

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)

ÁREA TRIBUTARIA

Investigador: Dr. C.P. Alberto M. Bello

PLAN DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

(Ciclo 2014-2016)

Tema: Límites al accionar fiscal a la luz de principios constitucionales y recursos.

1. Metodología de investigación

El presente trabajo de investigación tiene por objeto realizar un análisis de investigación explicativa, con especial énfasis en el abordaje cualitativo y en menor medida cuantitativo, mediante estrategias metodológicas múltiples, en función de la sistematización de la normativa de alcance general emitida por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y documental pertinente; El análisis cualitativo se abordará mediante el estudio de las conductas que tienen los contribuyentes y responsables ante el avance desenfrenado de la Administración nacional.

2. Cronograma

Proyecto de ejecución anual.

Etapas de revisión de avance bimestral.

3. Situación

La relación fisco-contribuyente al desarrollarse dentro de un Estado de derecho se encuentra sujeto a principios y garantías propias del ordenamiento jurídico, encontrándose su actividad sujeta al ordenamiento positivo.

Ante el accionar arbitrario de la Administración tributaria, se encontrarán afectados los derechos individuales de los contribuyentes, y de esta manera el tan ansiado equilibrio de la relación fisco-contribuyente se vuelca abruptamente a favor del primero. Ello se encuentra agravado porque la Administración detenta facultades exorbitantes que atentan contra el principio de igualdad de armas que debe prevalecer en dicha relación, y consecuentemente será necesario recurrir al control jurisdiccional y al cumplimiento estricto de los principios constitucionales.

Al respecto, las normas o actos de la Administración se encuentran sujetas a control constitucional a los efectos de compatibilizar los procedimientos administrativos con los

principios constitucionales en resguardo de los derechos y garantías de los administrados ante los excesos de la Administración.

Ahora bien, a los efectos de delimitar las facultades de verificación y fiscalización se torna necesario identificar las normas o actos reglados establecidos taxativamente en las normas legales pertinentes, de manera tal que una vez identificados los fines determinados por el legislador, todo accionar de la Administración que exceda dichos fines deberá ser tildado de arbitraria discrecionalidad por parte de los funcionarios, encontrando como valladar inexpugnable el cumplimiento de los principios constitucionales que protegen a los actos administrativos.

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

La extensión de las obligaciones formales a través del cumplimiento de regímenes de información mediante aplicativos, transferencias de datos y fiscalizaciones electrónicas ha generado una nueva relación jurídica informática tributaria fisco-contribuyente afectando los derechos y garantías de los administrados. En este contexto, la Administración tributaria realiza cruces informáticos con el objeto de prevenir conductas evasivas, presumiendo el incumplimiento del administrado procediendo a aplicar sanciones, llegando hasta el extremo de limitar el desenvolvimiento normal de su actividad económica.

4. Problema

En la actualidad asistimos a un avance desmedido de la Administración tributaria mediante la reglamentación de actos administrativos que vulneran los derechos y garantías de los contribuyentes o responsables en materia de procedimientos y recursos.

La Administración tributaria detenta facultades amplias para solicitar información a los contribuyentes, responsables o terceros, empero en caso de que dicho requerimiento carezca de trascendencia tributaria, será considerado arbitrario, encontrándose afectados los derechos de intimidad y privacidad de dichos sujetos, los cuales se encuentran amparados por la Constitución Nacional y por los tratados internacionales de derechos humanos.

Asistimos a la aplicación de sanciones por parte de la Administración a contribuyentes o responsables por falta de colaboración, que no se originan en incumplimientos, sino en excesos de los requerimientos efectuados por dicho Organismo fisco. Dichos requerimientos tienen como límite los derechos y garantías establecidos por la Constitución Nacional: garantía de no autoincriminación, derecho a la intimidad, derecho de propiedad, inviolabilidad de domicilio y los documentos privados.

Ante el incumplimiento de requerimientos de información que lesionen el derecho a la intimidad por parte de los contribuyentes o responsables, nos planteamos si renace su derecho subjetivo de no cumplimentar los mismos, aunque los mismos no sean excesivos, exorbitantes o desmesurados.

Es prácticamente común que la Administración tributaria requiera al administrado que aporte información en el expediente administrativo, sin anoticiarlo que dicho accionar podría motivar su imputación penal, cuando estemos en presencia de un delito fiscal. Es por ello, que dicha información no podrá ser extrapolado lisa y llanamente al proceso penal, por encontrarse afectados los principios de no autoincriminación y del debido proceso adjetivo.

5. Objetivos

5.1. Objetivos generales:

- * Establecer las causas de origen del accionar fiscal que vulneren principios constitucionales;
- * Identificar problemas actuales de la relación-fisco contribuyente en la esfera nacional.

5.2. Objetivos específicos:

- * Identificar las medidas tomadas por la Administración nacional que vulneren principios constitucionales;
- * Relacionar la evolución de la recaudación con la normativa administrativa vigente que vulnere dichos principios;
- * Determinar la conveniencia o no de continuar emitiendo dicha normativa por parte de la Administración.
- * Determinar si dicha normativa tiene un efecto regresivo en la percepción de los contribuyentes o responsables;
- * Analizar cualitativamente el comportamiento de los contribuyentes ante el avance de la Administración que avasalle derechos y garantías constitucionales;
- * Proponer los recursos procesales que amparen a los contribuyentes o responsables ante dicho accionar;
- * Proponer soluciones para contrarrestar los efectos regresivos de dichas medidas.

6. Estrategias

Atento al pronunciado desequilibrio existente entre las potestades que detenta la Administración tributaria se realizará un análisis exhaustivo de las normas tributarias de carácter administrativo en la esfera nacional a los efectos de determinar los límites precisos al accionar de la Administración con el rigor constitucional que amerita dicha problemática.

Al respecto, buscaremos dar respuesta a las causas de origen del accionar fiscal desmedido que vulnere principios constitucionales, y para ello procederemos a sistematizar la normativa de alcance general emitida por la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP), con el objeto de identificar las medidas de política tributaria adoptadas por dicho Organismo fiscal a partir del año 2011 hasta la finalización del año 2015, que vulnere derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes o responsables.

Los resultados obtenidos que surjan de dicha búsqueda serán relacionados con la evolución de la recaudación tributaria a los efectos de obtener conclusiones concretas acerca de la conveniencia o no de continuar aplicando dichas medidas, teniendo especialmente en cuenta el efecto regresivo que traería aparejado en la percepción de los contribuyentes o responsables con el consiguiente aumento de la evasión y elusión tributaria.

Luego, intentaremos develar si la implementación de las medidas aplicadas por la Administración tributaria mediante planes antievasión han quebrantado el principio de igualdad de armas que debe prevalecer en la relación fisco-contribuyente.

A los efectos de identificar las resoluciones administrativas emitidas por AFIP que vulnere principios constitucionales, se elaborará previamente un marco teórico mediante el cual se definirán los parámetros a considerar para identificar si las normas administrativas afectan los principios de legalidad, jerarquía normativa, reserva de ley, capacidad contributiva, razonabilidad, equidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, derecho de defensa, no autoincriminación, derecho a la intimidad o privacidad, interdicción de la excesividad, entre otros.

Se identificarán los problemas actuales en la relación fisco-contribuyente, debiendo contemplarse que el presente trabajo de investigación no pretende abarcar la totalidad de los tópicos que presenta dicha problemática, sino que tiene por objeto el análisis de ciertos aspectos puntuales que afectan dicha relación. Finalmente, se recomendarán los recursos procesales que amparan a los administrados.

7. Hipótesis

Ante la problemática generada por el accionar fiscal que vulnera principios constitucionales, se requiere realizar un análisis exhaustivo de dicho fenómeno a los efectos de dar respuesta a sus causas de origen, y de las políticas tributarias implementadas por la Administración tributaria.

En este sentido, se requiere identificar los problemas actuales en la relación fisco-contribuyente a partir de las medidas implementadas por el ente fiscal mediante planes antievasión, y relacionarlas con la evolución de la recaudación tributaria, a los efectos de obtener conclusiones concretas respecto de la conveniencia o no de continuar implementando dichas medidas, teniendo especialmente en cuenta que las mismas podrían tener un efecto regresivo en la percepción de los sujetos contribuyentes.

Para ello, se propone abordar mediante análisis cualitativo el estudio de las conductas que tienen los contribuyentes ante el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, a los efectos de obtener conclusiones concretas que permitan establecer las causales de origen de la evasión tributaria.

En virtud de ello, el estudio de investigación que se propone debiera partir de la siguiente hipótesis: “No resulta conveniente continuar aplicando medidas de política fiscal que vulneren principios constitucionales, dado que tienen un efecto regresivo en la percepción de los contribuyentes o responsables, implicando un aumento sustancial de la evasión y elusión fiscal, que indirectamente impacta en los contribuyentes cumplidores, quienes se encontrarán sometidos a una mayor presión fiscal”.

Consiguientemente, en caso de comprobarse a través de la investigación la hipótesis de trabajo, ello otorgaría validez y confiabilidad a la proposición sugerida.

Dicho estudio de investigación tendrá por objeto el análisis de investigación explicativa, con especial énfasis en el abordaje cualitativo, y en menor medida cuantitativo, mediante estrategias metodológicas múltiples (sistematización de documental, análisis comparativo de legislación comparada, etc.).

Asimismo, se recurrirá a documentos, datos e informes estadísticos oficiales de Organismos públicos y privados, que cuenten con la debida reputación que permitan inferir la confiabilidad de dichos datos secundarios.

8. Producto final que se espera obtener

Un documento con señalamientos de política y administración tributaria respecto a la identificación de los límites al accionar de la Administración tributaria con el rigor constitucional que amerita la presente problemática, identificando los problemas actuales en la relación fisco-contribuyente, y recomendando los recursos procesales que amparan a los administrados.

9. Transferencia

Se espera someter al escrutinio de pares el producto que se elabora en los eventos académicos que organiza la FACPCE o en otras de análogo nivel académico.

Adicionalmente resulta factible colaborar con las autoridades públicas en procesos de análisis para la implementación de los citados tópicos.

El presente trabajo de investigación “Límites al accionar fiscal a la luz de principios constitucionales y recursos”, formando parte de la etapa de revisión de avance bimestral del proyecto de ejecución para el año 2015, ha sido expuesto ante el auditorio en el 17º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el día 9 de septiembre de 2015, y

publicado en libro del Simposio, editado por el Fondo Editorial Edicon, 1ª edición, 2015, p. 263/287.

10. Marco teórico.

La Constitución Nacional prevé la existencia de un sistema republicano de gobierno que contempla la división del mismo en tres órganos fundamentales (poder ejecutivo, legislativo y judicial), independientes entre sí, y a los cuales les ha asignado diversas atribuciones. En este escenario, donde toda la actuación del gobierno se encuentra sometida al control constitucional que emana de la propia Carta Magna, podemos sostener que rige un Estado de derecho, y en consecuencia todo el ordenamiento positivo (leyes, decretos, reglamentos, etc.) se encontrará subordinado a los límites constitucionales que emanan del estatuto fundamental, y sujetas a control jurisdiccional por parte del poder judicial.

La relación fisco-contribuyente, al desarrollarse dentro del marco de un Estado de derecho, se encuentra sujeta a principios y garantías propias del ordenamiento jurídico, encontrándose su actividad sujeta al ordenamiento positivo. Empero, atento a la complejidad que adquieren determinadas actividades desarrolladas por la Administración tributaria, la legislación no está en condiciones de reglar el ejercicio de la totalidad de las mismas, y en consecuencia, dicha Administración se encuentra facultada para actuar discrecionalmente ante determinadas situaciones, siempre y cuando, su actuación se encuentre circunscripta dentro de los límites sustanciales y formales del ordenamiento positivo, y en cumplimiento del interés público, sin alcanzar el límite de la arbitrariedad.

