

20° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

CABA, 17 al 19 de octubre de 2018

AFIP - FACULTADES DE FISCALIZACIÓN

LEY 27.430 REFORMAS A LA LEY 11.683

RESUMEN EXPOSICIÓN Dr. Alberto M. Gorosito

El Título VI de la ley 27.430 (B.O. 29-12-2017) introdujo diversas reformas a la ley 11.683, conocida como de procedimiento tributario. Algunas modificaciones son positivas y otras, amén de inconstitucionales, en las antípodas de un Estado de Derecho.

En este análisis, tendremos presente que el art. 76 de la Constitución Nacional prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Veremos que la reforma incurre reiteradamente en violar esta prohibición constitucional.

1. Utilización de informática.

El nuevo art. 200 de la ley¹, establece la utilización de expedientes electrónicos, documentos electrónicos, firmas electrónicas, firmas digitales, comunicaciones electrónicas y domicilio fiscal electrónico, en todas las presentaciones, comunicaciones y procedimientos —administrativos y contencioso administrativos— establecidos en esta ley, con idéntica eficacia jurídica y valor probatorio que sus equivalentes convencionales, de conformidad con los lineamientos que fije el Poder Ejecutivo nacional.

La ley 25.506 dispuso la utilización de las firmas digital y electrónica. La primera (art. 2° de la ley), es el resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático, que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta bajo su absoluto control. Debe ser susceptible de verificación por terceras partes, verificación que simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma.

Los procedimientos de firma y verificación a ser utilizados para tales fines, serán los determinados por la Autoridad de Aplicación, en consonancia con estándares tecnológicos internacionales vigentes. Cuando la ley requiera una firma manuscrita, esa exigencia también queda satisfecha por una firma digital

¹ Según la reforma introducida por el art. 243 de la ley 27.430,

(art. 3°), principio aplicable a los casos en que la ley establece la obligación de firmar o prescribe consecuencias para su ausencia.

La firma electrónica, en cambio (art. 5°), resulta del conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez.

No es propósito de este trabajo analizar el conjunto de disposiciones (documentos y comunicaciones electrónicas, etc.) incorporadas a la ley 11.683 por el nuevo art. 200.

Sí, en cambio, poner de relieve que el domicilio fiscal electrónico no ha sido obligatorio hasta el presente -salvo las ilegales y delictivas exigencias administrativas fiscales de constitución "voluntaria"-, ya que la reforma al art. agregado a continuación del 3° de la ley 11.683² que dispone su uso obligatorio, está condicionado a la reglamentación que efectúe el Poder Ejecutivo Nacional, conforme el nuevo art. 200 de la ley 11.683 citado. Lo que no ha sucedido a la fecha de esta nota.

2. El domicilio fiscal.

Se incorpora un cuarto párrafo al art. 3° de la ley 11.683³, facultando a la AFIP a establecer las condiciones que debe reunir un lugar a fin de que se considere que en él está situada la dirección o administración principal y efectiva de las actividades.

La norma no tiene sentido. La RG 10 (AFIP) y complementarias, regula minuciosamente las pautas de inscripción y constitución de domicilio fiscal. La reforma legal implica que la AFIP es negligente o incumple sus propias normas, y debió extenderse una ilegal facultad al fisco, violatoria del art. 76 de la Carta, para que determine arbitrariamente cuál será el domicilio, lo que dará lugar a planteos judiciales que ninguna ley debiera permitir.

La nueva disposición contribuye a la inseguridad jurídica, por ser el domicilio fiscal el destinatario de notificaciones, inicio de cómputo de términos, entre otras situaciones jurídicas de gravedad bien conocidas.

3. Valor probatorio de las actas de fiscalización

Se otorga valor probatorio, mientras no se pruebe su falsedad, a las actas que extiendan los fiscalizadores en los casos de:

- a) respuestas verbales a requerimientos de información económica,
- b) examen de libros, papeles, etcétera.

² art. 176 de la ley 24.730

³ art. 175 de la ley 27.430

En todos los demás casos, las actas estarán sujetas a contradicción por parte del contribuyente, tal como lo determinó el Tribunal Fiscal de la Nación en el caso “*López Cereales S.H.*”, desechando el argumento fiscal que pretendía que el inventario tomado por los inspectores y que constaba en actas de fiscalización, no podía ser objeto de prueba en contrario.

