

17° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

CPCECABA, 9 al 11 de Septiembre de 2015

COMISIÓN N° 1: “DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE”

CONCLUSIONES

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los 11 días del mes de septiembre de 2015, reunidos en la sede del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), los integrantes de la Comisión N° 1 del 17° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, bajo la presidencia de la Dra. (CP) Teresa Gómez, vicepresidencia del Dr. (CP) Guillermo H. Fernández, secretaria a cargo de la Dra. (CP) Karina Januszewski y la relatoría a cargo del Dr. (CP) César R. Litvin, luego de lo sesionado en el seno de la comisión, manifiestan:

VISTO:

- a) Las directivas emanadas de la relatoría:
- b) Los trabajos presentados por los autores participantes en la Comisión:
 1. Dr. CP Marcelo A. Greco y Dra. CP, LA y Abog. Analía P. Magno: “El uso de las tecnologías para las inspecciones tributarias”,
 2. Dr. Abog. Federico Cantisano, Dr. CP José Luis Martín y Dr. CP Gonzalo Hiriart Urruty: “El estatuto del contribuyente: una discusión necesaria”,
 3. Dr. CP y Abog. José Mazzarella: “Coacción vs. Legalidad”,
 4. Dra. CP Romina Caputo y Dr. CP Rodolfo Acevedo: “En nombre del bien público y en defensa del contribuyente”,
 5. Dr. CP Alberto M. Bello: “Límites al accionar fiscal a la luz de principios constitucionales y recursos”,
 6. Dr. CP Eugenio Goyeneche, Dra. Abog. Valeria D. Bozunovsky y Dr. Abog. Fernando M. Pierrri: “La administración obliga a autoincriminarse”,
 7. Dr. CP Marcelo S. Bergé: “Los derechos humanos y el derecho a la intimidad del contribuyente – Su protección constitucional”, y
 8. Dr. CP y Abog. Daniel G. Pérez: “Los derechos individuales homogéneos (difusos y de incidencia colectiva) en el ámbito tributario. De la dogmática a la efectividad”.
- c) El exhaustivo análisis de los temas expuestos por los panelistas de la Comisión, Dr. (CP) Martín R. Caranta, Dr. (Abog.) José Osvaldo Casás, Dra. (Abog.) Catalina García Vizcaíno y Dr. (Abog.) Jorge H. Damarco;
- d) La intervención de los participantes en la Comisión y de sus autoridades sobre los distintos subtemas;

EN EL 17° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ORGANIZADO POR EL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES:

1. Respecto de los derechos en el marco de la inspección y frente a los requerimientos de información
 - 1.1. Particularmente sobre el derecho a la debida comunicación del inicio de la fiscalización

CONSIDERANDO:

Que, al iniciarse una inspección, los funcionarios intervinientes deben notificarle al administrado el comienzo de tal procedimiento, mediante la entrega del formulario F. 8000, conocido como "Orden de intervención (OI)".

Que, la misma tiene por objeto que los contribuyentes tengan conocimiento cierto de cuáles son los períodos y tributos que están siendo investigados, a fin de garantizar el derecho de defensa y a la garantía del debido proceso.

SE CONCLUYE:

Es una obligación de la Administración Tributaria hacer conocer, así como un derecho del contribuyente conocer, en forma fehaciente, el alcance preciso y acotado que tendrá la fiscalización en lo que refiere a impuestos, períodos, funcionarios actuantes, oficina, división y región intervinientes (cfr. Instrucción General 907/11).

1.2. Particularmente sobre el derecho a ser comunicado de la finalización de la fiscalización

CONSIDERANDO:

Que hace la seguridad jurídica del contribuyente conocer la finalización de la inspección, por lo que tiene derecho a la debida notificación del acto de clausura de dicho procedimiento por parte de la Administración.

SE CONCLUYE:

El contribuyente debe ser notificado debidamente y en un plazo razonable del cierre de la inspección, aún en casos de inexistencia de ajustes o de ajustes conformados.

Si el responsable no conforma los ajustes propuestos por la inspección, deberá ser informado en un plazo razonable de la finalización de la fiscalización, de la continuidad de las actuaciones bajo el procedimiento de determinación de oficio, con precisa identificación de la oficina, división y región intervinientes.

1.3. Particularmente sobre el derecho a conocer la finalidad y la hipótesis de la fiscalización

CONSIDERANDO:

Que el administrado tiene derecho a que se le informe por escrito y desde el inicio cuál es el propósito de la fiscalización y qué utilización se le dará a la información que aporte a las actuaciones (vgr. con fines recaudatorios, sancionatorios bajo la Ley 11.683 o bajo la Ley 24.769, etc.). Así resulta de la Constitución Nacional, más precisamente de los artículos 14 y 18.