La doctrina en general ha sostenido que la actuación de la Administración fiscal solo admite facultades regladas, no admitiéndose facultades discrecionales, y en caso contrario encontrará como valladar el principio de legalidad, puesto que aquello que no se encuentre regulado por norma legal implicará cierto grado de discrecionalidad, encontrándose bajo la esfera del control jurisdiccional de los jueces. Consecuentemente, serán éstos quienes califiquen el acto administrativo a la luz de los principios de razonabilidad, legalidad y tutela judicial efectiva, de manera tal de delimitar los conceptos de discrecionalidad y arbitrariedad, y en caso de exceder dicho límite, entonces la conducta de la Administración fiscal será tildada de arbitraria.

Al respecto, cabe destacar que las facultades que detenta la Administración fiscal respecto a requerir el cumplimiento de los deberes formales que recaen sobre los administrados encontrarán como valladar que la información requerida se vincule con la materia imponible. Asimismo, dichas facultades se encuentran sujetas a la discrecionalidad del Organismo fiscalizador, quien valorará a su juicio la información a requerir que facilite la fiscalización. Empero, dicha discrecionalidad debe considerarse como la posibilidad de apreciar libremente la oportunidad o conveniencia del Organismo recaudador de requerir información al contribuyente dentro del ámbito de lo razonable, en el sentido de que el acto administrativo

discrecional no debe oponerse radicalmente al acto reglado, puesto que de lo contrario estaremos en presencia de arbitrariedad, y en tal caso dicho acto se encontrará viciado, encontrándose fuera de la esfera administrativa.

Los excesos en el accionar de la Administración tributaria que excedan el límite de la arbitrariedad encontrarán como valladar infranqueable las normas relacionadas con las garantías de los derechos de los contribuyentes que emanan de la Constitución nacional. Dichas normas interpretadas en función de los principios constitucionales (división de poderes, legalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, uniformidad, tutela judicial efectiva, etc.), se complementan e interrelacionan entre sí, cuyo objetivo principal es la libertad del individuo.

Ante el accionar arbitrario de la Administración, se encontrarán afectados los derechos individuales de los contribuyentes, y de esta manera, el tan ansiado equilibrio de la relación fisco-contribuyente se vuelca abruptamente a favor del primero.

En materia procesal, podemos observar un pronunciado desequilibrio en la relación fisco-contribuyente, dado que la Administración tributaria detenta facultades exorbitantes que atentan contra el principio de igualdad de armas que debe prevalecer en dicha relación, y en consecuencia, será necesario recurrir al control jurisdiccional y al cumplimiento estricto de los principios constitucionales.

Las normas o actos de la administración se encuentran sujetas a control de constitucionalidad (control difuso o control concentrado) a los efectos de compatibilizar los procedimientos administrativos con los principios constitucionales en resguardo de los derechos y garantías de los administrados ante los excesos de la Administración.

A los efectos de delimitar las facultades de verificación y fiscalización se torna necesario identificar las normas o actos reglados establecidos taxativamente en las normas legales pertinentes, de manera tal que una vez identificados los fines determinados por el legislador, todo accionar de la Administración que exceda dichos fines deberá ser tildado de arbitraria discrecionalidad por parte de sus funcionarios, encontrando como valladar inexpugnable el cumplimiento de los principios constitucionales que protegen a los actos administrativos.

Los requerimientos de información, ya sea generales o particulares, requeridos en forma coactiva por la Administración deben ser necesarios y razonablemente proporcionales a los objetivos de la inspección tributaria, limitándose específicamente a comprobar la materia imponible objeto de la fiscalización.

Las facultades de verificación y fiscalización de requerir información que detenta la Administración tributaria encontrarán como límite el principio de la interdicción de la excesividad, que establece la prohibición en el accionar de la Administración de incurrir en requerimientos de información discrecionales que puedan ser considerados excesivos, exorbitantes o desmesurados. Es por ello, que los requerimientos de información, ya sea generales o particulares, requeridos en forma coactiva por la Administración deben ser

necesarios y razonablemente proporcionales a los objetivos de la inspección tributaria, limitándose específicamente a comprobar la materia imponible objeto de la fiscalización.

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

El avance desenfrenado de la tecnología en el ámbito de la Administración tributaria ha generado una nueva relación jurídica que podemos llamar “informática” entre dicha Administración tributaria y los contribuyentes, dada la extensión de las obligaciones formales a través del cumplimiento de regímenes de información a través de aplicativos, transferencia de datos por vía de internet, y actualmente, se extiende a la denominada “fiscalización electrónica”. Ello nos lleva a plantearnos si existen garantías a favor de los administrados que permitan contrarrestar los avances de la Administración tributaria en esta materia.

La Administración fiscal habitualmente realiza cruces informáticos, mediante herramientas informáticas, con el objeto de prevenir conductas evasivas por parte de los administrados. En función de dicho control informático el Organismo fiscal presume el incumplimiento del administrado procediendo a aplicar sanciones, y hasta llegando al extremo de limitar el desenvolvimiento normal de su actividad económica.

En función al marco regulatorio de las fiscalizaciones electrónicas vigente, evidenciamos un notable quebrantamiento de los derechos y garantías constitucionales que asisten a los administrados, especialmente respecto a las sanciones tipificadas en dicha normativa que no poseen sustento legal alguno, y a la carencia de un procedimiento recursivo que les permita a los administrados ejercer su derecho de defensa.

Los derechos y garantías que asisten a los administrados al estar establecidos en nuestra Carta Magna, tienen jerarquía superior a las leyes, decretos y reglamentos emanados de nuestro ordenamiento positivo, y las autoridades administrativas deben reparar en ellos, garantizando su plena vigencia, ya que de lo contrario su accionar se encontrará viciado, por incurrir en excesos en el ejercicio de sus facultades.

Las normas o actos de la Administración fiscal se encuentran sujetas a control de constitucionalidad (control difuso o concentrado) a los efectos de compatibilizar los procedimientos administrativos con los principios constitucionales en resguardo de los derechos y garantías de los administrados ante los excesos de la Administración.

Ahora bien, en primera instancia definiremos los derechos y garantías que amparan a los contribuyentes con el objeto de definir los parámetros a considerar para identificar aquellas resoluciones administrativas emanadas de la Administración fiscal que vulneren dichos principios.

10.1. Principio de jerarquía normativa.

Todo el ordenamiento positivo (leyes, decretos, reglamentos, etc.) se encontrará subordinado a los límites constitucionales que emanan de la Carga Magna.

10.2. Principio de legalidad.

La Administración tributaria sólo puede desempeñarse en aquellos ámbitos que se encuentran autorizados por ley. Al respecto, el artículo 19 de la CN dispone que “nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda”.

El principio de legalidad tiene un alcance amplio, propio de un Estado de derecho, que excede la materia tributaria, implicando la sujeción de los actos de la administración a la ley en sentido formal y material.

10.3. Principio de reserva de ley.

Surge como límite a la actuación discrecional del poder ejecutivo y principalmente de la Administración tributaria, que impide que todo acto administrativo relacionado con la materia tributaria sea regulado por reglamento, sino exclusivamente por ley.

La Administración no se encuentra facultada a hacer lo que la ley no prohíbe, sino por el contrario, todo acto de la administración debe estar fundado en una ley formal. Principio de igualdad.

10.4. Principio de igualdad.

El artículo 16 de la CN establece que todos los habitantes de la Nación argentina son iguales ante la ley, siendo la igualdad la base del impuesto y de las cargas públicas. Ello implica que se debe asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en análogas situaciones, en términos de capacidad contributiva, exteriorizada mediante el patrimonio, renta o gasto; Todos los contribuyentes o responsables están sujetos a los derechos y garantías emanados de la CN y al resto del ordenamiento jurídico.

10.5. Principio de proporcionalidad.

Exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales. Este principio inherente al valor de justicia y muy cercano al de igualdad se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos¹.

¹Tribunal Constitucional español, sentencia 50/1995, de 23 de febrero, citado por FRIDENBERG, Juan Pablo, en “Procedimiento Penal Tributario. Integración de los procedimientos administrativo, contencioso y penal con la reforma al Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 modificada por la ley 26.735”, Ed. Ad-hoc, primera edición, abril-2012, p. 180/1.

10.6. Principio de no confiscatoriedad.

El principio de no confiscatoriedad no se encuentra contemplado explícitamente en la Constitución nacional, encontrándose indirectamente contemplado en el principio de propiedad privada.

Dicho principio establece que los tributos no pueden absorber una parte sustancial del patrimonio de una persona, de sus rentas o del valor de un bien determinado.

En la medida que resulte afectado el derecho de propiedad de un contribuyente por verificarse un supuesto de confiscatoriedad, debe considerarse inaplicable la normativa que prohíbe la utilización del mecanismo de ajuste por inflación previsto en el título VI de la ley 20.628.

10.7. Principio de irretroactividad de la ley.

El principio de irretroactividad se basa en el artículo 3° del Código Civil que dispone que “a partir de su entrada en vigencia las leyes se aplicarán aún a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario...”.

El Congreso puede sancionar leyes tributarias retroactivas, en la medida que no vulneren el derecho de propiedad. No obstante ello, no estamos de acuerdo con dicho principio, dado que las normas tributarias deberían ser preexistentes a los hechos sobre los cuales recaerán².

10.8. Principio de capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva es un límite al poder fiscal, por cuanto no se viola el principio de legalidad cuando el impuesto es proporcionado a la capacidad contributiva³.

La capacidad contributiva no sólo sustenta el vínculo jurídico de carácter obligatorio entre las necesidades que satisface el Estado y el patrimonio del individuo, sino que también proporciona la materia necesaria para establecer la medida de la obligación⁴.

²AFIP-DGI, “Principios constitucionales en materia tributaria”, fuente: www.afip.gov.ar, “Biblioteca Electrónica”.

³JARACH, Dino, “Curso de Derecho Tributario”, Tercera Edición, CIMA, Buenos Aires, 1980, p. 151.

⁴DAMARCO, Jorge H., “El principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos”, p. 7, fuente: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco_trabajo.pdf

⁵SEMINARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN SU GACETA, 9ª Época, Tomo II, Diciembre de 1995, p. 208, fuente: <http://info4.juridicas.unam.mx/const/tes/9/22/10663.htm>

Es la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, que se exterioriza mediante hechos reveladores de riqueza (capacidad económica generadora del hecho imponible).

10.9. Principio de razonabilidad.

Establece la prohibición en el accionar de la Administración fiscal de incurrir en requerimientos de información discrecionales que puedan ser considerados excesivos, exorbitantes o desmesurados. Consecuentemente, los requerimientos de información, ya sea generales o particulares, requeridos en forma coactiva por la Administración deben ser necesarios y razonablemente proporcionales a los objetivos de la inspección tributaria, limitándose específicamente a comprobar la materia imponible objeto de la fiscalización.

10.10. Principio de equidad.

Los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma situación, deben guardar idéntica situación frente a la norma jurídica que los establece y regula. Las normas tributarias deben tratar de igual manera a quienes se encuentren en una misma situación, y de manera desigual a aquellos sujetos del gravamen que se encuentren en una situación diversa.

En este sentido, el legislador tiene la obligación de crear categorías de contribuyentes, en la medida que las mismas no sean arbitrarias, debiendo sustentarse en bases objetivas que justifiquen razonablemente el tratamiento diferente entre categorías, pudiendo responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales⁵.

