni a ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce. 17. La administración podrá ejecutar el crédito que resulte a su favor de sus resoluciones firmes o definitivas, independientemente de la existencia de recursos o acciones jurisdiccionales. Pero, la ejecución del crédito deberá ser suspendida a pedido de parte, mientras se encuentre en trámite el proceso de conocimiento correspondiente, siempre que el crédito fiscal esté suficientemente garantido".

En las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, reunidas en Lima (Perú) en el año 1993, al debatirse el Tema I, "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo", se recomendó: "4. La supresión de la regla 'solve et repete' y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, son necesarios para la igualdad de las partes".

También las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, (Lima, 1989), declararon: "Que es necesario asegurar el acceso, incondicionado e inmediato, de todas las personas a los tribunales judiciales, lo cual significa, incluso, que la regla 'solve et repete' debe quedar sin efecto en aquellos países en los cuales todavía tiene vigencia por ser violatoria del principio de igualdad" (Anales de las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, cita, págs. 182 y 183).

Luego, en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Salvador de Bahía, 2000), con motivo del tratamiento del Tema I, "Derechos humanos y tributarios", se recomendó: "5. ...e) Prohibición del 'solve et repete' en todas las instancias".

El MCTAL del año 1967, en el Título V, "Contencioso Tributario", Capítulo I, "Acción ordinaria", propuso eliminar el pago previo de los tributos sanciones para su revisión judicial, explicando: "La Comisión estima de gran trascendencia la no exigencia del pago previo o 'solve et repete', como requisito o presupuesto de la acción (artículo 177). El odioso 'solve et repete', según calificación de autorizada doctrina, constituía un medio utilizado frecuentemente para encubrir la arbitrariedad administrativa y hace ilusoria la defensa del contribuyente (...) Los peligros que ofrecería tal supresión desaparecen con la organización de un sistema coordinado de medidas cautelares y de ejecución, independientes de la prosecución de la acción ordinaria sobre la procedencia del crédito fiscal".

Las consideraciones precedentes son aplicables también al contencioso tributario provincial y municipal, y a la apelación de la sentencia del Tribunal Fiscal, dejando a salvo la tutela cautelar para no frustrar la posibilidad del cobro efectivo del tributo luego de agotada la instancia prejudicial.

La ley
cal de la Na
integrada p
Fonrouge y
técnica", in
dieran recu

En m
Debe, emp
cia y el pro

En su
propia de
tasa de jus

En la
recido. Efe
general qu
contraria,
párrafo), s
contrare n
derrota" p

Más
ante el Tri
la multa.

1.2. Propuesta

- Debe eliminarse la regla *solve et repete* como recaudo para la revisión de los actos administrativos en sede administrativa y judicial, sin perjuicio de contemplar las garantías de pago del contribuyente que aseguren la percepción del crédito fiscal.

2. El Tribunal Fiscal de la Nación

2.1. Preliminar

La ley 15.265, sobre Creación, Organización y Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación (el 29/12/59) fue obra de una comisión asesora del Poder Ejecutivo integrada por los doctores Juan C. Sorondo, Jorge G. Tejerina, Carlos M. Giuliani Fonrouge y Juan E. Bello, quienes concibieron al tribunal como una "magistratura técnica", independiente e imparcial, ante cuya jurisdicción los contribuyentes pudieran recurrir las resoluciones de la Administración con efecto suspensivo.

En más de medio siglo de actuación, el organismo ha demostrado su prestigio. Debe, empero, adecuar la estructura —inalterada desde hace décadas—, la competencia y el procedimiento, a un contencioso tributario más numeroso y más complejo.

2.2. Tasa de actuación y destino de su producido

2.2.1. Diagnóstico

En sus orígenes, el procedimiento ante el tribunal era gratuito, característica propia de los procesos administrativos, lo que venía dado tanto por la ausencia de tasa de justicia como por la imposición de costas en el orden causado.

En la paulatina asimilación al procedimiento judicial, aquel rasgo ha desaparecido. Efectivamente, en primer término, la ley 20.024 estableció como principio general que "*la parte vencida deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando esta no lo hubiese solicitado*" (ley 11.683, artículo 184, quinto párrafo), si bien el Tribunal puede eximir de esta responsabilidad al vencido si encontrare mérito para ello. Como puede apreciarse, se sigue el "criterio objetivo de la derrota" para distribuir las costas, también receptado por el CPCCN.

Más recientemente, la ley 25.964 (22/12/04) fijó una "tasa" por actuaciones ante el Tribunal equivalente al 2,5% del monto del juicio, incluidos los intereses y la multa.

Sobre el tema, complementariamente se remite al Pronunciamiento de la AAEF que consta en el Apéndice de la presente obra.

2.2.2. Propuesta

- Disminuir la tasa de actuaciones ante el Tribunal Fiscal a un nivel acorde con su naturaleza de tribunal administrativo.
- Destinar la tasa a financiar la infraestructura del propio tribunal.

2.3. Independencia e idoneidad de los vocales

2.3.1. Diagnóstico

Los vocales del Tribunal Fiscal, abogados y contadores públicos, son designados por el Poder Ejecutivo, previo concurso de antecedentes (artículo 147, ley 11.683; artículo 1140, Código Aduanero). No está contemplada la existencia de un Jurado que emita un dictamen sobre la idoneidad de los postulantes al cargo de vocal.

Las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, al abordar el Tema II, "El proceso contencioso tributario", resolvieron: "2. *Los tribunales de lo contencioso tributario deben gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo.* 3 *Los magistrados o jueces del contencioso tributario deben ser juristas dotados del conocimiento de las materias técnicas, conexas y necesarias para la correcta aplicación del derecho tributario*".

2.3.2. Propuesta

- Conformar un jurado para evaluar a los postulantes al cargo de vocal del Tribunal Fiscal. Dicho jurado debería integrarse, entre otros, con representantes de los colegios profesionales de ciencias económicas y de la abogacía, o de las Facultades de Ciencias Económicas y Derecho de la Universidad de Buenos Aires.