Que el administrado tiene derecho a conocer cuáles son los antecedentes que motivan la auditoría fiscal y cuál es la hipótesis de la fiscalización.

SE CONCLUYE:

El responsable tiene derecho a peticionar y ser informado, por escrito y con precisión, sobre la finalidad de la inspección y qué utilización se le dará a la información que aporte a la misma.

El responsable tiene derecho a solicitar vista de los antecedentes provenientes de otras áreas de la Administración, que hubiesen servido de causa para el inicio de la inspección y de las actuaciones, tal como resulta de lo normado por el artículo 38 del Decreto Reglamentario de la Ley 19.549.

1.4. Particularmente sobre los derechos ante requerimientos verbales y actas de inspección

CONSIDERANDO:

Que el artículo 35 de la Ley 11.683 dispone en su inciso c) que la AFIP podrá efectuar requerimientos verbales y que la información que se aporte en forma oral deberá ser plasmada por escrito en actas de fiscalización. Sin embargo, no se autoriza allí a interrogar al administrado.

Que ello podría significar que el contribuyente responda bajo presión, lo cual podría traer como consecuencia errores en la información aportada, con una posible utilización en su contra.

Que las actas de inspección se confeccionan a lo largo de las actuaciones de fiscalización y constituyen la historia del accionar del personal fiscalizador. Las mismas sirven de prueba en los juicios respectivos, no obstante lo cual su contenido puede ser desvirtuado con cualquier medio de prueba.

SE CONCLUYE:

El contribuyente tiene derecho a negarse a responder a los requerimientos verbales; como también a solicitar se realice el requerimiento por escrito y se otorgue un plazo razonable para dar respuesta.

En cuanto a las actas de inspección, el Fisco tiene la obligación de dejar asentado en las mismas todos los hechos y/o dichos del administrado.

1.5. Particularmente sobre los derechos durante el transcurso de la inspección

CONSIDERANDO:

Que nunca debe perderse de vista que las facultades de verificación y fiscalización surgen de la ley, que es allí donde consta la actividad permitida y los límites para la actuación fiscal. Sin embargo, al no existir una precisión estricta, se otorga a la Administración una discrecionalidad técnica para el desarrollo de sus tareas.

Que la conducta de la Administración no está determinada por normas legales, sino por la finalidad legal a cumplir, la actividad a desarrollar no resulta ajena a los derechos y garantías de los ciudadanos y contribuyentes. Es decir, no obstante, la mencionada discrecionalidad, la actividad de la inspección se debe desenvolver en un marco de legalidad.

SE CONCLUYE:

El contribuyente tiene derecho a que el procedimiento de inspección se desarrolle con absoluto apego a la legalidad de la norma sustantiva y procedimental vigente, a que la presunción de inocencia y la razonabilidad se respeten de principio a fin, a que no se cometa abuso ni desvío de poder, a que se respeten los principios generales de derecho.

1.6. Particularmente sobre el derecho a no auto-incriminarse frente al deber de colaboración y a la resistencia pasiva a la fiscalización

CONSIDERANDO:

Que existe una manda legal de colaborar con la inspección, de aportar la información y/o documentación requerida.

Que la resistencia a la fiscalización por parte del contribuyente y/o responsable es reprimida con una multa en el artículo 39 de la Ley 11.683.

Que puede suceder que la inspección detecte que un contribuyente ha incumplido sus deberes fiscales, a partir de lo cual en instancias posteriores se lo podría sancionar con severas multas pecuniarias o incluso con pena de prisión.

Que ante la situación anteriormente detallada, el contribuyente o responsable tiene derecho a negarse a colaborar, con el fin de no incurrir en una situación de auto-incriminación. Sin embargo, el Fisco podría solicitar una orden de allanamiento al juez que corresponda, a fin de hacerse de los elementos de prueba pretendidos.

SE CONCLUYE:

Resultaría conveniente que el contribuyente conozca, desde el inicio de la inspección, el derecho que la Constitución Nacional (art. 18) le garantiza a no auto-incriminarse (cfr. 1.3).

1.7. Particularmente sobre el derecho a la intimidad del administrado frente a los requerimientos de información

CONSIDERANDO:

Que la inspección fiscal constituye la mayor intromisión del Estado en la actividad privada de los particulares, lo cual incluye una especie particular de intimidad, que es la intimidad económica.