10.11. Principio de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

LINARES QUINTANA sostiene que “la seguridad jurídica es la situación en la que se encuentran las personas cuando sus derechos y obligaciones, sus facultades e interdicciones de carácter legal están claramente determinadas por leyes precisas y correctamente aplicadas por las autoridades públicas, de manera que cada uno pueda antes de obrar, prever cuáles serán las consecuencias de su conducta, libre de temor a la arbitrariedad”⁶.

10.12. Principio de no autoincriminación.

Este principio no se encuentra contemplado explícitamente en la Constitución Nacional, pero no obstante ello, se encuentra indirectamente contemplado en el principio de propiedad privada. Dicho principio establece que los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta.

⁶DESCOTTE, Emilio, “La declinación de la seguridad jurídica, Revista del Colegio de Abogados de Buenos Aires”, t. 29, n° 3, Septiembre-Diciembre, 1951, p. 289.

Al respecto, el artículo 17 de la CN dispone que “la propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley.... La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino...”.

10.13. Principio de generalidad.

Todos los habitantes de la Nación argentina son iguales ante la ley, siendo la igualdad la base del impuesto y de las cargas públicas, en los términos del artículo 16 de la CN.

Consecuentemente, los tributos deben alcanzar las diversas exteriorizaciones de capacidad contributiva, sin dejar al margen a ninguna de ellas, sobre la base del principio de igualdad.

10.14. Principio de interdicción de la excesividad.

Las facultades de verificación y fiscalización encontrarán como límite el principio de interdicción de la excesividad, en caso que la Administración tributaria requiera información a los administrados que ya detenta. Dicho principio establece la prohibición en el accionar de dicho organismo de incurrir en requerimientos de información discrecionales que puedan ser considerados excesivos, exorbitantes o desmesurados.

10.15. Derecho a la intimidad o privacidad.

El artículo 18 de la CN establece que todos los ciudadanos gozan de la intimidad de sus documentos y correspondencia privada, y de esta manera los contribuyentes tienen garantizados sus derechos a la intimidad y privacidad de sus acciones.

Por su parte, al encontrarse afectado su derecho a la intimidad o privacidad, se encontrará afectado el derecho a su honor, que se encuentra amparado por los Pactos y Tratados internacionales de derechos humanos, que tienen plena vigencia a partir de la reforma constitucional del año 1994, en los términos del artículo 75, inciso 22 de la CN.

La protección del derecho a la intimidad personal surge como valladar a los excesos de las funciones de inspección que vulneren la intimidad de los contribuyentes o responsables.

10.16. Principio de no autoincriminación.

Dicho principio deriva del derecho de defensa y de la presunción de inocencia derivados de la CN⁷. El artículo 18 de dicha Carta Magna dispone que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. Mientras tanto, el artículo 296 de CPPN establece que el imputado podrá abstenerse de declarar, y en ningún caso se le requerirá juramento o promesa de decir verdad ni se ejercerá contra él coacción o amenaza ni medio alguno para obligarlos, inducirlo o determinarlo a declarar contra su voluntad ni se le harán cargos o reconvenciones tendientes a obtener su confesión. Al respecto, la inobservancia de dicho precepto hará nulo el acto, sin perjuicio de la responsabilidad penal o disciplinaria que le corresponda.

10.17. Principio de buena fe.

Debe primar la ética de los funcionarios actuantes en la interpretación de las funciones administrativas que se presentan en un estado cada vez más difuso, debiendo reconocerse la primacía de los intereses individuales de los administrados por sobre los meramente recaudatorios de la Administración; El principio de buena fe debe prevalecer en todo proceder de la inspección tributaria en el ejercicio de sus funciones regladas.

10.18. Derecho de defensa.

El reconocimiento constitucional del derecho de defensa como derecho fundamental exige que haya de ser respetado y promovido por todos los poderes públicos, comportando una protección especial.

Es la facultad que tiene todo sujeto para ejercer su defensa en todo proceso donde se encuentre involucrado. Todo sujeto tiene derecho a ejercer una defensa adecuada de sus intereses en cualquier tipo de proceso, adquiriendo significativa relevancia cuando se trata de un proceso penal.

11. Problemas actuales en la relación fisco-contribuyente.

11.1. Cepo cambiario.

La RG (AFP) 3210⁸, complementada por la RG (AFIP) 3212⁹ instauró un sistema de consulta de operaciones cambiarias, denominado “cepo cambiario”, cuyos considerandos justificaban la medida al disponer que los regímenes de información facilitan la estructuración de planes y procedimientos destinados a optimizar la acción fiscalizadora y el control de las

⁷BERRUEZO, Rafael, “Autoincriminación en el derecho penal tributario”, Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico, 31/5/2011.

⁸RG (AFIP) 3210, BO.: 31/10/2011, Cepo cambiario, Programa de consulta de operaciones cambiarias.

⁹RG (AFIP) 3212, BO.: 08/11/2011, Cepo cambiario, Programa de consulta de operaciones cambiarias.

obligaciones fiscales a cargo del Organismo recaudador. No obstante ello, el objetivo de dicha norma ha sido la de restringir la compra de moneda extranjera

Al respecto, el art. 6 de la RG (AFIP) 3210 vulnera una norma de jerarquía superior (art. 7º de la ley 19.549), contraviniendo el art. 31 de la Constitución Nacional, al prever que el Organismo recaudador emita una decisión trascendental, como lo es la de facilitar o vedar al contribuyente el acceso al mercado libre de cambios sin cumplir con los requisitos esenciales que requiere todo acto administrativo, privando al particular de conocer los motivos en que funda su decisión (parámetros utilizados por el sistema para determinar la capacidad contributiva del contribuyente, entre otros), así como también se desconoce la identidad del funcionario actuante. Ello le impide al contribuyente ejercer una adecuada defensa de sus derechos y garantías. Asimismo, la AFIP actuó de manera manifiestamente arbitraria, porque en el marco de una reglamentación que le dejaba tan amplio margen de discrecionalidad, debió extremar los recaudos para explicar los motivos de las inconsistencias detectadas, lo que no hizo, omisión que conducirá a considerar inválido su accionar¹⁰.

En este sentido, Bernardo SARABIA FÍAS nos alerta que dicha norma de rango inferior adolece de una serie de defectos entre los cuales destaca, por su evidencia, la discrecionalidad del Organismo recaudador y la falta de un proceso para los inconsistentes¹¹.

Con posterioridad al período investigado, el Gobierno Nacional introdujo modificaciones en el Mercado Único y Libre de Cambios, procediendo a su unificación, y al levantamiento del cepo cambiario.

11.2. Cepo a las importaciones.

La RG (AFIP) 3252¹² implementó un régimen de declaración jurada anticipada de importación (DJAI) que obliga a los importadores a presentar en forma previa a la emisión de la orden de compra o documento equivalente la información requerida por dicha norma a través de dicha DJAI.

La AFIP justifica dicha medida sosteniendo que la disponibilidad de información estratégica posibilita una mayor articulación entre las distintas áreas del Estado, potenciando los resultados de la fiscalización integral que compete a cada una de ellas. Asimismo, considera que resulta aconsejable el establecimiento de un régimen de información anticipada aplicable a todas las destinaciones definitivas de importación para consumo.

¹⁰Causa “MARTIN, CARLOS MARÍA C/ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS – ESTADO NACIONAL S/ AMPARO LEY 16.986”, sentencia de 14/6/2013 del Juzgado Federal nº 1 de Neuquén.

¹¹Sarabia Frías, Bernardo; ¿El Estado, al borde la arbitrariedad?; Periódico Económico Tributario (PET); Ed. La Ley; 28/2/2012; p. 5.

¹²RG (AFIP) 3252, BO.: 10/01/2012, Operaciones de comercio exterior. Declaración Jurada Anticipada de Importación. Procedimiento Fiscal.

Al respecto, Bernardo Sarabia Frías expresa que “al igual que en el caso de la resolución general 3210, sobre compra de dólares, esta nueva norma no explica cuáles son los motivos que facultarían a la autoridad de aplicación a negar un permiso de importación; por lo tanto, los importadores quedan a merced de la discrecionalidad de los funcionarios de turno, con la consecuente inseguridad jurídica”¹³.

Consecuentemente, dicha norma es inconstitucional al afectar el principio de legalidad y propiedad, y los derechos al libre comercio y al trabajo. En función de ello, los jueces han otorgado amparos y medidas cautelares sosteniendo que el cepto a las importaciones mediante la instrumentación de la declaración jurada de importación (DJAI) es una restricción para arancelaria ilegítima por parte del Estado que infringe las normas del GATT, contradice la ley de desregulación del comercio, ya que no se puede condicionar la importación de mercaderías por trámites de carácter administrativo y vulnera tratados internacionales que tienen jerarquía constitucional.

11.3. Percepciones sobre operaciones de compra en el exterior abonadas con tarjetas de débito y/o compra.

La RG (AFIP) 3379¹⁴ incorporó en el régimen de percepción de la RG (AFIP) 3378¹⁵ del Impuesto a las Ganancias y/o Bienes Personales, a las operaciones que sean canceladas mediante la utilización de tarjetas de débito, así como las operaciones de compra de bienes y/o prestaciones y locaciones de servicios realizadas en el exterior por sujetos residentes en el país y las efectuadas a través de portales, sitios y/o cualquier otra modalidad por la cual se perfeccionen operaciones mediante la utilización de Internet en moneda extranjera.

Los considerandos de la RG (AFIP) 3378 disponen los motivos que justifican la medida al sostener que las operaciones de adquisición de bienes y/o prestaciones y locaciones de servicios efectuadas en el exterior por sujetos residentes en el país, constituyen un indicador efectivo de capacidad contributiva.

Dichas normas implicaban una lesión arbitraria e ilegal sobre los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, dado que no existía una reglamentación que disponga la modalidad de devolución de dichas percepciones. Ello derivaba en el exceso de la facultad reglamentaria que detenta el Organismo recaudado, implicando la creación de un nuevo tributo. No obstante ello, para subsanar dicho defecto legal, la AFIP procedió a dictar la RG (AFIP)

¹³Sarabia Frías, Bernardo; ¿El Estado, al borde la arbitrariedad?; Periódico Económico Tributario (PET); Ed. La Ley; 28/2/2012; p. 6.

¹⁴RG (AFIP) 3379, BO.: 03/09/2012, Operaciones de adquisición de bienes y/o servicios efectuadas por sujetos residentes en el país a vendedores o prestadores del exterior. Adelanto del impuesto. Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales.

¹⁵RG (AFIP) 3378, BO.: 31/08/2012, Operaciones de adquisición de bienes y/o prestaciones y locaciones de servicios efectuadas en el exterior canceladas mediante la utilización de tarjetas de crédito y/o de compra. Adelanto de impuesto. Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales.

3450¹⁶ mediante la cual dispuso un procedimiento para la devolución de los saldos a favor para contribuyentes inscriptos en el impuesto a las ganancias y para aquellos que no se encuentren inscriptos en dicho impuesto.

Con posterioridad al período investigado, el Gobierno Nacional dejó sin efecto la RG (AFIP) 3450, mediante la RG (AFIP) 3819¹⁷, que establecía una retención del 35% a las adquisiciones de paquetes turísticos o compras en el exterior mediante el pago con tarjetas de crédito o débito. Asimismo, dicha norma derogó la RG (AFIP) 3583 que establecía una percepción del 20% a la compra del dólar ahorro.

11.4. Fiscalización electrónica.

La Resolución General AFIP 3416¹⁸ establece un nuevo procedimiento de control de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y/o responsables de los impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos mediante el procedimiento de fiscalización electrónica.