2.4. Sede

2.4.1. Diagnóstico

Dice el artículo 145 que el tribunal tendrá su sede en la Capital Federal pero podrá actuar, constituirse y sesionar en cualquier lugar de la República:

- a) Mediante delegaciones fijas, que el Poder Ejecutivo Nacional podrá establecer en los lugares del interior del país que se estime conveniente.

b) M
y
tri

Nunca s
igualdad que
paliativo solo
dependencias

2.4.2. Propu

- C
pa

2.5. Compe

2.5.1. Diagn

En mate
naciones de c
han vuelto m
caudadora y l
tribunal. Por
dad de las reg
administrativ
tipo" [artículo
justicia penal

En mate
tencia origina
tos como de
en la apelació
tradado en los
(artículo 115

2.5.2. Propu

Ampliar

- Re
po
• Ap
• D

- b) Mediante delegaciones móviles, que funcionen en los lugares del país y en los períodos del año que establezcan los reglamentos del propio tribunal.

Nunca se concretó la descentralización prevista en la ley, con la evidente desigualdad que representa para los contribuyentes del interior del país, quienes como paliativo solo poseen la autorización para presentar los recursos iniciales ante las dependencias de la AFIP correspondientes a su domicilio.

2.4.2. Propuesta

- Crear delegaciones fijas del Tribunal Fiscal de la Nación en el interior del país.

2.5. Competencia

2.5.1. Diagnóstico

En materia impositiva, la competencia está referida a la revisión de las determinaciones de oficio y multas. Así es desde la creación del tribunal, tiempo en que se han vuelto más ricas y complejas las relaciones Fisco-contribuyente, la función recaudadora y la experiencia del contencioso tributario, iluminada por la doctrina del tribunal. Por lo tanto, debería ampliarse la competencia del tribunal sobre legitimidad de las reglamentaciones e interpretaciones de alcance general, otras resoluciones administrativas en materia sustantiva e infraccional, incluidas las "sanciones de otro tipo" [artículo 159, inciso b), ley 11.683] que en la actualidad son revisadas por la justicia penal (clausura, decomiso).

En materia aduanera, oportunamente el Código Aduanero modificó la competencia originaria del Tribunal Fiscal, tanto desde la perspectiva objetiva de los asuntos como de la perspectiva subjetiva referida a las potestades de avocación, ejercida en la apelación por retardo en el dictado de la resolución definitiva del Administrador en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones (artículo 1159) y reducción de multas (artículos 915 y 916).

2.5.2. Propuesta

Ampliar la competencia en materia impositiva, contemplando:

- Revisión de reglamentos e interpretaciones de alcance general dictados por la AFIP.
- Apelación de consultas vinculantes.
- Decaimiento de exenciones y beneficios promocionales

- Discusiones conceptuales sobre anticipos e intereses resarcitorios aunque no se discuta la procedencia del impuesto.
- Otras decisiones administrativas, por ejemplo: encuadre en categorías de contribuyentes.
- Sanciones impropias, por ejemplo: suspensión de la CUIT, suspensión de registros, calificación de perfiles de riesgo.
- Sanciones de clausura y decomiso.

2.6. Efectos de la declaración de incompetencia

2.6.1. Diagnóstico

La ley 11.683 no es clara en cuanto a los efectos de la apelación de una declaración de incompetencia. La Corte Suprema se pronunció en la causa "Firestone de Argentina SAIC", sentencia del 11 de diciembre de 1990 (Fallos: 313:1420), privando de efecto suspensivo a la apelación, a menos que se obtenga una medida cautelar para evitar el pago.

Es deseable evitar esta controversia, estableciendo los efectos por razones de economía procesal, para garantizar el derecho de defensa y asegurar el efecto suspensivo del recurso ante el tribunal hasta que recaiga sentencia definitiva sobre la cuestión.

En paralelo debe considerarse que, bajo la ley, la suspensión de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco opera desde la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal hasta los 90 días después de notificada la sentencia del Tribunal fiscal por la cual se pronuncie "declarando su incompetencia", determinando la deuda tributaria o aprobando su liquidación [artículo 65, inciso a)].

2.6.2. Propuesta

- Establecer el efecto suspensivo de los recursos de apelación contra las sentencias que declaren la incompetencia del tribunal.
- Suspender la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para el cobro de la deuda hasta que recaiga sentencia definitiva.

2.7. La verdad material y la prueba

2.7.1. Diagnóstico

El tribunal posee amplias facultades para establecer la verdad material con independencia de lo alegado por la partes (artículo 164), pudiendo, al efecto, dictar

medidas para m
ca que el interés
o diligencia de
a fin de no desv
derecho público

Las IV Jorn
aprobaron la sig
tributario el escl
gure la libre actu

Y es que er
voluntad de la le
exigencia de dec
consideración y
el Fisco o el con
el proceso tribu
Fiscal, T. XVIII)

Por ello, so
trariar la garantí
un hecho media
trae el artículo 1
de la ley 25.345

Pero ello no
Fiscal, el prestigi
que impone al ju
"principio inquit
"principio dispos
contencioso trib

Significa qu
ello no relega a l
los hechos sobre
principio según
quien pone en m

La ley conti
Reglamento inte

La prueba p
demuestra que l
tal que es frecue

En un princ
diencia para la v

medidas para mejor proveer (artículo 177). Indagar la realidad de los hechos significa que el interés comprometido en el litigio se encuentra por encima de la ineficacia o diligencia de las partes, de donde se sigue que dicha protestad ha sido acordada a fin de no desvirtuar el mandato legal que otorga contenido a esta obligación de derecho público.

Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires, 1964) aprobaron la siguiente recomendación: *“siendo el principio fundamental del proceso tributario el esclarecimiento de la verdad, debe ser estructurado de tal manera que asegure la libre actuación del juez para la investigación de los hechos”*.

Y es que en el proceso tributario, como lo recordó Freytes, debe prevalecer la voluntad de la ley sobre la voluntad de las partes y por eso el juez del proceso tiene la exigencia de decidir de acuerdo con la verdad objetiva de los hechos sometidos a su consideración y no según la naturaleza o el alcance y significación que le atribuyen el Fisco o el contribuyente (Freytes, Roberto O., “Facultades y deberes del juez en el proceso tributario frente al reconocimiento de hechos por las partes”, Derecho Fiscal, T. XVIII).