SE CONCLUYE:

El contribuyente tiene derecho a que se respete su intimidad en el transcurso de la inspección, no siendo la actividad de inspección una excusa válida para pretender captar información sobre datos personalísimos de los particulares.

1.8. Particularmente sobre el derecho a que la colaboración tenga límite en lo razonable

CONSIDERANDO:

Que el cúmulo de información a aportar al Fisco puede resultar "excesivo".

Que el contribuyente ya no es un mero sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, sino que colabora estrechamente con la Administración, supliendo en ocasiones tareas de ésta y con sus propios recursos.

SE CONCLUYE:

Por aplicación del principio de interdicción a la excesividad, como límite al accionar de la Administración que prohíbe a ésta que, al amparo del deber de colaboración, efectúe requerimientos excesivos, exorbitantes o desmesurados, el contribuyente tiene derecho a denunciar la existencia de situaciones agobiantes o que le ocasionan un perjuicio patrimonial, y frente a ello solicitar una solución por parte del Estado.

1.9. Particularmente sobre el uso de nuevas tecnologías en las inspecciones tributarias

CONSIDERANDO:

Que la Ley de Procedimiento Fiscal no contiene disposición alguna sobre utilización de la informática en la materia, a excepción de los artículos 12 y 36.

Que la fiscalización electrónica no se encuentra dentro de las facultades conferidas a la Administración en el artículo 35 de la Ley 11.683.

Que en opinión de la doctrina, existen graves irregularidades en el procedimiento de fiscalización electrónica (vgr. ausencia de Orden de Intervención, inexistencia de actas de inspección y papeles de trabajo, falta de expediente, cercenamiento del derecho a introducir nuevos elementos de prueba). Además, la sanción de suspensión de la CUIT ante una supuesta imposibilidad de notificación, no sólo carece de base legal, sino que se contrapone al sistema creado por la Ley 19.549.

SE CONCLUYE:

No resulta válido interpretar que la aparición de nuevas tecnologías autoriza a la Administración Tributaria a atribuirse nuevas facultades. En todo caso, la tecnología será un medio más para el ejercicio de las facultades otorgadas por la ley vigente. La aplicación de nuevas tecnologías por parte de la Administración debe apegarse estrictamente a la ley.

La aplicación de cualquier sanción por parte del organismo fiscal debe realizarse mediante el dictado de un acto administrativo que garantice al contribuyente el debido proceso adjetivo.

La AFIP debería cumplimentar lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley 11.683 en cuanto a las formas de notificación.

2. Respeto del Estatuto del Contribuyente

CONSIDERANDO:

Que la relación jurídica tributaria es una relación de derecho que establece la igualdad de ambas partes por sometimiento a la ley.

Que en nuestro ordenamiento jurídico no existe una norma específica que contenga un catálogo de derechos de los contribuyentes.

Que el Estatuto del Contribuyente no sería otra cosa que la conjunción de normas que regula los derechos y obligaciones de los contribuyentes, y se trataría de los principios constitucionales reglamentados en distintas normas, que resguardan los derechos de los contribuyentes en la relación jurídica que mantienen con el Estado.

Que atento el evidente desequilibrio entre las potestades que detenta la Administración tributaria y los derechos y garantías que asisten a los administrados, muchos son los países que han intentado encontrar una solución para equilibrar la situación.

Que el "Estatuto del Contribuyente" es una decisión que recomendaron las "*Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*", ya sea dentro del código tributario o en ley especial, preferentemente con preeminencia sobre las leyes ordinarias, que proteja los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario (vgr. Italia, España, Estados Unidos, Brasil, Francia, México, Canadá).

Que algunos países, también, han implementado el Ombudsman del Contribuyente, por ejemplo: a) Australia (*Commonwealth Ombudsman*); b) Canadá (*Tax Ombudsman*); c) Perú (*Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero*); d) Estados Unidos (*Tax Advocate Service*); e) Francia (*Le Médiateur des ministères économiques et financiers*); f) Pakistán (*Federal Tax Ombudsman*); g) Reino Unido (*Adjudicator's Office*); h) Venezuela (*Defensoría del Contribuyente*).