Al respecto, debe contemplarse que el avance de la tecnología en el ámbito de la Administración tributaria ha generado una nueva relación jurídica denominada “relación jurídica informática” entre la Administración y los contribuyentes o responsables, dada la extensión de las obligaciones formales a través del cumplimiento de regímenes de información a través de aplicativos, transferencia de datos por vía de internet y, actualmente, se extiende a la “fiscalización electrónica”. Ello nos lleva a indagar respecto a existencia de garantías a favor de los contribuyentes que permitan contrarrestar los avances de la Administración en materia tecnológica tributaria.

En este contexto, evidenciamos un quebrantamiento de los derechos y garantías constitucionales que asisten a los administrados, especialmente respecto de las sanciones tipificadas en la normativa que regula el procedimiento de fiscalización electrónica. Dicha normativa establece un régimen sancionatorio para aquellas fiscalizaciones electrónicas imposibilitadas de notificarse al domicilio fiscal del administrado, disponiendo la suspensión de la utilización de la CUIT hasta tanto se regularice la situación con relación al domicilio fiscal, la puesta a disposición de la suspensión ante las entidades financieras, y publicación en el sitio web institucional de un listado de los domicilios fiscales denunciados respecto de los cuales no se ha podido efectivizar la notificación.

Por su parte, los administrados no cuentan con un procedimiento recursivo que les permita ejercer su derecho de defensa, como el procedimiento contemplado en la ley de procedimiento tributario para recurrir las multas formales.

¹⁶RG (AFIP) 3450, BO.: 18/03/2013, Operaciones efectuadas en el exterior canceladas mediante tarjetas de crédito.

¹⁷RG (AFIP) 3819, BO.: 17/12/2015, Deroga las RG (AFIP) 3450 y sus modificaciones, y la RG (AFIP) 3583, Fuente: Biblioteca AFIP.

¹⁸Resolución General AFIP 3416; B.O.: 20/12/2012; Fuente: Biblioteca AFIP.

La Administración tributaria realiza cruces informáticos con el objeto de prevenir conductas evasivas por parte de los administrados, y en función de ello, presume el incumplimiento del administrado procediendo a aplicar sanciones llegando incluso al extremo de limitar el desenvolvimiento normal de su actividad económica.

La Administración con el objeto de maximizar la eficiencia en materia de fiscalización tributaria y aprovechando los beneficios que ofrece el avance de la tecnología, ha creado categorías de riesgo tributario con el objeto de incentivar la autocorrección de la conducta fiscal de los contribuyentes mediante criterios determinados discrecionalmente en función de datos colectados a través de diversos regímenes de información y/o fiscalizaciones de terceros. Asimismo, utiliza dichos datos en verificaciones fiscales mediante cruces informáticos a través de los cuales evalúa inconsistencias, detecta y/o presume potenciales incumplimientos fiscales. Todo ello en detrimento de los derechos y garantías de los administrados.

Ahora bien, en ningún momento del proceso de fiscalización electrónica se da a conocer la identidad de los inspectores actuantes, ni tampoco se notifica al contribuyente y/o responsable el curso de acción que le ha dado al mismo, en que estado de situación se encuentra. Para ello, debería habilitarse una opción dentro del servicio “Fiscalización Electrónica”, que funcione de manera similar al servicio “Consulta de Estado de Fiscalizaciones”.

Una vez cumplimentado el requerimiento electrónico, la AFIP debería informar al contribuyente al contribuyente y/o responsable el curso de acción que le ha dado al mismo, y en que estado de situación se encuentra. Para ello, debería habilitarse una opción dentro del servicio “Fiscalización Electrónica”, que funcione de manera similar al servicio “Consulta de Estado de Fiscalizaciones”.

No obstante ello, actualmente no hay posibilidad alguna de tomar conocimiento del estado de situación de fiscalización electrónica. Mientras tanto, el proceso sigue su curso, y en caso de detectarse desvíos se elevarán los antecedentes al sector de “Investigaciones Tributarias” pertinente, quién en caso de confirmar dichos desvíos remitirá las actuaciones a la división de “Fiscalizaciones” pertinente, a los efectos de que genere el cargo de fiscalización. Todo este proceso, hasta el momento en que se notifica la orden de intervención al contribuyente, puede insumir un tiempo muy prolongado, que excede el año calendario y hasta puede exceder dicho plazo, contados desde la fecha de cumplimiento original del requerimiento electrónico.

11.5. Cancelación de inscripción.

La RG (AFIP) 3358¹⁹ dispone la cancelación de oficio de la inscripción (CUIT) de las sociedades comerciales que no registren altas en los impuestos y/o regímenes, o no hubieren presentado declaraciones juradas determinativas.

El Organismo recaudador dictó dicha norma en uso de las facultades reglamentarias previstas en el artículo 7º del Decreto 618/97 con fundamento en que esta norma le otorga la posibilidad de dictar normas relacionadas con la inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes y responsables, empero ello no la autoriza a proceder a cancelar o dar de baja la inscripción de los contribuyentes.

Ello se debe a que la AFIP solo detenta facultades para regular la forma y el modo de inscripción de los contribuyentes en los diversos registros (impuestos, regímenes, etc.) que disponga dicho Organismo, pero no dispone de un procedimiento para proceder a la cancelación o baja de dicha inscripción mediante la imposición de una sanción.

La cancelación de la CUIT de sociedades constituidas regularmente prevista por la RG (AFIP) 3358, así como también la RG (AFIP) 3416²⁰ carece de sustento legal, oponiéndose a los principios de legalidad y de reserva de ley, atento a que la Ley 11.683 dispone que la falta de presentación de declaraciones juradas, así como cuando éstas sean impugnadas, requiere el procedimiento de determinación de oficio, mediante el cual el contribuyente o responsable tiene la posibilidad de defenderse²¹.

Dicho proceder por parte de la Administración tributaria opera como una sanción impropia, que genera un perjuicio irreparable al contribuyente o responsable, llegando hasta el extremo de limitar el desenvolvimiento normal de su actividad económica, difiriendo para una segunda instancia el ejercicio de su derecho de defensa y el dictado del acto administrativo en que funde su proceder.

Mediante la RG (AFIP) 3358 que disponía la cancelación de la CUIT de las personas jurídicas respecto de las que se verifiquen inconsistencias, se aprobó en el ámbito del “Sistema Registral” los “Estados Administrativos de la CUIT”, a los efectos de establecer para los contribuyentes y/o responsables distintos grados de acceso a los servicios con Clave Fiscal a determinados trámites.

En función de la evaluación periódica de la CUIT de los contribuyentes que realizará el Organismo Fiscal en forma centralizada, se determinarán distintos estados de limitaciones temporales de acceso a los servicios con clave fiscal y para efectuar determinados trámites ante el Fisco; Como resultado de la evaluación periódica, y de constatarse alguna de las situaciones previstas en la norma, se modificará el estado administrativo de la CUIT,

¹⁹RG (AFIP) 3358, BO.: 06/08/2012, Procedimiento para la cancelación de la inscripción de Sociedades Comerciales y Contratos de Colaboración Empresaria. Su implementación, fuente: Biblioteca AFIP.

²⁰RG (AFIP) 3416, BO.: 20/12/2012, Fuente: Biblioteca AFIP.

²¹Conclusiones de la Comisión N° 1: “Derechos del Contribuyente”, 17° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, CPCECABA, 9 al 11 de septiembre de 2015.

publicándose dicha novedad en el sitio institucional, opción “Consulta Estados Administrativos de la CUIT”.

Asimismo, se establece un procedimiento de regularización que podrá cumplimentarse en forma electrónica, y en determinados casos debe cumplimentarse en forma presencial en la dependencia de AFIP pertinente.

En el espacio de diálogo institucional de AFIP con entidades profesionales se planteó la necesidad de regularizar en forma urgente la gran cantidad de CUIT inactivos; la AFIP respondió que dicho inconveniente ha sido resuelto mediante el dictado de la RG (AFIP) 3832²², la cual deja sin efecto la cancelación administrativa de la CUIT -dispuesta por la RG (AFIP) 3358-, reemplazando dicho procedimiento por una evaluación periódica de los contribuyentes y responsables a través de controles sistémicos con el foco en incumplimientos y/o inconsistencias que pudieran existir²³.

11.6. Sanciones impropias por incumplimientos en registros informáticos.

En el Espacio de Diálogo Agropecuario-Ganadero de AFIP se consulta respecto a la posibilidad de flexibilizar el RFOG (Registro Fiscal de Operadores de Granos) respecto de las exclusiones y de sus efectos (ejemplo: carta de porte); La AFIP respondió que las exclusiones se efectúan por motivos fundados: a) por causas formales: contando con un plazo previo de 60 días para subsanarlas y así solicitar una reinclusión; b) por falta de habitualidad: para los casos en que el productor se encuentra en zona con emergencia agropecuaria y no hubiera tramitado tal beneficio ante la AFIP, se instruyó a las dependencias celeridad y tratamiento preferencial; c) por incorrecta conducta fiscal: teniendo el debido procedimiento para demostrar dicha circunstancia y/o para aportar las pruebas pertinentes. Actualmente, se está trabajando en la modificación de la autorización de cartas de porte de acuerdo a la capacidad contributiva y patrimonial exteriorizada por los contribuyentes²⁴.

La imposibilidad de obtención de cartas de porte, códigos de trazabilidad y registración de contratos, entre otros, ante incumplimientos de los regímenes de información, resultan ser sanciones impropias.

Dichas sanciones impropias afectan el propio desarrollo de la actividad económica de los contribuyentes afectados, dado que en la actualidad existen numerosos registros especiales (registro de empresas mineras (RG (AFIP) 3692²⁵), de productores agropecuarios, de

²²RG AFIP 3832; B.O.: 3/3/2016, “Sistema Registral. Estado administrativo de la CUIT”, Fuente: Biblioteca AFIP.

²³Acta N° 1 – Espacio de Diálogo AFIP-Entidades Profesionales – 3/3/2016, fuente: <http://www.afip.gob.ar/EspaciodeDialogoInstitucional/#>

²⁴Acta N° 1 – Espacio de Diálogo Agropecuario-Ganadero – 18/8/2016, fuente: <http://www.afip.gob.ar/EspaciodeDialogoInstitucional/#>

²⁵RG (AFIP) 3692(Registro fiscal de empresas mineras). Incumplimientos. Cancelación de inscripción (CUIT). Sanción impropia.

acopiadores de tabaco, etc.) que contemplan sanciones impropias que restringen la obtención de cartas de porte, códigos de trazabilidad, etc., o directamente la exclusión del registro.

La RG (AFIP) 4142-E²⁶ dejó sin efecto el Título I “Registro de Operadores del Sector Pesquero Marítimo”, el Título II “Regímenes de Retención”, el Título III “Régimen de información” y los arts. 72, 73, 74, 75 y 76 del Título VI “Disposiciones Generales” de la RG (AFIP) 3594²⁷, su modificatoria y complementaria, que oportunamente había creado dicho Registro, un régimen especial de retenciones y la obligación de respaldar las operaciones que se efectuarán mediante un único documento válido de compra o consignación. Asimismo, dicho registro contemplaba sanciones impropias ante incumplimientos a las disposiciones de dicha norma.

Dicha norma tenía por objeto evaluar el comportamiento fiscal de los distintos operadores intervinientes en la cadena de valor del sector pesquero marítimo, mediante el acceso a la información obrante en el “Registro de la Pesca” creado por la Ley N° 24.922 - Régimen Federal de Pesca, sus modificaciones y complementarias.