Por ello, son opuestas a la función del tribunal administrativo, además de contrariar la garantía del derecho de defensa, las restricciones a la posibilidad de probar un hecho mediante el ofrecimiento de los medios correspondientes, como la que trae el artículo 166 de la ley 11.683 (introducida por la ley 25.239) o el artículo 2 de la ley 25.345 sobre la acreditación de operaciones deducibles.

Pero ello no implica —como bien lo ha señalado el ex Presidente del Tribunal Fiscal, el prestigioso tributarista tucumano Francisco Martínez— apartarse de la regla que impone al juzgador sentenciar en los límites de la demanda, sino la vigencia del “principio inquisitivo”, propio de los procesos administrativos, en detrimento del “principio dispositivo” que caracteriza al proceso judicial (Martínez, Francisco, “Lo contencioso tributario”, Derecho Fiscal, T. XIX, pág. 633).

Significa que por amplias que sean las facultades del juez en punto a la prueba, ello no relega a la parte del deber de que se pongan en conocimiento del Tribunal los hechos sobre los cuales se edifica su pretensión impugnativa, ni tampoco del principio según el cual quien alega un hecho debe probarlo o esta carga inicial por quien pone en marcha el procedimiento.

La ley contiene pocas previsiones sobre la prueba. El decreto reglamentario y el Reglamento interno del Tribunal Fiscal han remediado en parte la carencia.

La prueba pericial con “peritos de parte” debería ser revisada. La experiencia demuestra que los peritos olvidan a menudo su rol técnico e imparcial, de manera tal que es frecuente ver pericias divididas en dos partes inconciliables.

En un principio, el alegato se exponía de manera oral en la denominada “audiencia para la vista de la causa”. Esta característica integró uno de los rasgos que

los creadores del organismo dieron al tribunal: la oralidad. La oralidad posee el beneficio evidente de la inmediación del juez con los hechos y el contacto directo con las partes, sus representantes, peritos y testigos. Quizá no posee la misma eficacia en todos los casos, pero la práctica demostró su utilidad en numerosas cuestiones de hecho. Aunque el actual artículo 176 de la ley 11.683 autoriza a la Sala a convocar a una audiencia para la vista de la causa, la letra ha caído en desuso, en parte por la gran cantidad de causas.

Podría contemplarse el pedido de parte para instarla, dejando al tribunal la decisión, la que debería ser fundada.

2.7.2. Propuesta

- Regular los medios de prueba y el impulso de probar los hechos invocados por las partes.
- Designar perito único por el tribunal y “consultores técnicos de cada parte”.
- Fijar plazos perentorios para la producción de la prueba.
- Incorporar el pedido de parte para que el Tribunal convoque a la audiencia para la vista de la causa, sin perjuicio de sostener los alegatos por escrito.
- Derogar el artículo 166 de la ley procesal en cuanto impide el aporte de prueba que no haya sido ofrecida en sede administrativa.

2.8. La sentencia

2.8.1. Nulidad de oficio de actos particulares

2.8.1.1. Diagnóstico

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha afirmado su potestad para declarar de oficio nulidades *“cuando estén en juego cuestiones de orden público o se vean afectadas garantías constitucionales, con independencia de la existencia de un perjuicio pues en estos donde casos la nulidad adquiere característica de gravedad hace presumir el perjuicio”* (Sala B, 15/12/13, “Delpino, Jose Luis”), ya que *“...siendo este Tribunal independiente le es ineludible efectuar un control de esa naturaleza dentro de la Administración”* (Sala A, 7/11/01, “Tibsa”).

2.8.1.2. Prop

- In
nu

2.8.2. Restri

2.8.2.1. Dia

La ley 1
pronunciam
rias o aduan
Suprema hay
seguirse la in

La restri
bunal dentro

La otra
validez consti
reglamentario
violación al a
reglamentaria
ello, no debie
su órbita y cr
trol de tales a
los poderes y
sobre los acto

Esta pot
México al Tri
separación de

2.8.2.2. Prop

- El
lo
y
pr
cu

2.8.1.2. Propuesta

- Incorporar a la ley la jurisdicción del tribunal para declarar de oficio la nulidad de actos particulares emitidos por la AFIP.

2.8.2. Restricciones a la jurisdicción

2.8.2.1. Diagnóstico

La ley 11.683 dispone en el artículo 185 que la sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por el tribunal.

La restricción sobre el alcance de la ley está justificada por la ubicación del tribunal dentro del Poder Ejecutivo.

La otra restricción, por el contrario, o sea la que impide declarar la falta de validez constitucional de "las reglamentaciones" —antes, la ley 15.265 decía "decreto reglamentario"— merece reparo. En efecto, adviértase aquí que el conflicto revela una violación al artículo 99, inciso 2), de la Constitución Nacional, en tanto la norma reglamentaria altera la economía legal con excepciones de diversa naturaleza. Por ello, no debiera existir obstáculo alguno para que un organismo ubicado dentro de su órbita y creado para la interpretación de las leyes tributarias, pueda ejercer el control de tales actos. Bien mirado, ya no están en juego los principios de separación de los poderes y reserva legal, sino el ejercicio de una saludable facultad de autocontrol sobre los actos administrativos con sustancia legislativa.

Esta potestad, por ejemplo, le ha sido reconocida por la Corte Suprema de México al Tribunal Fiscal de la Federación, para citar un caso donde el sistema de separación de los poderes funciona en forma análoga al nuestro.

2.8.2.2. Propuesta

- El Tribunal Fiscal debe tener jurisdicción para declarar la ilegalidad de los decretos reglamentarios del Poder Ejecutivo (en el caso particular), y las resoluciones generales —cuya apelación con alcance general aquí se propicia—, emanadas de la Secretaría de Estado de Hacienda o de la AFIP, cuando sus preceptos no se ajustan a la ley que las sustenta.