Que en el debate se ha manifestado que la legislación y la Administración Tributaria deben receptor y acatar en modo irrestricto los Pactos, tratados y Convenciones Internacionales de Derechos Humanos, habilitando la infracción a tales instrumentos la posibilidad del "control de convencionalidad" judicial interno y/o en la esfera internacional. La actuación de la Administración Tributaria debe ser con total sumisión al ordenamiento jurídico. A modo de ejemplo, debe tener pleno reconocimiento legal el derecho del contribuyente a no inculparse. La violación de la

intimidad del contribuyente puede producirse, no solo en ocasión de una inspección, sino también, frente a regímenes de información que solicitan o difunden datos del contribuyente que pertenecen al ámbito de su esfera personal (cfr. Artículos 18 y 19 CN), lo cual debe estar sometido a las garantías de la Constitución Nacional y de las Convenciones Internacionales.

Que la temática es tan ardua que parte de la doctrina sostiene la necesidad de considerar la idea del status de contribuyente como integrante de un grupo social, es decir, asimilado a los derechos de tercera generación, cuyos titulares son personas, grupos y la sociedad toda, entendiendo que esta última compone un grupo social que –a través del tributo–, tiene la responsabilidad del sostenimiento del Estado.

SE CONCLUYE:

La conveniencia de la sanción de un Estatuto del Contribuyente de carácter Federal, ya sea dentro de los códigos tributarios, en la Ley 11.683 o en una Ley Especial. Que resulte aplicable a nivel nacional. Que actúe como un valladar a los excesos administrativos. Que limite el acceso indiscriminado a los datos personales (intimidad del contribuyente), al cual sólo se podrá tener acceso cuando una norma legal u orden judicial así lo indique, y siempre y cuando tenga relación con la materia

La conveniencia de la creación de un órgano con especificidad en la materia tributaria, con independencia funcional del Poder Ejecutivo, a fin de resolver los reclamos formulados por los contribuyentes frente a las arbitrariedades y excesos que pueden cometer las Administraciones Tributarias. En tal sentido, cabría considerar un “Ombudsman Tributario” o un “Consejo para la Defensa del Contribuyente”.

3. Respeto de la Determinación de Oficio

CONSIDERANDO:

Que el debido proceso adjetivo está garantizado por la máxima contenida en el art. 18 de la Constitución Nacional y, en lo que interesa a la materia, en el artículo 1º, inciso “f” de la Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo.

Que en dichas normas se convalida con el derecho a ser “oído”, a “ofrecer y producir prueba” y a una resolución fundada en hechos y en derecho. En definitiva, se garantiza en el procedimiento administrativo la búsqueda de la verdad jurídica objetiva o material.

Que en la esfera de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, el debido proceso se garantiza en el Capítulo III, a través del procedimiento Determinativo de Oficio (arts. 11 a 19).

Que en palabras de la Dra. García Vizcaino, su finalidad consiste, “...en precisar en los casos concretos si se configuró el hecho imponible, quién es el obligado al pago y cuánto es lo que se debe ingresar”. Tal procedimiento es absolutamente reglado.

Que la *regla* es la determinación sobre base cierta; subsidiariamente y de modo justificado, procede la determinación sobre base presunta frente a una evidente imposibilidad de practicar aquélla, por no llevarse registros contables, ni acompañarse documentación, o por ser deficientes.

Que la determinación sobre base presunta, debe apoyarse en indicios objetivos y ciertos que puedan ser comprobados por las partes, y requiere concordancia con los elementos obrantes en la causa.

Que, en lo que respecta a la Ley Penal Tributaria y Previsional No. 24.769, la determinación del impuesto precede a la denuncia. Si la denuncia la formula un tercero, el juez fijará un plazo para que el organismo recaudador determine el tributo. Sólo quedan al margen de la determinación de

oficio, como paso previo a la denuncia, los supuestos en los que ella no corresponde (por ejemplo, los casos incluidos por el artículo 14 de la ley 11683).

Que la Ley 24.769 permite que contra la resolución determinativa del tributo se deduzcan los recursos que prevé la Ley 11.683 para su discusión. Así, mientras se desarrolla el juicio penal, el contribuyente o responsable puede recurrir la determinación de oficio a través del recurso de reconsideración ante la AFIP o, bien, a su opción, a través del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Que no debe desconocerse que pueden configurarse situaciones en las cuáles no coincidan las soluciones de los jueces penales con las de los magistrados que conocen sobre los aspectos patrimoniales del tributo.