En los considerandos de la norma que derogó dicho registro y regímenes especiales surge “Que atendiendo al objetivo de esta Administración Federal de facilitar a los contribuyentes y/o responsables el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como de optimizar las funciones de fiscalización de los gravámenes a su cargo, resulta aconsejable dejar sin efecto determinadas disposiciones de las resoluciones generales del VISTO”.

Consideramos apropiadas las disposiciones de dicha norma al dejar sin efecto uno de los numerosos regímenes especiales que han sido creados oportunamente con el objeto incrementar las funciones de verificación y control de determinadas actividades consideradas estratégicas por parte del Organismo Fiscal, que vulneran principios constitucionales mediante sanciones impropias que afectan el ejercicio normal de las actividades de los contribuyentes. Es por ello, que proclamamos que se dejen sin efectos dichos regímenes especiales como ha acontecido con la actividad pesquera marítima.

11.7. Data fiscal y Habeas Data.

La RG (AFIP) 3377²⁸ establece la obligación por parte de los contribuyentes y/o responsables que realicen operaciones de ventas de bienes muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios con consumidores finales, de exhibir el formulario F. 960/NM, que reemplaza al anterior formulario F. 960, con el objeto de potenciar el uso de las herramientas

²⁶RG AFIP 4142-E; B.O.: 12/10/2017; “Comercialización de productos marinos (peces, moluscos o crustáceos), sus productos y subproductos. RG (AFIP) 3594 y 3608. Norma modificatoria”, Fuente: Biblioteca AFIP.

²⁷RG AFIP 3594; B.O.: 5/3/2014; “Registro de Operadores del Sector Pesquero. Creación”, Fuente: Biblioteca AFIP.

²⁸RG AFIP 3377; B.O.: 29/8/2012; Fuente: Biblioteca AFIP.

informáticas por parte del Organismo fiscal. De esta manera, dicha norma modifica la RG AFIP (1415), régimen de facturación y registración, que establecía la obligación de exhibir un formulario específico en establecimientos comerciales (locales de venta, salas de espera u oficinas) que operen con consumidores finales.

La implementación de dicho formulario F. 960/NM permite obtener la información fiscal relevante de los contribuyentes mediante el uso de un dispositivo móvil provisto de cámara y con acceso a internet, a través del cual se procede a leer el código de respuesta rápida (QR) que figura preimpreso en dicho formulario, teniendo por objeto el interés recaudatorio por parte del Organismo recaudador, avasallando un principio constitucional liminar como es el principio de secreto fiscal (artículo 19 de la CN).

Los datos fiscales de los contribuyentes que se encuentran a disposición del público en general son establecidos en dicha norma reglamentaria a título enunciativo, no encontrándose determinados taxativamente, y de esta manera el Organismo fiscalizador cuenta con un margen de discrecionalidad para incorporar datos en dicho formulario.

Dichos datos fiscales a los cuales podrán acceder los consumidores finales o terceros son los siguientes: Apellido y nombre, razón social o denominación, CUIT inactiva, actividades que desarrolla, domicilio fiscal incompleto o inválido, condición ante el IVA, si tiene presentadas o no las declaraciones juradas de IVA, si está por debajo del promedio de IVA que paga el sector económico al que pertenece, si está inscripto o no en el impuesto a las ganancias, si está exento en dicho impuesto, si tiene presentadas o no sus declaraciones juradas de ganancias, en caso de ser monotributista se informa la categoría y los ingresos anuales que obtiene, si está al día o adeuda pagos de monotributo; y fecha y monto del último pago, si ha cumplido o no con la presentación de la declaración jurada informativa de monotributo, si tiene presentadas o no las declaraciones juradas como empleador, la cantidad de empleados que declaró, si está dado de baja o suspendido en el registro de importadores/exportadores, si tuvo clausuras, si integra la base de facturas apócrifas, si tuvo fiscalizaciones con ajustes, si tiene causas penales, si tiene juicios de ejecución fiscal en trámite o paralizadas, si está incluido en la base de datos de deudores del BCRA, si tiene o no comprobantes autorizados por AFIP.

En este sentido, Darío RAJMILOVICH sostiene que “en base a la competencia asignada, la vocación recaudatoria de la AFIP es un elemento funcional e inherente de su funcionamiento y razón de ser, es un deber y no solo una facultad, sobre ello no puede haber objeción legal alguna. Empero, el derecho-deber de recaudar no debe ejercerse con un celo tal que termine por socavar la vigencia efectiva de las garantías y principios constitucionales que amparan a los ciudadanos (el estatuto del contribuyente). La Constitución Nacional está por encima del ejercicio de las competencias del Estado, entre ellas la facultad-deber de recaudar o ejecutar la política tributaria”. Dicho autor, concluye que “el nuevo formulario no es un mero cambio de formulario, apunta al incremento directo de la recaudación en las operaciones de ventas minoristas, pero trasciende la potenciación de la recaudación. Algo deja la sociedad a cambio del Data Fiscal: es la privacidad de los datos económicos protegidos por el secreto

fiscal. El "peso muerto" del Data Fiscal es la dilución de la privacidad fiscal y la proliferación de la delación dentro del tejido social: ¿las facultades recaudatorias del Estado se legitiman a cualquier precio, o hay precios innegociables en el marco del estado de derecho de base constitucional?"²⁹.

El artículo 73 de la ley 11.683, de procedimiento tributario, establece que el sumario será secreto para todas las personas ajenas al mismo, pero no para las partes o para quienes ellas expresamente autoricen.

Por su parte, el artículo 101 de la ley 11.683 establece que las declaraciones, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan ante la AFIP, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos. Asimismo, dicha norma extiende la obligación de resguardo del secreto fiscal a los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la AFIP, quienes se encuentran obligados a mantener el más absoluto secreto de toda información que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, salvo a sus superiores jerárquicos.

Empero, no se encuentran alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, falta de pago de obligaciones exigibles, montos correspondientes a determinaciones de oficio firmes y ajustes conformados, sanciones firmes en concepto de infracciones formales o materiales, y el nombre del contribuyente o responsable, y el delito que se le impute en las denuncias penales.

Por su parte, Walmyr GROSSO SHERIDAN sostiene que "la AFIP ha ratificado tibiamente el instituto del secreto fiscal mediante el dictado de la disposición 9830, en la que en su punto 2, hace una reseña extendida de los dictados de la ley y de lo que entiende que es información no alcanzada por el secreto fiscal, enunciando además de los incorporados en el tercer párrafo del artículo 101 de la ley, estos otros: punto 2.1: los datos de tipo administrativo, a saber: apellido y nombres, denominación o razón social, Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), domicilio, código postal, tipo de actividad, impuestos en los cuales está inscripto; punto 2.2: datos globales o estadísticos". Empero, dicho autor concluye que "...hay que destacar que, como pauta general y arrogándose ilegítimamente facultades para crear un derecho que no ostenta, dispone, a su vez, que la información amparada por el secreto fiscal es aquella de contenido económico patrimonial, obtenida en el marco de la ley 11.683, siendo esta una interpretación particularmente peculiar, y por supuesto, reñida con el espíritu y letra de lo que la ley dice verdaderamente"³¹.

²⁹RAJMILOVICH, Darío M.; "La resolución general (AFIP) 3377/2012. El "Data fiscal" o la recaudación a cualquier precio"; La Ley On-line.

³⁰Disp. (AFIP) 98/2009; 27/2/2009; Fuente: Biblioteca AFIP.

³¹GROSSO SHERIDAN, Walmyr H.; "Data fiscal, secreto fiscal y habeas data"; Doctrina Tributaria; Nro. 399; Junio 2013; Ed. Errepar; p. 554.

Ahora bien, debe contemplarse que el secreto fiscal ha sido receptado por el Código Penal al establecer la pena prevista en el artículo 157 de dicha norma aplicable a los terceros que divulguen o reproduzcan las informaciones citadas en el párrafo precedente, como así también a los funcionarios públicos que divulguen actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos.

La norma analizada que implementa el Régimen de Data Fiscal vulnera el derecho de secreto fiscal y el principio de razonabilidad establecido por el artículo 28 de la CN, implicando una suerte de coacción por parte de la Administración fiscal sobre el administrado, afectando su intimidad económica, inmiscuyéndose en su forma de vida y privacidad, las cuales se encuentran amparadas por la Constitución nacional.

11.8. Regímenes de retención excesivos y desmesurados, que afectan el principio de interdicción de la excesividad.

La RG (AFIP) 3884 introdujo modificaciones al régimen general de retención de la RG (AFIP) 830, mediante la actualización de los montos no sujetos a retención, no obstante ello, consideramos que dicha actualización no resulta representativa de la realidad.

Dicho régimen alcanza prácticamente a la totalidad de contribuyentes, todos son agentes de retención por la simple condición de estar inscriptos en el impuesto, sin necesidad de ser nombrados por el Organismo Fiscal.

Ello se ve agravado por la sentencia de la Corte en la causa “San Juan” donde el Máximo Tribunal sostuvo que una vez acreditado el incumplimiento de la obligación legal que recae sobre el agente de retención (omisión de practicar la retención), la consecuencia prevista por la norma es la posibilidad de que el Fisco impugne en el balance fiscal el gasto realizado por aquél.

Es por ello, que recomendamos la implementación de medidas de reducción de la carga administrativa que actualmente recae sobre las PYMES, mediante la simplificación de los sistemas de retenciones, percepciones y pagos a cuenta, regímenes de información, cumplimiento de obligaciones formales, entre otras, entre las cuales destacamos la necesidad de excluirlas, en especial a aquellas que carezcan de estructura administrativa, del régimen de retención general de la RG (AFIP) 830.

11.9. Regímenes de información, excesivos y desmesurados, que afectan el principio de interdicción de la excesividad.

La RG (AFIP) 3685³² implementó el Régimen Informativo de Compras y Ventas y la RG (AFIP) 3572³³ instauró el Régimen de Operaciones con Sujetos Vinculados, los cuales duplican

³²RG AFIP 3685, B.O.: 22/10/2014, “Régimen de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos”, Fuente: Biblioteca AFIP.

la información al superponerse con la aplicación general de la Factura Electrónica. La AFIP ha sido puesta en conocimiento de dicha problemática, a través del Espacio de Diálogo AFIP-Entidades Profesionales, y el Organismo respondió que se está analizando dicha inquietud con el objeto de simplificar y solucionar la problemática planteada³⁴.

Al respecto, se requiere la eliminación y/o simplificado de los regímenes que informen la misma operación, tales como el régimen informativo de Compras y Ventas de la RG (AFIP) 3685, el régimen de Facturación Electrónica, el régimen de información de operaciones con sujetos vinculados, el régimen de participaciones societarias, declaraciones juradas del impuesto sobre bienes personales, regímenes de información de aplicación sectorial, etc.

Se evidencia una superposición de regímenes de información que fueron creados e implementados cuando aún no se contaba con la generalización de la obligatoriedad de la emisión de facturas electrónicas, ni con la información proveniente de múltiples bases de datos con las que actualmente cuenta la AFIP. Ello genera un dispendio de tiempo recursos insumidos en la preparación de la información requerida por múltiples normas, a cargo de los profesionales en ciencias económicas, cuyos costos no pueden ser trasladados a sus clientes.

Es por ello, que se requiere un análisis pormenorizado de la información que cuenta actualmente la AFIP y que se superpone con la multiplicidad de regímenes que requieren información que ya obra en las bases de datos del organismo. Es el caso del régimen informativo de “CITI Compras y Ventas”, Participaciones Societarias”, “Operaciones Internacionales”, etc.