El “etcétera” de la ley, está referido exclusivamente a elementos similares a libros y papeles, que es el sentido más obvio al entendimiento común, regla de interpretación legal (Fallos: 258:75; 267:495; 283:111; 302:429), por lo que no cabe hacer extensiones ni analogías al concepto examinado.

Sin embargo, la AFIP ha demostrado que existe una alta probabilidad que obre en sentido contrario a lo expuesto.

4. Medidas para evitar maniobras de evasión. Inseguridad jurídica. Aliento a la corrupción y la evasión.

La incorporación del inciso h) al art. 35 faculta a la AFIP a disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, por lo que el título de este acápite parecería contradictorio con dicho inciso. No es así.

Las nuevas medidas pueden ser:

- sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables;
- respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias;
- en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias

La ley establece que el contribuyente o responsable afectado, podrá plantear su disconformidad ante la AFIP. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo la en el caso de suspensión de la condición de inscripto, que tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549.

En una asombrosa violación al art. 76 de la Constitución Nacional ya citado, la ley ha creado un verdadero tembladeral a la seguridad jurídica, permitiendo la arbitrariedad fiscal, abriendo la puerta a la corrupción administrativa y a la evasión fiscal.

No hay el menor indicio en la ley de cuáles pueden ser las “maniobras de evasión tributaria” -otorgando carta blanca a la AFIP para que decida cuáles sí y cuáles no-, que puedan lugar a semejantes “medidas”, que encubren verdaderas sanciones, cuya aplicación es privativa del Poder Judicial. Es indiscutible que la

AFIP debe arbitrar todas las acciones tendientes a prevenir y evitar la evasión fiscal, pero dentro de lo que corresponde a un Estado de Derecho. No es el caso de las legisladas.

La AFIP ha dispuesto rigurosas medidas en cuanto a la emisión de facturas⁴, y facturación electrónica. Las nuevas “medidas” en cuanto a los comprobantes, reconocen que el fisco es poco o nada cuidadoso respecto de las autorizaciones que otorga, y debiera revertirlas una vez otorgadas. Así lo ha reconocido la propia AFIP, cuando expuso públicamente que había descubierto una usina de facturas electrónicas apócrifas, provenientes de una computadora del propio organismo recaudador⁵.

Qué significa “medidas sobre la condición de inscriptos”? Qué se entiende por “determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias”? Este océano legal de indefinición es de nítida inconstitucionalidad por tratarse de sanciones, que deben estar claramente tipificadas en la ley. La ley ni siquiera prevé, como en derecho corresponde, un procedimiento reglado que respete el debido proceso adjetivo. El que deberá aplicarse por así disponerlo el inc.) f del art. 1° de la ley 19.549, para que el acto administrativo sea jurídicamente válido (arts. 7, 8 y concs. Ley 19.549).

Es muy probable que la AFIP incurra, como es usual observar, a las vías de hecho prohibidas explícitamente por el art. 9 de la ley 19.549.

Por tratarse de sanciones, la ley 11.683 establece en el inciso b) del art. 159 la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, que deliberadamente la reforma ha dejado de lado, disponiendo que la decisión la tomará el Fisco por sí y ante sí, y del mismo modo resolverá el inseguro y mezquino⁶ recurso del art. 74 del reglamento, que podemos anticipar cuál será: confirmatorio del acto anterior⁷.

Piénsese en informar a un inversor extranjero acerca de semejantes facultades administrativas, propias de un estado totalitario, las casi inútiles posibilidades de defensa, y las decisiones que pudiera adoptar una vez en conocimiento de lo expuesto. Si se busca alejar la inversión, nacional y extranjera, el modo elegido sobresaleta por su idoneidad.