SE CONCLUYE:

a) Sobre la Cancelación de la CUIT

La cancelación de la CUIT de las sociedades comerciales, regularmente constituidas, y de los contratos de colaboración empresaria, prevista por la RG AFIP 3358/2012 como también por la RG AFIP 3416 carece de sustento legal y se presenta como una flagrante violación a los principios de legalidad y de reserva de ley, atento a que la ley 11.683 prevé que la falta de presentación de declaraciones juradas, así como cuando éstas sean impugnadas, da lugar al procedimiento de determinación de oficio, en el cual el sujeto pasivo tiene la posibilidad de defenderse.

b) Sobre la Determinación de Oficio en la esfera penal

Primero debe dilucidarse el aspecto tributario de la cuestión litigiosa y después que la resolución determinativa de oficio queda firme, y pasa en autoridad de cosa juzgada, entonces, si se dan los elementos que describe la figura penal, procede que se efectúe la denuncia por el delito.

La sentencia penal hace cosa juzgada, como lo establece la misma ley, respecto de la materialidad de los hechos en relación a la eventual infracción sobre la que debe pronunciarse la autoridad administrativa (art.20).

La misma solución legal deberá aplicarse, en el futuro, para el ámbito de las determinaciones de oficio (y la aplicación de sanciones), relativas a los tributos provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

c) Sobre la presentación de escritos y la aceptación o rechazo de pruebas

Los empleados de la Administración Tributaria no tienen facultades para "pre-calificar" los escritos que presentan los contribuyentes, antes de ser recibidos en la mesa de entradas, como tampoco existen facultades para negarse a recibirlos o condicionar la recepción a cualquier cuestión que no conste en la Ley 11.683 y/o 19.549 y sus reglamentaciones.

En materia de las pruebas propuestas en defensa de los derechos de los contribuyentes, la Administración debe resolver si acepta o rechaza las mismas en base a un acto que dé cumplimiento a los requisitos esenciales de la Ley 19.549, del CPCCN y del CPPN. No resulta válido el rechazo sin indicación precisa del motivo que lo origina, como tampoco la utilización de frases hechas o clichés tales como "la prueba propuesta resulta improcedente y dilatoria".

4. Respecto de la acción de Hábeas Data

CONSIDERANDO:

Que la acción de hábeas data es una de las tres acciones procesales (acción de amparo, acción de hábeas data y acción de hábeas corpus) que consagra la Constitución Nacional. Que tiende a proteger la intimidad de las personas asegurada como inviolable en la propia Constitución Nacional (art.17). Se trata de proteger un ámbito de la vida de los seres humanos que les pertenece sólo a ellos, y al que los demás sólo pueden acceder si aquellos lo autorizan.

Que se pretende proteger derechos personalísimos de los seres humanos. Algunos, se vinculan con la integridad física, como la vida y la salud. Otros, con la integridad espiritual, como el honor, la honra, el derecho a la propia imagen, la intimidad y el secreto.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. "Empresa de Combustible Zona Común S.A. c. AFIP" 7/4/2009) no ha aceptado la acción de habeas data cuando el organismo recaudador se encuentra realizando investigaciones tendientes a determinar si la accionante había cumplido con sus obligaciones tributarias.

SE CONCLUYE:

La acción resulta procedente con todos sus efectos. Que no deben operar restricciones que la acoten al derecho a solicitar la rectificación y/o actualización de los datos obrantes en poder de la administración fiscal.

El habeas data debe ser una medida que garantice el acceso a las actuaciones por parte del contribuyente, en aras de articular la defensa de sus derechos (acciones administrativas y/o judiciales), que le permitan un conocimiento amplio acerca de la legitimidad de los actos dictados por el organismo recaudador (incorporación en la base Apoc.)

5. Respecto del Secreto Fiscal

CONSIDERANDO:

Que el secreto fiscal se refiere a la garantía que el ordenamiento jurídico asegura a los administrados al imponer a las autoridades públicas que mantengan la reserva de los datos e informaciones con trascendencia tributaria que posean respecto de ellos (cfr. art. 18 CN y art. 101 Ley 11.683).

Que el secreto fiscal trata de limitar el alcance del accionar del Estado y pretende constituirse en una barrera tendiente a evitar que aspectos privados de la vida de los administrados adquieran estado público o sean difundidos de modo tal que su conocimiento alcance a terceros.

SE CONCLUYE:

Este Simposio vela por el instituto del secreto fiscal ya que la información entregada al fisco debe ser resguardada por quien la recibe y no difundida, menos aún por medios de información pública.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 11 de septiembre de 2015.

Dra. (CP) Teresa Gómez, Presidente
Dr. (CP) Guillermo H. Fernández, Vicepresidente
Dr. (CP) César R. Litvin, Relator
Dra. (CP) Karina Januszewski, Secretaria