11.10. Presunciones en base al IMT (Indicadores Mínimos de Trabajadores) que revierten la carga de la prueba.

Los Indicadores Mínimos de Trabajadores (IMT) establecen presunciones sobre la cantidad de trabajadores previstos para un sector de actividad determinado, cuyo número se determina en consenso con los representantes de cada una de las actividades involucradas.

El IMT estaba previsto en las leyes antievasión del año 2005, y fueron implementadas en el año 2010 con el objeto de establecer presunciones a partir de las cuales se determine la cantidad de trabajadores mínima que debe tener en nómina un empleador de acuerdo a la actividad que desarrolle.

³³RG AFIP 3572, B.O.: 19/12/2003, “Registro de sujetos vinculados. Procedimiento”, Fuente: Biblioteca AFIP.

³⁴Acta N° 5 – Espacio de Diálogo AFIP-Cámaras Empresariales – 6/12/2016, fuente: <http://www.afip.gob.ar/EspaciosdeDialogoInstitucional/#>

Mediante la RG (AFIP) 2927³⁵ se publicó un anexo de las actividades a las cuales les resulta aplicable el IMT, disponiéndose la reglamentación de dicha herramienta y el régimen sancionatorio pertinente.

Las presunciones en base al IMT son determinadas de oficio por parte de la AFIP, y admiten prueba en contrario. De esta manera se reinvierte la carga de la prueba. Ello implica, que con anterioridad a la implementación de dicha herramienta, el Fisco debía probar que el personal efectivamente ocupado por el empleador se encontraba correctamente declarado y se hubieren ingresado los aportes y contribuciones pertinentes.

A partir de la implementación del IMT es el empleador quien debe justificar el motivo por el cual declaró una nómina de personal inferior al mínimo fijado por el IMT para la actividad desarrollada.

Por su parte, la RG (AFIP) 3152³⁶ modificó el anexo de la RG (AFIP) 2927 incorporando nuevas presunciones para determinar la cantidad mínima de personal ocupado (IMT).

Finalmente, la RG (AFIP) 3828³⁷ modificó la RG (AFIP) 2927, eliminando el IMT que resultaba aplicable a los dependientes de personas físicas de altos ingresos, con vigencia a partir del 20/2/2016.

11.11. Régimen de acreditación y/o devolución anticipada del gravamen. Inversión en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura.

La RG (AFIP) 2885³⁸ reglamenta el Régimen de Promoción de Inversiones en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura instaurado por la Ley 26.360, mediante el cual se estableció un régimen transitorio de incentivos fiscales para inversiones en bienes de capital nuevos -excepto automóviles-, destinados a la actividad industrial, y obras de infraestructura -excluidas las obras civiles- consistente, entre otros, en la devolución anticipada del IVA o la aplicación de los créditos de este gravamen contra otros tributos.

Mediante dicha norma se disponen las formalidad, plazos y demás condiciones que deberán observar los sujetos comprendidos en dicho régimen de incentivos fiscales a los efectos de poder acceder a los beneficios que el mismo otorga respecto del IVA.

³⁵RG (AFIP)2927, B.O.: 21/10/2010, “Reglamentación. Infracciones. Ley 26063. Principio de la realidad económica. Presunciones. RG 1566. Texto sustituido en 2010. Su modificación”, Fuente: Biblioteca AFIP.

³⁶RG (AFIP)3152, B.O.: 29/7/2011, “Indicadores Mínimos de Trabajadores (IMT). RG (AFIP) 2927 y su modificatoria. Incorporación de actividades. Su modificación, Fuente: Biblioteca AFIP.

³⁷RG (AFIP)3828, B.O.: 19/2/2016, “Presunciones. Determinación Mínima de Trabajadores por actividades dependientes de personas físicas de altos ingresos. Eliminación”, Fuente: Biblioteca AFIP.

³⁸RG (AFIP)2885, B.O.: 29/7/2010, “Régimen de acreditación y/o devolución anticipada del gravamen. Inversión en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura en el IVA”, Fuente: Biblioteca AFIP.

Por su parte, la RG (AFIP) 2886³⁹ dispuso los requisitos para solicitar la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias de los bienes de capital nuevos amortizables.

Asimismo, se dispuso que los sujetos comprendidos en la norma podrán obtener los beneficios del IVA, en forma alternativa, practicar la amortización acelerada en el impuesto a las ganancias, debiendo optarse por uno de dichos beneficios, siendo los mismos excluyentes, excepto para aquellos proyectos destinados a exportación y/o se enmarquen en un plan de producción limpia o de reconversión industrial sustentable, según corresponda.

Además de la demora en la devolución de los saldos a favor generados por inversiones de bienes de capital y obras de infraestructura genera un impacto negativo en el IVA, por los efectos nocivos de la inflación, dicho régimen no resulta aplicable en forma generalizada.

Al no admitirse la actualización de los saldos a favor que se generen, cuanto mayor sea el tiempo transcurrido en que se mantengan dichos saldos o en la demora de la devolución de los mismos, mayor será la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación.

La Ley 25.360⁴⁰ había implementado un régimen general de devolución de saldos a favor de IVA, en la medida que hayan transcurrido 12 meses, y siempre y cuando los bienes adquiridos generadores de dichos créditos fiscales se mantengan en el patrimonio del contribuyente a la fecha de solicitud de la devolución o compensación.

Dicho régimen estuvo vigente efectivamente en el período comprendido entre el 1º/11/2000 y el 31/12/2002, y a partir del 1º/1/2013, y el régimen ha sido suspendido hasta la sanción de la Ley 26.346⁴¹.

No obstante ello, se han sancionado determinados regímenes de devolución de saldos a favor que benefician a determinadas actividades sectoriales, en la medida que se cumplieren determinados requisitos⁴².

Recientemente, la Ley 27.460 estableció un mecanismo de devolución de saldos a favor técnicos originados en inversiones de capital, mediante el cual los créditos fiscales originados en la compra, construcción, fabricación, que luego de transcurridos 6 (seis) períodos fiscales consecutivos, se mantengan como saldo a favor, serán devueltos al contribuyente inversor, de acuerdo a la reglamentación que disponga la AFIP.

11.12. Solicitudes de recupero de IVA por exportación (Título IV-RG (AFIP) 2000).

La RG (AFIP) 3397⁴³ dispuso que los exportadores que posean deudas líquidas y exigibles, sin contemplar umbral mínimo, encuadraran en el Título IV de la RG (AFIP) 2000,

³⁹RG (AFIP)2886, B.O.: 29/7/2010, "Procedimiento. Impuesto a las Ganancias. Ley 26.360. Dereto 726/09", Fuente: Biblioteca AFIP.

⁴⁰RG (AFIP)25.360, B.O.: 12/12/2000, Fuente: Biblioteca AFIP.

⁴¹RG (AFIP)26.346, B.O.: 15/1/2008, Fuente: Biblioteca AFIP.

⁴²Flores, Osvaldo, "IVA sobre las inversiones en bienes de capital, un escollo innecesario", diario El Cronista, 28/2/2013, fuente: [www.cronista.com/opinion/...](http://www.cronista.com/opinion/)

que prescribe un procedimiento de fiscalización previo al dictado del acto administrativo que resuelva la solicitud de recuperó.

Al respecto, debemos recordar que el art. sin número a continuación del art. 43 del Decreto 959/01 estableció en su primer párrafo que “los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo del artículo precedente con el solo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la AFIP... Sin perjuicio de su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización prevista en el artículo 33 y siguientes de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones...”.

En este sentido el doctor Sternberg sostiene que dicha norma que data del año 2001 introdujo cambios relevantes en la tramitación del recuperó de IVA de exportadores, atento a que introdujo el concepto de que la obtención de dicho recuperó procede exclusivamente con el cumplimiento de los requisitos formales establecidos por la AFIP, posponiendo la fiscalización para una etapa temporal posterior a la obtención de la acreditación, devolución o transferencia que el exportador solicite⁴⁴.

Consecuentemente, en función de dicho decreto la AFIP debe dar curso a los trámites de recuperó de IVA que presenten los exportadores con el cumplimiento de los requisitos meramente formales que dispone la RG (AFIP) 2000 y con posterioridad al dictado del acto administrativo (ex post) podrá ejercer sus facultades de verificación y fiscalización que detenta y que le confiere dicha norma reglamentaria.

Ahora bien, los sujetos que tramiten solicitudes de recuperó de IVA y que se encuentren en determinadas condiciones que dispone aquella norma reglamentaria se encontrarán sometidos a una fiscalización previa, en los términos del Título IV de la RG (AFIP) 2000.

Empero, en lo que consideramos un exceso reglamentario, la AFIP dictó la RG (AFIP) 3397 mediante la cual se somete a fiscalización previa del Título IV citado precedentemente, a aquellos sujetos que posean deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto a favor de la AFIP, referidas a obligaciones impositivas, previsionales y/o aduaneras.

Recordemos que la RG (AFIP) 2000 contempla un régimen de acreditación, mediante el cual el exportador puede solicitar la compensación de obligaciones adeudadas con el monto de recuperó de IVA solicitado.

Acertadamente, en enero de 2017 se dictó la RG (AFIP) 3984⁴⁵ que deroga el punto 4 del inc. a) del art. 4° de la RG (AFIP) 2000 que había sido introducido por la RG (AFIP) 3397,

⁴³RG (AFIP)3397, B.O.: 30/10/2012, “Modificaciones al régimen de recuperó de IVA de la RG (AFIP) 2000”, Fuente: Biblioteca AFIP.

⁴⁴Sternberg, Alfredo R., “Derogación de restricciones al régimen de recuperó de IVA para exportadores”, 19/4/2017, Instituto de Capacitación Aduanera (ICA), fuente: www.ica.com.ar.

⁴⁵RG (AFIP) 3984,BO.: 12/1/2017, Se dejan sin efecto restricciones al régimen de recuperó de IVA de exportadores introducidas por la RG (AFIP) 3397.

dejándose sin efecto las restricciones citadas precedentemente, y en virtud de ello, los sujetos que tramiten solicitudes de recupero de IVA y posean deudas líquidas y exigibles al momento de su presentación, ya no se tramitarán más por el Título IV (fiscalización previa), sino por el Título I (fiscalización ex post) de la RG (AFIP) 2000.

11.13. Convalidación de saldos a favor del empleador.

La RG (AFIP) 3093⁴⁶ dispuso el procedimiento para solicitar la convalidación por parte de la AFIP de los saldos a favor del empleador, emergentes de declaraciones juradas rectificativas que disminuyen el saldo de aportes y contribuciones ingresado con destino a los distintos subsistemas de la seguridad social, que concedía un plazo de 2 (dos) días hábiles posteriores al envío de las declaraciones juradas rectificativas pertinentes, por transferencia electrónica.

Al respecto, debe contemplarse que dicho plazo es perentorio y una vez vencido el mismo no se admiten presentaciones de solicitud de convalidación de saldos extemporáneos, y de esta manera se cercena el derecho de los empleadores de reclamar dichos saldos por dicha vía. Asimismo, el plazo de 2 (dos) días hábiles administrativo se contrae con las disposiciones de la ley de procedimientos administrativos.

La RG (AFIP) 4066-E⁴⁷ adecua dicha convalidación de saldos extendiéndose el plazo oportunamente establecido para fundamentar las razones que dieron origen a la presentación de las declaraciones juradas rectificativas y efectuar la solicitud de convalidación de saldos a favor pertinentes.

A partir del 6/6/2017 se extiende el plazo, pudiendo los empleadores presentar dentro del plazo de 12 (doce) meses posteriores al envío de las declaraciones juradas rectificativas, una nota, en los términos de la RG (AFIP) 1128, fundamentando las razones que dieron origen a las mismas y solicitando la convalidación de los saldos a favor que resulten de dicha presentación.