Al facultarse al funcionario fiscal a girar los pulgares hacia arriba o hacia abajo, se le otorga un amplio margen de discrecionalidad, facilitando la arbitrariedad, lo que permite prácticas nada recomendables para “lograr torcer” el pulgar hacia arriba. Poco importa si dichas prácticas ocurren o no: ninguna ley debe abrir puertas como la comentada. Lo que ha hecho también con la reforma

⁴ RG 1575. Facturas A y M

⁵ Exposición del Director Regional de la Dirección Regional Mar del Plata, en las XLVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la CABA, noviembre de 2017

⁶ “*Tutela jurisdiccional efectiva*” Torres, Agustín. Doctrina del Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, To. I 1999-2004, p. 379

⁷ En el organismo se abren de inmediato sospechas sobre el funcionario que le da la razón al contribuyente.

a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en especial, el nuevo punto 5 del último párrafo del art. 76 de la ley 11.683.

Además, el Estado Nacional debiera saber que ningún contribuyente consiente ser expoliado impunemente; siempre se resarcirá, en mayor medida cuanto más ilegítima sienta la exacción. Y *“pareciera que la experiencia no ha enseñado aún a los encargados de diseñar tales reformas, los ‘remedios’ que los afectados suelen poner a tales disposiciones, los que obviamente estamos lejos de justificar, pero no de ignorar”*⁸.

5. La inconstitucionalidad del inciso h) del art. 35 de la ley 11.63 según la reforma de la ley 27.430

Demostraremos la inconstitucionalidad del inciso del título, siguiendo lo sentenciado por la Corte⁹:

a) el art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional, que reconoce con jerarquía constitucional diversos tratados de derechos humanos, obliga a tener en cuenta el art. 8 inc. 1 del Pacto de San José de Costa Rica, referente a las garantías judiciales, que prescribe el derecho a ser oído, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter

b) los arts. 5, 18 y 33 de la Constitución establecen garantías que aseguran a todos los habitantes de la Nación la presunción de su inocencia y la inviolabilidad de su defensa en juicio y debido proceso legal;

c) el carácter administrativo del procedimiento sumarial no es óbice para aplicar estos principios. En el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el art. 8 de la citada Convención no se encuentra limitada al Poder Judicial. Deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales. Cuando la convención alude al derecho de toda persona a ser oída por un tribunal competente para la determinación de sus derechos, se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de personas. Por tal razón cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8 de la Convención Americana (*“Tribunal Constitucional vs. Perú”*, CIDH, 31/01/2001, párrafo 71).

⁸ El legislador no aprendió. La frase entre comillas la escribimos hace casi 30 años. *“La modificación a la Ley 11.683 por la ley 23.658”* – 11/07/1989 - Doctrina Tributaria. To. VIII, p. 279. Errepar

⁹ *“Losicer, Jorge Alberto y otros c. BCRA”* 26/06/2012, Fallos 335:1126. Citado por Spisso, Roberto R. *“Medidas preventivas de la AFIP”* La Ley 12/09/2018

d) cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal. Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la administración excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo, en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas (*"Baena Ricardo y otros vs. Panamá"*, 02/02/2001, CIDH, párrafos 124 y 127).

La síntesis transcrita demuestra la clara inconstitucionalidad del inciso h) del art. 35, en cuanto pretende que la sea la propia AFIP la que, como dijimos, aplique y resuelva por sí y ante sí la procedencia de cualquier de dichas medidas, que constituyen sanción, soslayando la intervención del Poder Judicial luego de la consumación de las "medidas". Porque tiene *"ya un valor axiomático la definición de un célebre filósofo del Derecho: 'los derechos no valen, valen sus garantías'"*¹⁰. Y una sociedad que dificulta o imposibilita el legítimo goce de los derechos degrada la condición humana¹¹

Es posible predecir una explosión de acciones declarativas acompañadas de medidas cautelares, tendientes a asegurar la tutela judicial efectiva **previa**, o a declarar la inconstitucionalidad del inciso analizado. Esperamos que la justicia ponga inmediato fin a estas excursiones legales totalitarias, si es que realmente se quiere la inversión tanto nacional como extranjera o simplemente se declama. Cabe aplicar las palabras de un distinguido jurista: *"Nadie —salvo aventurero— invertirá en un lugar donde las sentencias se escriben con criterios políticos. Venimos repitiendo esa letanía desde hace décadas y ¿cómo nos fue? Pésimo"*¹².