2.8.3. Apelación de la sentencia por el Fisco nacional

2.8.3.1. Diagnóstico

La existencia de un tribunal en sede administrativa supone, razonablemente, que sus pronunciamientos deben traer aparejada cierta fuerza vinculante para la Administración. Esta idea fue la que inspiró el artículo original de la ley que exigía como requisito para las apelaciones del Fisco, la autorización del superior jerárquico para, de esta manera, restringir la impugnación a casos excepcionales, de particular trascendencia. Lamentablemente, el sentido original de la norma quedó desvirtuado, ya que el Fisco apelaba todo, incluidas las cuestiones de hecho dirimidas en su sede, la ponderación de la conducta en materia de infracciones y las materias accesorias (v.gr., costas). La práctica motivó que la ley fuera modificada y, ahora, el artículo 193 impone el principio inverso: la obligación de apelar con un posterior análisis del posible desistimiento del recurso.

Tampoco parece razonable, por ejemplo, que se apelen las sentencias que declaren la ilegalidad de resoluciones generales interpretativas dictadas por la AFIP (o la ilegalidad de las resoluciones generales reglamentarias que en este ensayo se propone), porque transformar en árbitro de las mismas al Poder Judicial no parece corresponderse con el sentido de coherencia interna y fortalecimiento de la justicia administrativa perseguida con la creación del Tribunal.

2.8.3.2. Propuesta

- Debería reestablecerse cierto sentido vinculante de la sentencia del Tribunal Fiscal para el Fisco, regulando mediante la autorización del Ministerio de Economía, las apelaciones en cuestiones de hecho, sanciones y costas, y las relativas a reglamentos dictados por la AFIP.

3. El juicio de ejecución fiscal

3.1. Diagnóstico

El régimen actual posee una serie de déficits relativos a las siguientes cuestiones.

3.1.1. La boleta de deuda

La ley omite describir los requisitos formales de la "boleta de deuda" emitida por la AFIP, como lo hace, por ejemplo, el MCTAL.

3.1.2. La tra

En mate
agente fiscal a
y cuentas del

La norm
mento de qu
incompatible
defensa en ju
además violer
piedad es inv
de una senten
tercorp SRL s

Con mo
nadas por la
de la ley 11.6
Suprema de J

3.1.3. Las ex

El alcan
recortado a t
el rigor form
establecimien
se contemplan
por remisión

3.2. Propues

- Es
- El
- In
- a)
- b)
- c)
- d)
- e)

3.1.2. La traba de embargos e inhibiciones

En materia de ejecuciones fiscales, el artículo 92 de la ley 11.683 faculta al agente fiscal a disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor.

La norma fue declarada inconstitucional por la Corte Suprema, con el argumento de que ella reducía la participación de los jueces en tales procesos a un nivel incompatible con los principios de división de poderes, tutela judicial efectiva y defensa en juicio. Apuntó el Alto Tribunal que esta prerrogativa delegada al Fisco además violentaba la Constitución Nacional, en cuanto allí se establece que la propiedad es inviolable y que ningún habitante puede ser privado de ella sino en virtud de una sentencia fundada en ley (“Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp SRL s/Ejecución fiscal”, sentencia del 15 de junio de 2010, Fallos: 333:935).

Con motivo del proceso de recategorización y sistematización de normas ordenadas por la ley 26.939 (Digesto Jurídico Argentino), se reformuló el artículo 109 de la ley 11.683, eliminando los párrafos que merecieron la objeción de la Corte Suprema de Justicia.

3.1.3. Las excepciones

El alcance de las excepciones oponibles como defensa en el juicio ejecutivo fue recortado a través de distintas reformas a la ley 11.683, con el efecto de acentuar el rigor formal del procedimiento, limitando el derecho de defensa y difiriendo el establecimiento de la verdad material al posterior proceso de repetición. A la vez, no se contemplan defensas de carácter sustantivo y otras, de naturaleza procesal, surgen por remisión al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

3.2. Propuesta

- Establecer los requisitos formales de la boleta de deuda.
- Eliminar la delegación en la AFIP de las facultades judiciales sobre tutela cautelar.
- Incorporar a la ley de manera expresa las siguientes excepciones:
 - a) inhabilidad de título por inexistencia de deuda o inobservancia de los procedimientos legales para determinar y exigir la deuda;
 - b) compensación;
 - c) incompetencia;
 - d) litispendencia;
 - e) falta de legitimación;

- f) cosa juzgada;
- g) falta de personería;
- h) inconstitucionalidad.

4. Recursos fuera de término

4.1. Diagnóstico

Los procedimientos administrativos tendientes a la recaudación de los impuestos son reglados y formales. En general, los tribunales consideran que un error de procedimiento no afecta el derecho de defensa siempre que el contribuyente pueda recurrir a una vía de impugnación posterior en la cual se repare tal error (v.gr., rechazo infundado de la prueba ofrecida en el procedimiento de determinación de oficio).

En esa dirección, también las omisiones incurridas por el contribuyente en la etapa administrativa pueden ser subsanadas con apelación en la instancia posterior.

Cabe advertir, sin embargo, que no es subsanable el derecho dejado de usar dentro del plazo fijado para su ejercicio (p.ej., plazo para apelar). La ley, por vía supletoria, obliga al Fisco a considerar una presentación realizada fuera del término procesal, aunque como mera "denuncia de ilegitimidad" [artículo 1, inciso e), punto 6, de la ley 19.549]. Si bien es un tema discutido por la doctrina, la decisión administrativa recaída en tales denuncias de ilegitimidad no puede ser revisada judicialmente.

4.2. Propuesta

- Establecer la denuncia de ilegitimidad en el procedimiento tributario, fijando su procedimiento con inapelabilidad judicial de la decisión.

5. El derecho a ser juzgado en un plazo razonable

5.1. Diagnóstico

El plazo para que el Fisco ejerza su competencia para exigir el impuesto está fijado por la prescripción (ya de por sí muy extendida). Desde que el impuesto solo puede ser exigido por la vía de la determinación de oficio, el plazo de prescripción opera como un límite a la duración de dicho procedimiento. Una vez dictada la

determinación
procesos de r

En cuan
mo en el trá
nían la neces
"La justicia r
constante mo
audiencias de
adecuados, pe
su representac
miembro inf

La Cort
BCRA", sent
Convención
principio de
nistrativos (p
de las garant
inocencia, la
los 5, 18 y 33

Lo tras
establecer qu
autoriza a los

5.2. Propue

- A
as
de

6. Intereses

6.1. Diagnó

La falta
anticipos y d
necesidad de

La Cort
despojándolo

determinación de oficio, no existe un plazo máximo que fije un límite claro a los procesos de revisión administrativa y judicial.