11.14. El sistema “SIPER”.

El sistema de perfil de riesgo (SIPER) ha sido creado en el año 2005 mediante la RG (AFIP) 1974, siendo un sistema informático cuya finalidad es categorizar a los contribuyentes, de acuerdo con el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales formales y/o materiales.

El “SIPER” tiene por objeto afianzar la recaudación tributaria y beneficiar a aquellos contribuyentes y/o responsables que cumplan con sus obligaciones fiscales formales y/o

⁴⁶RG (AFIP) 3093,BO.: 29/4/2011, Procedimiento para presentar declaraciones juradas rectificativas y contribuciones que generen saldo a favor del empleador, Fuente: Biblioteca AFIP.

⁴⁷RG (AFIP) 4066-E,BO.: 8/6/2017, Declaraciones rectificativas del SICOSS. Se adecua convalidación del saldo a favor, Fuente: Biblioteca AFIP.

materiales, respecto de aquellos que no cumplan con las mismas, los cuales tendrán mayor riesgo de fiscalización.

La AFIP oficializo el relanzamiento del “SIPER” mediante la RG (AFIP) 3985 con el objeto de establecer procedimientos diferenciales relacionados con la administración de los tributos y los recursos de la seguridad social.

Desde la óptica de una Administración Tributaria eficiente, que tenga por objeto reducir la potencial evasión tributaria que tanto aqueja a los contribuyentes cumplidores, consideramos un avance el nuevo sistema de scoring fiscal (SIPER), en la medida que el proceso de calificación de conducta sea determinado sobre la base de criterios objetivos, en todas sus etapas. Tanto respecto de los datos colectados por el ente fiscal que obran en sus bases informáticas, como a los parámetros y la incidencia que tendrá cada indicador en la nota final.

Mientras tanto, desde la óptica de los administrados, las consecuencias que tendrá el nuevo sistema sobre los contribuyentes y/o responsables no deberían cercenar los derechos y garantías que le asisten por mandato constitucional, a pesar de obtener una baja calificación en su conducta.

Asimismo, el sistema SIPER no debe vulnerar el derecho del secreto fiscal y el principio de razonabilidad, de manera tal que no se encuentre afectada la intimidad económica del contribuyente o responsable, evitando inmiscuirse en su forma vida y privacidad, las cuales se encuentran amparadas por la Constitución Nacional.

A pesar que el ente fiscal ha informado que los indicadores utilizados por el sistema para calificar a los administrados tendrán un uso exclusivamente interno dentro del organismo fiscal, y no serán compartidos con otros organismos de recaudación ni con el sector privado, bregamos por la necesidad de que ello quede plasmado por el organismo recaudador mediante norma legal pertinente.

12. Recursos procesales que amparan a los administrados.

12.1. Recurso de Reconsideración o de Apelación.

El artículo 76 de la ley 11.683 establece que contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos de repetición de tributos en los casos autorizados por el art. 81 de dicha norma, los infractores o responsables podrán interponer –a su opción- dentro de los 15 (quince) días de notificados, los siguientes recursos: a) recurso de reconsideración para ante el superior; b) recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación, cuando fuere viable.

12.2. Acciones de repetición de impuestos.

El artículo 81 de la ley 11.683 dispone que los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Al respecto, en el primer caso deberán interponer reclamo ante ella, y contra la resolución denegatoria y dentro de los 15 (quince) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia. La misma opción tendrá el contribuyente o responsable si no se dictare resolución dentro de los 3 (tres) meses de presentado el reclamo.

Ahora bien, si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva del Organismo fiscalizador, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional.

12.3. Acción de amparo.

La acción de amparo es un recurso judicial que se encuentra al alcance del contribuyente y/o responsable para resguardar los derechos y garantías de los mismos, ante los excesos de las atribuciones de la Administración tributaria, en detrimento de los derechos de aquellos.

Al respecto, la acción de amparo será admisible contra todo acto u omisión de la autoridad pública que, en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, los derechos o garantías explícita o implícitamente reconocidas por la Constitución Nacional, con excepción de la libertad individual tutelada por el habeas corpus⁴⁸. Asimismo, debe contemplarse que la acción de amparo no será admisible cuando existan recursos o remedios judiciales o administrativos que permitan obtener la protección del derecho o garantía constitucional de que se trate⁴⁹.

12.4. Acción declarativa de certeza.

Es una acción declarativa de inconstitucionalidad que se opone en aquellos casos donde se configura una situación de hecho contraria al orden constitucional, siendo el método procesal más idóneo para solicitar el control de constitucionalidad.

⁴⁸Ley 16.986; Ley de acción de amparo; artículo 1º; de fecha 18/10/1966; B.O.: 20/10/1966; Fuente: Infoleg-Información legislativa y documental;

⁴⁹Ley 16.986; Ley de acción de amparo; artículo 2º; de fecha 18/10/1966; B.O.: 20/10/1966; Fuente: Infoleg-Información legislativa y documental;

La acción declarativa de certeza está contemplada en el artículo 43 de la Constitución nacional y luego receptada por el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, donde está previsto que se presente como acción paralela a la acción de amparo.

Dicha acción tiene por finalidad eliminar el estado de falta de certeza o inseguridad que provoque un perjuicio o lesión sobre accionante, justificando la necesidad de una inmediata aclaración que permita aclarar el pronunciamiento del órgano judicial sobre la cuestión planteada⁵⁰.

12.5. Recurso del artículo 74 del Decreto 1397/79⁵¹.

El artículo 74 del Decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario establece que cuando en la ley o en dicho decreto no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los 15 (quince) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Por su parte, los actos administrativos de alcance individual emitidos por el Director General se podrán recurrir ante el mismo, en la forma y plazos citados en el párrafo precedente. Asimismo, dicho acto administrativo se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo, pudiendo solo impugnarse por el recurso previsto en el artículo 23 de la ley 19.549 de procedimiento administrativo.

13. Percepción de los administrados del destino de los impuestos que asigna el Estado.

La evasión tributaria es un fenómeno muy complejo que se encuentra influenciado por rasgos culturales que caracterizan a un Estado, así como también por cuestiones coyunturales. En este contexto, el sujeto contribuyente es de por sí reacio al cumplimiento tributario, y más aun sabiendo que los fondos recaudados ingresarán a las arcas del Estado, no percibiendo efecto retributivo alguno de tal exacción.

A tal indicio se le suma la escasa concientización que existe en la ciudadanía de nuestro país al deber de contribuir, y cuestiones de naturaleza política de nuestros gobernantes, tales como concepciones ideológicas o tendencias al autoritarismo. Asimismo, la evasión tributaria es una alternativa a la que se recurre el sujeto contribuyente por defectos propios de nuestra legislación.

⁵⁰ Fenochietto - Arazi, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Ed. Astrea, Bs. As., 193, Tomo 2, p. 103.

⁵¹ Decreto 1397/79; B.O.: 12/06/1979; Decreto reglamentario de procedimiento; Fuente: Biblioteca AFIP.

Dicha problemática ha instalado la necesidad de replantearnos cuál será el medio más apropiado para erradicar definitivamente el flagelo de la evasión tributaria. ¿Será conveniente implementar una reforma tributaria integral, única y definitiva?, las últimas reformas tributarias implementadas carecieron de objetivos claros para combatir la evasión, entonces nos planteamos si los planes antievasión implementados han sido eficaces; si las políticas tributarias contemplan la planificación a mediano y largo plazo para combatir este flagelo; si se han dejado de lado las necesidades sociales, priorizando los intereses sectoriales particulares; si será necesario crear campañas masivas de difusión; si deberían crearse organismos de defensa del contribuyente, en el propio seno de la Administración Tributaria o fuera de ella.

Un estudio de investigación sobre la moralidad del ciudadano mexicano en el pago de impuestos, identificó algunos de los cuestionamientos que se plantearon con base en la situación que presenta México en el tema de la recaudación tributaria, los cuales se presentan a modo de preguntas a continuación: “¿Porqué en México la recaudación es baja en relación a otros países similares? ¿Por qué las personas en México no pagan impuestos? ¿Sabes los jóvenes la importancia del pago de impuestos? ¿Pagar impuestos podría mejorar el espacio público? ¿Mayores medidas de fiscalización solucionarían el problema? ¿El incumplimiento genera cargo de conciencia? ¿La decisión individual de incumplimiento tiene impacto social? ¿Cómo se ejerce la ciudadanía? ¿Cuál es la principal fuente de financiamiento del Estado? ¿Conoce el ciudadano los resultados financieros del Estado?”; Considerando estas preguntas se responde de manera tentativa que el problema general de origen es una baja moralidad ciudadana, es decir, la falta de información y actitud sobre la importancia de los impuestos, su justificación y funciones del Estado⁵².

En este sentido, Hinojosa Cruz sostiene que “El pago de impuestos en cualquier economía se presenta con una actitud variada de parte del ciudadano que depende de diversos factores tanto externos como psicológicos y que ocasionan niveles de recaudación no esperados y también, diversos. Esta problemática no se limita a un asunto de restricciones legales y actividades de fiscalización sino, a la existencia de diversos factores como el desconocimiento y falta de información sobre las razones que justifican la existencia de los impuestos, la falta de moralidad ciudadana y de credibilidad en la función de asignación de los recursos financieros de manera eficiente y transparente por parte del Estado”⁵³.

Ahora bien, un estudio elaborado por la consultora Quiddity basado en una encuesta de 1.000 casos sobre “Agenda pública: impuestos y regulaciones” relacionada con el desempeño del Estado en la utilización de los impuestos que recauda, concluyó que prevalece una crítica sustancial por parte de los ciudadanos respecto de cómo se utilizan los impuestos.

⁵²Hinojosa Cruz, Adriana V., “La moralidad ciudadana en el pago de impuestos: reto formativo en ética social para México”, fuente:

<http://eprints.uanl.mx/3864/1/CULTURA%20CONTRIBUTIVA%20Adriana%20Hinojosa.pdf>

⁵³Hinojosa Cruz, Adriana V., “La moralidad ciudadana en el pago de impuestos: reto formativo en ética social para México”, fuente:

<http://eprints.uanl.mx/3864/1/CULTURA%20CONTRIBUTIVA%20Adriana%20Hinojosa.pdf>

Al respecto, ante la consulta de “Cómo cree que usa el Gobierno los impuestos que recauda”, el 53% de los encuestados respondió “mal” (35% “bastante mal” y 18% “muy mal”). Mientras tanto, el 37% respondió “bien” (33% “bastante bien” y 4% “bien”)⁵⁴.

El director de la consultora Quiddity sostuvo que “lo que prima es que un uso ideal de los impuestos implicaría que sean devueltos a la ciudadanía en forma de infraestructura. Es decir, aunque la discusión sobre impuestos en el sistema político se refiere a la presión sobre los precios, no es la parte económica lo que define la posición que toma la gente, sino el uso de los recursos para tener una mejor vida pública”.

Al respecto, dicha encuesta muestra que un 60% de los encuestados considera que los impuestos son un medio para desarrollar funciones de pavimentación de calles, defensa nacional y seguridad, y sólo el 17% considera que son para una mejor distribución de la riqueza⁵⁵.

Por su parte, en nuestro país existe una carencia de conciencia tributaria, dado que se encuentra poco desarrollado en la sociedad el sentido de cooperación de los ciudadanos con el Estado. Dicha carencia se debe a razones de diversa índole, a saber: a) falta de educación; b) falta de solidaridad; c) razones de historia económica; d) cuestiones culturales; e) falta de claridad del destino del gasto público; y f) conjunción de todos los factores citados⁵⁶.