La ley además es irrazonable, por exhibir desproporción de medios a fines. Con el indiscutible objetivo de prevenir la evasión fiscal, dispone medidas cuya inequidad salta a la vista, en un abierto abuso del derecho. Cabe recordar que en cierta época (fines de 1978 a mayo de 1986, leyes 21.858 y 23.314) rigió la sanción de arresto por falta de presentación de declaraciones juradas. Fue declarada inconstitucional por violar el principio de razonabilidad¹³. Además, el juez ordenó formar sumario criminal al funcionario fiscal que había decretado el arresto en dicha ocasión, por presunta violación al art. 248 del Código Penal, que castiga con prisión al funcionario público que dicte resoluciones u órdenes contrarias a la Constitución, o ejecute las órdenes o resoluciones de esta clase existentes.

¹⁰ *"Principios tributarios y garantías de los contribuyentes. La experiencia argentina"*. Mordegli, Roberto. Doctrina de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, To. I, 1999-2004, p. 48. Citado por Díaz, Vicente O. *"Las funciones de la inspección tributaria y sus límites jurídicos a la luz del orden constitucional"*, PET 2009 (diciembre-433), 1

¹¹ "Tutela jurisdiccional efectiva" Torres, Agustín, nota citada

¹² "Fargosi, Alejandro. *"<https://www.infobae.com/opinion/2018/09/22/la-asociacion-ilicita-mas-grande-en-la-historia-de-la-democracia/>"*

¹³ *"Carcioffi, Horacio V."*, Juzgado Federal de 1a Instancia de General Roca, 18/12/81, Impuestos, XL-A-947. Recordemos que en esa época gobernaba el país la llamada dictadura militar

El resultado de esta sentencia fue que la DGI resolvió de inmediato suspender todos los trámites relacionados con la sanción de arresto¹⁴, y el organismo ya no volvió a aplicarla. Años después, la ley fue derogada.

Parafraseando lo sentenciado en el caso analizado, afirmamos que el inciso h) analizado constituye una norma que se “...ufana en exhibir una desproporción de medios a fines.”

Afortunadamente, el Poder Judicial de la Nación¹⁵ no “... discute la necesidad -y, más aún, deber- del Estado de ejercer su potestad en materia tributaria; nadie cuestiona sus facultades para disponer medidas tendientes a combatir, del modo más eficaz posible, la evasión fiscal. Pero deviene igualmente indiscutible que todo ello debe ejercerse dentro del marco que le otorga la Constitución Nacional. La manera de “perseguir” y castigar a quienes transgreden la ley no es, precisamente, infringiendo la Ley Suprema. Nada, ni aún la más loable de las intenciones, lo justifica y está claro que corresponde y compete al Poder Judicial el velar por su estricto cumplimiento.”

6. Legalización de orden de intervención de fiscalización

El art. 190 sustituye el art. s/nº a continuación del art. 36 de la ley del rito, disponiendo que la orden de intervención será requisito indispensable para ejercer las facultades de fiscalización y verificación.

La ley ha sido minuciosa en detallar las formalidades que debe contener el documento, que hacen a su validez jurídica:

- fecha en que se dispone la medida,
- funcionarios encargados,
- datos del fiscalizado (nombre y apellido o razón social, CUIT y domicilio fiscal)
- impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización.
- firma del funcionario competente,
- previo al inicio del procedimiento,
- notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización,
- ampliaciones de la orden de intervención, mismos requisitos
- en los mismos términos, la finalización de la fiscalización debe ser notificada fehacientemente

Esta medida legal nos parece acertada, pues contribuye a la seguridad jurídica. Evitará, o hará más dificultosa, las órdenes secretas emanadas del

¹⁴ Instrucción 340 del 7.1.82 DATJ (citada por Corti, A.H. Impuestos, XL-A 947, nota 11). Posteriormente, la Instrucción 341 (ver cita del mismo autor, Impuestos, XL-B, p. 1260) dispuso que, antes de aplicar el arresto, los funcionarios fiscales debían entrevistar personalmente al infractor para intentar hacerle desistir de su actitud y lograr la presentación de la declaración jurada. Contrástese esta amable actitud post-Carcioffi, con la drástica clausura actualmente vigente.