En cuanto al Tribunal Fiscal, cabe recordar que la agilidad, celeridad y dinamismo en el trámite constituían uno de los principales argumentos de quienes sostenían la necesidad de crear el Tribunal administrativo. Lo demuestran estas palabras: *“La justicia rápida la obtendremos con una organización ágil y dinámica, es decir en constante movimiento; ello fluirá en términos cortos: plazos breves de notificaciones: audiencias de carácter verbal y actuado; obligatoriedad de los fallos dentro de plazos adecuados, pero breves, acción acelerada de todo el Tribunal; jueces, funcionarios, Fisco y su representación y contribuyentes”* (de la exposición ante la Cámara de Diputados del miembro informante del proyecto de ley de creación del tribunal).

La Corte Suprema se ha expedido en autos “Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA”, sentencia del 26 de junio de 2012 (Fallos: 335:1126) y con sustento en la Convención Americana de Derechos Humanos (artículo 8, inciso 1) afirmó que el principio de celeridad se aplica a todas las causas judiciales y procedimientos administrativos (penales, fiscales, civiles o administrativos) como una necesidad derivada de las garantías que aseguran a todos los habitantes de la Nación la presunción de inocencia, la inviolabilidad de su defensa en juicio y el debido proceso legal (artículos 5, 18 y 33 de la Constitución Nacional).

Lo trascendente del fallo son las pautas a tener en cuenta por los jueces para establecer qué se entiende por el *plazo razonable* de duración de un proceso, lo que autoriza a los contribuyentes a recurrir a la vía judicial para subsanar la mora.

5.2. Propuesta

- Acortar los plazos de los diferentes procesos del contencioso tributario, asegurando su cumplimiento con medidas de revisión judicial o pérdida de competencia.

6. Intereses moratorios y punitivos

6.1. Diagnóstico

La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta devenga desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio (artículo 37, ley 11.683).

La Corte Suprema ha confirmado la naturaleza indemnizatoria de los intereses, despojándolos de todo resabio represivo (Fallos: 304:203; 323:1315).

La ley delega en la Secretaría de Hacienda (Ministerio de Economía) la fijación de la tasa y su mecanismo de aplicación, con la sola indicación de que el tipo de interés que se fije no podrá exceder del doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Nación Argentina. Desde el 1 de enero de 2011, la tasa de interés mensual asciende al 3% (resolución MEyPF 841/10).

La Corte Suprema ha validado que el Fisco no es un acreedor común (Fallos: 308:283), y que por ello sus acreencias pueden devengar un interés resarcitorio superior al de una deuda entre privados, de manera de desincentivar el financiamiento por la mora impositiva. Sin embargo, este propósito no debería desnaturalizar la naturaleza del interés resarcitorio, transformándolo en una sanción.

En el mismo sentido merece objeciones la figura del *anatocismo* consagrada en el último párrafo del artículo 37 de la ley, en tanto dispone que en caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiese devengado, estos se transforman en un nuevo capital generador de sus propios intereses.

En cuanto resultan de aplicación, similares consideraciones merecen los intereses punitivos derivados de la recurrencia a la sede judicial para hacer efectivo el crédito fiscal (ley 11.683, artículo 52) y los aplicables a la materia aduanera (artículos 794 y concordantes de la ley 22.415, Código Aduanero).

La ley nada dice sobre los intereses devengados por los reclamos y acciones de repetición que interponga el contribuyente. En este caso, la tasa de interés fijada por el Poder Ejecutivo (resolución 341/10, artículo 4) no alcanzó a cubrir en los últimos años la inflación medida por el índice de precios al consumidor publicados por el INDEC.

Entonces, como lo han reconocido los tribunales (*in fine*, fallo "Alubia SA", CSJN, 4/11/14), dicha tasa afecta el derecho de propiedad (artículo 17, CN) y, también, la garantía de igualdad (artículo 16, CN), pues si bien es cierto que se ha admitido como razonable que sean diferentes las tasas de interés según se trate de deudas derivadas de la falta de pago oportuno de los impuestos o de reintegros del Fisco, no es menos cierto que la tasa fijada para los últimos debe resarcir de forma adecuada la demora del Estado en efectivizar la devolución de los tributos.

6.2. Propuesta

- Fijar por ley los intereses resarcitorios y punitivos en caso de mora del contribuyente, y los resarcitorios relativos a las repeticiones contra el Fisco.

- Supr...
- la ley

7. Responsab

7.1. Diagnósti

La aceptac...
tivas públicas, c...
miento de sus a...

La materia...
Tributario (Car...
actos de conten...
Estado impositivo
función legislati
parta de normas
las condiciones a
comportamiento
daño específico, y
buyente probar e

7.2. Propuesta

- Legi...
- por l...
- Con...
- omis...

8. La acción e

8.1. Diagnósti

El fundam...
en el principio d...
incorporados m...
Americana sobr...
de los Derechos

- Suprimir el anatocismo consagrado en el artículo 37, último párrafo, de la ley 11.683.

7. Responsabilidad patrimonial del Estado. Acción de daño

7.1. Diagnóstico

La aceptación de la responsabilidad del Estado en el ejercicio de sus prerrogativas públicas, con base extracontractual, es una consecuencia derivada del sometimiento de sus autoridades a la ley y a la jurisdicción inherentes al estado de derecho.

La materia fue abordada en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Cartagena, 2010); sobre el Tema II, "Responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario", se dijo: "4. *Que la responsabilidad patrimonial del Estado impositor debe comprender el daño que se puede producir por el ejercicio de su función legislativa, administradora o judicial, aun con distintas soluciones, según se parta de normas positivas o de la aplicación del principio 'neminem laedere' (...)* 9. *Que las condiciones de la responsabilidad patrimonial del Estado impositor son: i) el acto o comportamiento del Estado imputado por un factor de atribución; ii) la existencia de un daño específico, y iii) la relación de causalidad entre ambos... Que es a cargo del contribuyente probar el daño y su cuantía ante la autoridad competente*".

7.2. Propuesta

- Legislar sobre los alcances de la responsabilidad patrimonial del Estado por hechos, actos u omisiones, ilícitos o lícitos, en materia tributaria.
- Considerar la responsabilidad del funcionario público en la acción u omisión que, con culpa o dolo, genere el daño.

8. La acción declarativa directa de inconstitucionalidad

8.1. Diagnóstico

El fundamento de la acción declarativa de inconstitucionalidad hunde su raíz en el principio de la tutela judicial efectiva, de jerarquía constitucional por los pactos incorporados mediante el artículo 75, inciso 22 [artículos 8.1 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; artículo XVIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; artículos 8 y 10 de la Declaración Universal

de Derechos Humanos y artículo 2, apartado 3, incisos a), b) y c), del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos].

En el sistema argentino la declaración judicial de inconstitucionalidad comprende las leyes, reglamentos y actos administrativos.

La acción declarativa de inconstitucionalidad se concretó en la década del ochenta del siglo pasado, a través de un grupo de fallos que siguieron el enjundioso dictamen del entonces Procurador General de la Nación, Dr. Eduardo H. Marquardt, del 17 de diciembre de 1971, *in re* "Hidronor c/Provincia de Neuquén".

La doctrina de la Corte Suprema se expuso en: "Provincia de Santiago del Estero c/Estado Nacional y/o Yacimientos Petrolíferos Fiscales", fallada el 20 de agosto de 1985 (Fallos: 307:1379); "Constantino Lorenzo c/Nación Argentina", el 12 de diciembre de 1985 (Fallos: 307:2384); "Gomer SA c/Provincia de Córdoba" (Fallos: 310:142); "Newland c/Provincia de Santiago del Estero" (Fallos: 310:606); "Asociación Civil Escuela Escocesa San Andrés c/Provincia de Buenos Aires" (Fallos: 310:977); "Torterola c/Provincia de Buenos Aires" (Fallos: 310:1794). En las décadas siguientes esa tendencia se fue afianzando con un número significativo de casos, como los que ilustran Fallos: 320:690, *in re* "Asociación Civil de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/Provincia de Buenos Aires y otro" (1997) o Fallos: 329:55, causa "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA c/Provincia de Santiago del Estero" (2006).

La acción declarativa de inconstitucionalidad puede ir acompañada de una medida cautelar para prevenir el daño tributaria. De ella depende su eficacia. En principio, las medidas cautelares no proceden respecto de actos administrativos o legislativos debido a la presunción de validez que manifiestan, y por ello, cabe adoptar un criterio de particular estrictez en el examen de medidas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales (Fallos: 328:3019, de 2005). A pesar de este principio, la Corte Suprema también ha advertido que la presunción de validez debe ceder cuando se los impugna sobre bases *prima facie* verosímiles (Fallos: 250:154; 251:336; 307:1702; 314:695; 327:1305 y 4773; 326:676, 3351, 3658 y 4967; 325:3209).

En el comienzo, este tipo de acciones se encaramó a la *acción declarativa de certeza* contemplada en el artículo 322 del CPCCN. Como lo recuerda Cassagne, luego la Corte comenzó a admitir la procedencia de las llamadas *acciones directas de inconstitucionalidad* sin exigir el cumplimiento de los requisitos que prescribe el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (situación de incertidumbre, lesión actual y no disponer de otro medio legal), los cuales resultan incompatibles con la índole de una acción que, respecto de una situación controvertida en ciernes, procura prevenir daños futuros ("La acción declarativa de inconstitucionalidad", Cassagne, Juan Carlos, *La Ley*, 6/7/15). Las dos acciones atienden

a situación
alcance con
o contradic
de inconstit
de su incon

En sun
ejercer el co
rectas de in
tantino Lon
las peticione
forma conte
la solicitud.
titularidad
tales derecho

Finalm
la configura
ámbito de la
meramente
en las que se
a) la acción
b) la acción
regular el ar
perjuicio de
sión declara

Así pu
que existe e
que se plant
competenci

8.2. Propu

Legisla
tributaria, c
dencia colec
inconstituci
(artículo 32
19.549, art

a situaciones diferentes, pues en la acción del artículo 322 existe una duda sobre el alcance constitucional de una norma o acto originados en manifestaciones opuestas o contradictorias, incertidumbre que no existe en las acciones declarativas directas de inconstitucionalidad en las que, por el contrario, se pretende demostrar la certeza de su inconstitucionalidad.

En suma, la doctrina de la Corte Suprema, bajo ciertas circunstancias, puede ejercer el control de constitucionalidad a través de las acciones declarativas directas de inconstitucionalidad, como lo reconoció en el antes citado caso "Constantino Lorenzo", cuando expresó que "...resulta preciso disipar la confusión entre las peticiones abstractas y generales de inconstitucionalidad que no pueden revertir forma contenciosa por la ausencia de un inmediato interés del particular que efectúa la solicitud... y las acciones determinativas de derecho de base constitucional cuya titularidad alega quien demanda y quien tiende a prevenir o impedir las lesiones de tales derechos..."

Finalmente, parece oportuno señalar junto a Cassagne (op. cit. *ut supra*), que la configuración de la acción declarativa directa de inconstitucionalidad no agota el ámbito de las acciones declarativas de inconstitucionalidad pues, aparte de la acción meramente declarativa de certeza, pueden promoverse distintas clases de acciones en las que se persiga también la obtención de una sentencia declarativa, tales como: a) la acción impugnatoria de actos y reglamentos (artículos 23 y ss. de la LNPA), y b) la acción prevista en el artículo 43 de la Constitución Nacional (que aparte de regular el amparo, no excluye las acciones declarativas de inconstitucionalidad), sin perjuicio de la opción para acumular, en un proceso de conocimiento, una pretensión declarativa con una pretensión de condena o constitutiva.

Así pues, debería aceptarse la jurisprudencia del Alto Tribunal, reconociendo que existe en el orden nacional la acción declarativa directa de inconstitucionalidad, que se planteará ante los tribunales inferiores o ante la Corte Suprema en el caso de competencia originaria.