¹⁵ “Hemodinamia Río Cuarto S.R.L.”, CCAF Córdoba sala A, 01/06/2001

organismo para silenciar voces de contribuyentes y periodísticas contrarias a las disposiciones gubernamentales¹⁶, o delictivas persecuciones fiscales, dejadas sin efecto por el Poder Judicial¹⁷.

La jurisprudencia no era pacífica al sentenciar la nulidad de determinaciones de oficio, por carencia de orden de fiscalización, o defectos de la misma¹⁸. La nueva disposición legal implicará la nulidad de dichas determinaciones, en cuanto estén basadas en fiscalizaciones sin orden de intervención en regla.

La exigencia ya estaba dada por el dictamen 29/2002 de la Dirección de Asesoría Legal, y la incorporación a la ley le da partida de defunción a la ilegal fiscalización electrónica, dispuesta por la RG 3.416.

Publicamos en su momento, que la intención de modernización que surge de los considerandos de la RG 3.416, maximizando la explotación de los recursos informáticos del organismo, y creando un sitio virtual que contendrá los requerimientos de fiscalización y la respuesta del responsable, queda inutilizada por las graves violaciones legales y en especial, al derecho de defensa, que son palmarias en la norma administrativa.

La fiscalización electrónica es un verdadero catálogo de transgresiones a la ley: la suspensión de la constancia de inscripción (CUIT), la violación al secreto fiscal, la ausencia de notificación de inicio de inspección en regla, la pretensión de sortear la opción del domicilio fiscal electrónico instituyendo un "sitio virtual", la violación al sistema legal de notificaciones, la inexistencia de acto administrativo válido y falta de procedimiento escrito, la omisión de formar expedientes, la omisión de firmas tanto de funcionario como del contribuyente, la limitación a los medios de prueba, el intento de asignar carácter de declaración jurada a las comunicaciones del responsable, la carencia de sitio "seguro" informático, con el agravio a la seguridad jurídica.

La reforma legal va acorde a la reforma al art. 49 de la ley 11.683, introducida por el art. 204 de la ley 24.730, que establece un sistema de reducción de multas -incluso eximición de responsabilidad por infracciones - conforme el momento en que el contribuyente o responsable regularice su situación fiscal.

¹⁶ https://www.clarin.com/ediciones-antiores/allanamiento-clarin-revelan-echegaray-dio-orden_0_BJfbpAPR6Kg.html; https://www.clarin.com/politica/afip-especial-hostigar-opositores-empresarios_0_Hk8B2FHswme.html; https://www.clarin.com/politica/afip-cayo-magdalena-ruiz-guinazu_0_Sk8B7fuzsvme.html, entre otros.

¹⁷ "Vollenweider, Roberto" JF Río Cuarto, Córdoba, 28/04/1999; "Alvarez, Washington" CSN, 07/08/2012

¹⁸ A favor de la nulidad: "Paravati, Norberto José", TFN, C, 25/02/2005; "Banca de Junín SRL", TFN, C, 31/08/2011; "Canevari, Jorge Erardo" TFN, A, 31/05/2012; "Vizzuso, Héctor Ricardo", TFN, C, 28/02/2014; "Europa S.R.L." TFN, D, 20/08/2014; "Padin, Ricardo Jorge", TFN, C, 27/02/2015; "Servicios Parana S.R.L.", CCAF, II, 07/05/2015 – En contra: "Banca de Junín SA", CCAF, I, 04/09/2014

7. Conclusiones

En relación al tema encargado para este Simposio, la reforma exhibe un avance en seguridad jurídica, por la jerarquía de ley dada a la orden de intervención, y la modernización en cuanto a la utilización de la electrónica reseñada, condicionada a la reglamentación que realice el Poder Ejecutivo.

En cambio, son de lamentar el otorgamiento de inconstitucionales delegaciones que hace en el organismo recaudador, propia de regímenes totalitarios, que contribuirán a alejar las inversiones tanto nacionales como extranjeras, abriendo puertas a la corrupción fiscal y la evasión. Por la salud de la República y el Estado de Derecho, estas delegaciones exigen una rápida derogación por parte del Congreso, para evitar el costo jurídico institucional que significa el hecho que el Poder Judicial deba declararlas inconstitucionales.

Las colegaciones profesionales y Federación, en llamativo silencio, deberían efectuar enérgicos pronunciamientos sobre estas cuestiones.