8.2. Propuesta

Legislar sobre la *acción declarativa directa* de inconstitucionalidad en materia tributaria, con legitimación amplia –del interés legítimo y de los derechos de incidencia colectiva–, diferenciándola por sus requisitos de procedencia de las otras de inconstitucionalidad, como el amparo (art 43, CN), la acción declarativa de certeza (artículo 322 CPCCN) o las acciones impugnativas de actos y reglamentos (ley 19.549, artículos 23 y ss).

9. Seguridad social. Procedimiento

9.1. Diagnóstico

El procedimiento de determinación y vías de impugnación de los recursos de la seguridad social se encuentra disperso en normas de diferente jerarquía: leyes 18.820, 21.864, 22.161 y 23.473, 26.063, decretos 507/93, 2102/93 y resoluciones generales AFIP 79/98, 2927/10 y 1566/03. Sin perjuicio a ciertos reenvíos a la ley 11.683, el régimen es inorgánico, de difícil reconstrucción e inadecuado por el nivel de jerarquía normativa.

9.2. Propuesta

- Incorporar a la ley general o código fiscal, el régimen de determinación de deuda, aplicación de sanciones y las correspondientes vías de impugnación, administrativa y judicial.
- Conferir efectos suspensivos a la apelación ante la Cámara de Seguridad Social.

1. Revisión órganos del Impuestos

1.1. Diagnóstico

Existe un
trada de las de
de Impuestos
una pretensión
inciso b), del

Las III J
Asociación (C
senso, recomen

- Qu
gan
las
- Qu
rev
fisc
efe

La dificul
la Corte Supre

CAPÍTULO XXVII

Procedimientos locales e interjurisdiccionales

1. Revisión judicial de los pronunciamientos emitidos por los órganos del Convenio Multilateral y la Comisión Federal de Impuestos

1.1. Diagnóstico

Existe un consenso general sobre la necesidad de la revisión judicial concentrada de las decisiones de la Comisión Arbitral y Plenaria, y de la Comisión Federal de Impuestos, las que se emiten en ejercicio de la competencia habilitada frente a una pretensión fiscal en conflicto con los instrumentos de concertación [artículo 24, inciso b), del CM y artículo 11, inciso d), de la ley 23.548].

Las III Jornadas de Derecho Provincial y Municipal organizadas por nuestra Asociación (Ciudad de La Plata, 23 y 24 de junio de 2016) receptaron aquel consenso, recomendando:

- *Que se identifique o establezca un mecanismo claro, rápido e idóneo, que garantice, en forma suficiente y en tiempo oportuno, la revisión judicial de las decisiones de los organismos interjurisdiccionales.*
- *Que el mecanismo señalado garantice la independencia del tribunal judicial revisor y la intervención de todas las partes involucradas en el caso, ya sean fiscos o contribuyentes, en forma tal que todas ellas queden alcanzadas por los efectos de la sentencia a dictarse.*

La dificultad para hallar un mecanismo uniformador proviene de la doctrina de la Corte Suprema sobre el alcance de su jurisdicción en la materia.

En efecto, estos asuntos no llegan a su conocimiento, pues ella sostiene que el recurso extraordinario (artículo 14 de la ley 48) solo procede contra sentencias judiciales, es decir, aquellas dictadas por los órganos permanentes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias. Para el Tribunal cimero, la excepción a tal principio solo se produce cuando aquellos tribunales fueron sustituidos por órganos o funcionarios administrativos por disposición legal que, además, excluya toda otra forma de revisión judicial (Fallos: 292:620; 305:1471 y 1699), supuesto que no concurriría en el caso. De otro lado, dice su doctrina que el Convenio Multilateral integra el derecho público local ("Papel Misionero SAIFC", Fallos: 332:1007), con lo cual también se impide el recurso a la competencia originaria mediante una acción declarativa de certeza o declarativa de inconstitucionalidad, toda vez que aun cuando la controversia involucre cuestiones federales, el conflicto predominante es de naturaleza local y debe ser ventilado ante los tribunales provinciales.

Estas conclusiones, como bien lo destaca Bulit Goñi, significan condenar al contribuyente a una vía muerta (Bulit Goñi, Enrique G, "Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad", en *La Jurisprudencia Tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su Primera Sentencia*, Errepar, Buenos Aires, 2013, pág. 87).

Sin embargo, existen claras razones jurídicas y suficiente interés institucional para documentar la competencia de la Corte Suprema. Han sido muy claros, en ese sentido, los fundamentos expuestos por la Procuradora fiscal, doctora Laura Monti, en el dictamen emitido en la causa "Maxiconsumo", de fecha 29 de julio de 2009, para justificar el remedio federal. Tales reflexiones resumen adecuadamente el problema y receptan la solución que esta Asociación propicia. Allí se sostuvo en resumidas cuentas lo siguiente:

- El mecanismo del artículo 24, inciso b), del CM no constituye una vía alternativa para la solución de las controversias entre el contribuyente y el Fisco local, sino que se evidencia como la única posibilidad de clausurar, de una vez, la cuestión con respecto a todas las jurisdicciones involucradas, dado que la corrección que pretenda una de ellas –en la porción de base imponible que le corresponde– repercutirá obligadamente en las relaciones del contribuyente con las demás provincias.
- La Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria son una instancia de carácter administrativo, integrada por representantes de todas las jurisdicciones interesadas, especialistas en materia impositiva, lo que le otorga una naturaleza peculiar (artículos 15 a 26 del CM). Y, dada la multilateralidad de su funcionamiento, deviene imprescindible que las cuestiones suscitadas por una jurisdicción o ante una de ellas, por su repercusión necesaria en las demás, sean resueltas de manera que todas tengan par-

ticipación en lo decidido, de forma tal que se les asegure su derecho de defensa.

- El artículo 24, inciso b), del CM estipula que “las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto”. En el caso de las jurisdicciones adheridas, si se permitiera a sus propios organismos –sean los administrativos o los judiciales– que procedieran a revisar lo actuado, la decisión dejaría de ser obligatoria para ellos, contraviniendo frontalmente lo convenido con las demás provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Puesto que el CM es, precisamente, multijurisdiccional, si lo decidido por esos organismos plurilaterales pudiera ser revisado por los jueces de solo una de las jurisdicciones adheridas, llevaría al problema de que lo resuelto por estos les sería oponible a las demás, burlando así la decisión conjunta adoptada por todas ellas. Tal conclusión no parece aceptable, máxime cuando nuestra Carta Magna otorgó a los asuntos en que una o más provincias son parte, la jurisdicción originaria y exclusiva de la Corte Suprema (artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional).
- Las decisiones de los organismos de integración plurijurisdiccional no podrían ser revisados de manera indiscutible y fructífera, solo por uno de los órganos máximos de la organización judicial de una de las provincias involucradas, porque ello implicaría un desmedro de la autonomía de las demás involucradas en el asunto.
- El CM es una norma de derecho intrafederal, como lo son las leyes convenio de coparticipación, que hacen parte del derecho público local, aunque con diversa jerarquía (Fallos: 314:862; 316:324; 331:2586; 332:1007).
- El CM no parece susceptible de ser modificado unilateralmente por una jurisdicción, ya que esa tesitura equivaldría, jurídica y fácticamente, a descalabrar el sistema de armonización y coordinación ideado y consentido por todas al unísono.
- El remedio federal solo procede respecto de las resoluciones de los tribunales de justicia, carácter atribuible a los integrantes del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y, **por extensión, de las decisiones de los organismos administrativos dotados por la ley de facultades jurisdiccionales, no revisables por vía de acción o de recurso** (Fallos: 257:31; 292:620; 300:526, 562; 301:594, 1152, 1226; 302:174; 306:455; 308:116, entre otros).

Un ejemplo demuestra la eficacia de la intervención oportuna de la Corte Suprema. En la causa “Gasnor SA c/Provincia de Salta s/Acción declarativa de certeza” (15 de septiembre de 2015), se dictó sentencia a favor del contribuyente, quien dis-

conforme con lo resuelto por la Comisión Plenaria, había interpuesto una acción autónoma. De esta manera, la Corte Suprema terminó modificando el temperamento de la Comisión Plenaria. Pero este precedente no debe abrir muchas expectativas, pues la competencia en el caso había sido declarada con anterioridad a "Papel Misionero".

1.2. Propuesta

- Declarar que la revisión de las decisiones de los organismos multijurisdiccionales vinculados con los instrumentos de concertación federal es competencia de la Corte Suprema, con integración de los fiscos interesados, ya sea por la vía del recurso extraordinario (que sería lo deseable) o por una acción que habilite la competencia originaria.

2. El *solve et repete*

Respecto de esta figura, receptada en sus dos modalidades por las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires —*solve et repete* estricto y atemperado— resultan de aplicación las consideraciones expuestas en el § 1 del Capítulo anterior.

A todo lo allí dicho, debe adicionarse que la tutela cautelar del crédito solo podría ser exigida bajo las particularidades del caso, ponderado por los jueces, con cuidado de que por este medio no se neutralice la eliminación del pago previo para acceder a la justicia. La experiencia de la República Oriental del Uruguay demuestra cómo habiendo sido eliminado en ese país tempranamente el *solve et repete*, las medidas cautelares automáticas, de hecho lo reestablecieron. Algo parecido sucede con la buena intención que motivó el artículo 9 del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la realidad procesal.

3. Acción declarativa directa de inconstitucionalidad

3.1. Diagnóstico

En las provincias, los sistemas difuso y concentrado de control de constitucionalidad aventajaron al constitucionalismo federal, anticipando la tendencia que la Corte Suprema empezó a transitar durante la década de los ochenta del siglo pasado.

Como lo hace notar el académico Ricardo Haro, las Constituciones Provinciales, consagran un sistema dual o paralelo de control de constitucionalidad, en el que conviven: a) Un sistema difuso en cabeza de cualquier tribunal, cualquiera que sea

su instancia o dentro del or motivo de de cadas lesiones jetivos, indivi preventivo qu petencia origi Justicia Provin casos, lógicam sea por vía de ("Acción decl dación", Rica Sociales, año

Por otra Nacional, las *constituyan un* entre otros). acciones tram fundidas —ni nes contempl *la acción gene* 2, de la Cons la ley 402).

3.2. Propues

- Re ma de

su instancia o fuero, básicamente ordenado a las cuestiones de constitucionalidad dentro del orden jurídico provincial surgidas por vía de defensa o excepción con motivo de demandas surgidas de aplicaciones concretas que han provocado invocadas lesiones a una situación jurídico subjetiva de interés legítimo o derecho subjetivos, individuales o colectivos. b) Un sistema de control concentrado de carácter preventivo que se ejerce por acciones de inconstitucionalidad planteadas a la competencia originaria y exclusiva del Superior Tribunal de Justicia o de las Cortes de Justicia Provinciales, de carácter excepcional e interpretación restrictiva. En ambos casos, lógicamente, interviene el Tribunal máximo del Poder Judicial provincial, ya sea por vía de recurso en el primer supuesto, como por vía de acción en el segundo (“Acción declarativa de inconstitucionalidad, sus vicisitudes y progresiva consolidación”, Ricardo Haro, en Anales de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales, año 2006).

Por otra parte, con arreglo a lo previsto en el artículo 31 de la Constitución Nacional, las jurisdicciones locales están obligadas a darle trámite a *las acciones que constituyan una causa* con arreglo a lo previsto en el artículo 116 (Fallos: 311:2478, entre otros). De ahí que ellas deban arbitrar los mecanismos para que ese tipo de acciones tramiten ante sus tribunales, en la instancia correspondiente, sin ser confundidas –ni absorbidas– con *la acción declarativa de certeza* que todas las legislaciones contemplan siguiendo el texto del artículo 322 del CPCCN ni, asimismo, por *la acción general de inconstitucionalidad*, como la prevista por el artículo 113, inciso 2, de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (reglamentada por la ley 402).

3.2. Propuesta

- Regular por ley la acción declarativa directa de inconstitucionalidad en materia tributaria, fijando su compatibilidad con el resto de las acciones de inconstitucionalidad.