La falta de un sistema tributario adecuado, transparente y flexible puede constituir una causa de evasión, pero no obstante ello, no es la única. Para combatir la evasión no basta solo con modificar nuestro sistema tributario. Empero, debemos comenzar por transparentar y simplificar dicho sistema. Ello requiere que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados⁵⁷.

En este contexto, el doctor Aquino nos alerta que la Administración Fiscal en el mejoramiento de su sistema tributario debe propender a:

- * Respetar los principios de equidad, tanto vertical como horizontal;
- * Que las leyes tributarias respeten los principios de proporcionalidad, igualdad, transparencia, no confiscatoriedad, etc.;

⁵⁴Manzoni, Carlos, “Para muchos argentinos, los impuestos se usan mal”, basado en una encuesta de la consultora Quiddity sobre la base de 1000 casos, diario La Nación, octubre 2017.

⁵⁵Manzoni, Carlos, “Para muchos argentinos, los impuestos se usan mal”, basado en una encuesta de la consultora Quiddity sobre la base de 1000 casos, diario La Nación, octubre 2017.

⁵⁶Aquino, Miguel A., “La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas”, Posgrado en Tributación de la UNNE, fuente: <http://www.iefer.org.ar/trabajos/evasionfiscal.htm>

⁵⁷Aquino, Miguel A., “La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas”, Posgrado en Tributación de la UNNE, fuente: <http://www.iefer.org.ar/trabajos/evasionfiscal.htm>

* Observar principios constitucionales que en definitiva apuntalan un sistema respetuoso de los derechos y garantías individuales insertas en la carta magna;

* Respetar el principio de economicidad de los impuestos.

Otro factor a considerar que influye sobre las conductas evasivas, es el bajo riesgo de ser detectados y los permanentes regímenes de blanqueos y moratorias. En este sentido, en el análisis de la evolución de las leyes de blanqueo en nuestro régimen tributario no debemos pasar por alto que las causas de su permanente sistematización a lo largo de los últimos sesenta años tiene diversos orígenes, entre los cuales podemos citar los permanentes períodos inflacionarios con exponenciales tasas de inflación, los precarios sistemas tributarios de neto corte recaudatorio que no acompañan los ciclos económicos, y especialmente la ineficiencia de la Administración Fiscal en materia de fiscalización. A todo ello deben sumarse las medidas de política monetaria y fiscal (políticas no impositivas) que han tomado los gobiernos de turno que tienen implicancias tributarias, sin dejar de destacar que dicha problemática viene aconteciendo desde hace larga data.

El nivel de adhesión a los regímenes de regularización o de blanqueo estará dado no solo por el costo del acogimiento, sino también por el riesgo subjetivo de ser detectados que traerá aparejado, el cual se elevará en la medida en que la Administración Fiscal se encuentre en condiciones de tomar conocimiento de las obligaciones evadidas por los contribuyentes, o de los bienes ocultos que mantengan éstos, de poder determinar dichas obligaciones y de la capacidad que tenga el Organismo Fiscal de sancionarlas, perseguirlas y ejecutarlas.

En virtud de ello, los contribuyentes normalizarán sus obligaciones omitidas hasta la medida en que el costo de la normalización se iguale a la percepción del riesgo subjetivo de ser detectados por la Administración Fiscal. Consecuentemente, el grado de éxito de un blanqueo de capitales estará dado por el grado de eficacia que tenga dicho organismo para generar las condiciones de riesgo necesarias para inducir a los contribuyentes a regularizar su situación impositiva.

Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, que afecta primordialmente al principio de equidad, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria⁵⁸.

Todos estos factores que influyen en la percepción de los administrados respecto del destino de los impuestos que el Estado le otorga, que lo llevan al incumplimiento tributario, tienen un impacto social muy significativo, generando costos sociales severos en la sociedad en su conjunto, que se traducen en servicios públicos ineficientes de salud, seguridad, obras de infraestructura, etc.

⁵⁸Aquino, Miguel A., "La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas", Posgrado en Tributación de la UNNE, fuente: <http://www.iefer.org.ar/trabajos/evasionfiscal.htm>

14. La relación de la Administración tributaria con los profesionales en el campo fiscal.

La actuación de los profesionales en ciencias económicas (en adelante, contadores) no tienen una regulación específica en el campo fiscal, quedando sujetos únicamente a las reglas que dispongan los organismos profesionales que regulan la matrícula. Lo mismo sucede con los abogados y otros asesores fiscales.

Las Administraciones tributarias de países como Irlanda han estudiado la relación entre dichos profesionales y los contribuyentes, concluyendo que aquellos son la única vía de contacto entre éstos y la Administración, y que la actitud de los profesionales influye sustancialmente en el comportamiento y opinión general de los contribuyentes y/o responsables. Es por ello, que deben concentrarse los esfuerzos en mejorar las relaciones entre las Administraciones tributarias y los grupos de aquellos profesionales, cuyas medidas que deberían adoptarse son las siguientes:

- * Simplificar la organización administrativa, estableciendo puntos de contacto con el objeto de solventar los problemas que puedan tener los profesionales en el campo fiscal;

- * Mejorar los servicios que se pueden ofrecer, a los efectos de lograr una mayor, más clara y rápida comunicación a través de diferentes mecanismos como la utilización de las nuevas tecnologías y la simplificación del sistema tributario;

- * Implementar procedimientos justos;

- * Instrumentar una fluida comunicación entre ambas partes, escuchando, generando e intercambiando ideas;

- * Trabajar conjuntamente con la Administración fiscal, conformando grupos de trabajo conformados por representantes de dicha Administración y de distintos cuerpos de profesionales cuya finalidad es simplificar y consolidar prácticas administrativas, así como establecer un foro de consulta e intercambio de opiniones en materia tributaria⁵⁹.

Asimismo, dichas medidas deberían complementarse con el establecimiento de canales de colaboración entre la Administración tributaria y los sectores económicos que presenten problemas especiales con relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales. Al respecto, la doctora Ruibal Pereira cita a modo de ejemplo, que ello ha sucedido en Australia con el sector de operadores de taxi, en Canadá con la industria pesquera, y en Noruega con el sector de la construcción inmobiliaria⁶⁰.

Al respecto, debemos soslayar que en nuestro país la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) está trabajando en la misma línea, recordando que recientemente

⁵⁹Ruibal Pereira, Luz, "Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal, Universidad de Santiago de Compostela, Crónica Tributaria Núm. 134/2010 (143/178), p. 169/70.

⁶⁰Ruibal Pereira, Luz, "Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal, Universidad de Santiago de Compostela, Crónica Tributaria Núm. 134/2010 (143/178), p. 172.

funcionarios de dicho organismo se han reunido con representantes del sector pesquero, quienes han llegado a buen puerto, al eliminar el “registro pesquero” que imponía sanciones impropias que venía siendo cuestionado por la doctrina.

Recientemente se ha creado en el ámbito de la AFIP los “Espacios de Diálogo Institucional”, cuya constitución y funcionamiento se rige por la Disposición (AFIP) N° 316⁶¹, en reemplazo de los Consejos Consultivos. Se faculta al Subdirector General de Servicios al Contribuyente a constituir los Espacios de Diálogo Interno, a efectos de tratar temas particulares del ente fiscal⁶².

Las directivas de la OCDE incluidas en el informe “ComplianceRiskManagement: Managing and ImprovingTaxCompliance” han tomado la iniciativa de lograr que los asesores fiscales y sus clientes se aparten de las estructuras de planificación fiscal agresivas que se aparten de las prácticas que resulten aceptables, desde una perspectiva de cumplimiento cooperativo. En este sentido, la doctora Ruibal Pereira citando un estudio de la OCDE sobre el rol de los intermediarios tributarios señala que “para la OCDE es de vital importancia tener una relación mejorada y constructiva entre Administraciones tributarias y contribuyentes, y para ello es preciso que la Administración realice los correspondientes esfuerzos para acercarse al contribuyente, a través del entendimiento de la actividad económica del mismo, con imparcialidad, con proporcionalidad, con apertura transparencia, y con responsabilidad. Con estos cinco elementos y manejando la gestión administrativa del riesgo, tal y como ha sido descripta previamente, los contribuyentes se comprometerían a una relación con la Administración basada en la confianza y cooperación. Los beneficios mutuos son evidentes; por un lado, menores costes de cumplimiento, y el aumento de la seguridad jurídica; y por otro, incremento de la recaudación voluntaria, relocalización de los recursos humanos en aquellos grupos de contribuyentes que no están dispuestos a colaborar y que defraudan, y, por último, un decremento en el fraude fiscal”⁶³.

15. Conclusiones.

El pronunciado desequilibrio existente entre las potestades que detenta la Administración tributaria y los derechos y garantías constitucionales que asisten a los

⁶¹Disposición (AFIP) N° 316, BO.: 12/9/2016, fuente: www.infoleg.gob.ar

⁶²Los Espacios de Diálogo Institucional proporcionarán un ámbito de comunicación y un canal de contacto recíproco entre el Organismo y las Entidades Profesionales, las cámaras y las agrupaciones sectoriales con el fin de: a) Intercambiar propuestas y recomendaciones; b) Considerar opiniones externas; c) Analizar normas, procedimientos y sistemas; d) Contribuir al proceso de toma de decisiones y a la definición de lineamientos sobre los temas tratados; Los criterios que se adopten en el ámbito de los Espacios de Diálogo Institucional no revestirán carácter vinculante.

⁶³OCDE, “OCDE: Study into the role of Tax Intermediaries”, Paris, 2008, pp. 53 y ss., citado por Luz Ruibal Pereira, “Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal, Universidad de Santiago de Compostela, Crónica Tributaria Núm. 134/2010 (143/178), p. 169/70.

administrados, nos motivó a sistematizar la normativa de alcance general emitida por la AFIP con el objeto de identificar aquellas medidas de política tributaria que vulneren derechos y garantías constitucionales de los administrados.

En función de ello, se concluye:

15.1. Objetivo 1.1. Establecer las causas de origen del accionar fiscal que vulneren principios constitucionales.

Las causas de origen del accionar de la Administración tributaria en manifiesta vulneración de los principios emanadas de nuestra Carta Magna se deben a nuestro precario sistema tributario, que carece de flexibilidad, simplicidad y transparencia, de neto corte recaudatorio. Dichas debilidades de nuestro sistema tributario no permiten acompañar los ciclos económicos, tornándose vulnerable en contextos económicos recesivos.

15.2. Objetivo 1.2. Identificar problemas actuales de la relación fisco contribuyente en la esfera nacional.

Se han identificados resoluciones administrativas emitidas por la AFIP que vulneran los principios constitucionales de legalidad, capacidad contributiva, proporcionalidad o racionalidad, derecho a la intimidad o privacidad, razonabilidad (interdicción de la excesividad), seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, y derecho de defensa.

Los problemas actuales en la relación fisco-contribuyente que se han detectado son los siguientes:

- * Cepo cambiario;
- * Cepo en importaciones;
- * Percepciones sobre operaciones de compra en el exterior abonadas con tarjetas de débito y/o compra;
- * Fiscalización electrónica;
- * Cancelación de inscripción (CUIT) de oficio;
- * Data fiscal y Habeas Data;
- * Regímenes de retención e información excesivos y desmesurados que afectan el principio de interdicción de la excesividad;
- * Presunciones en base al IMT (Indicadores Mínimo de Trabajadores) que revierten la carga de la prueba;
- * Procedimientos administrativos adicionales que retrasan las acreditaciones y/o devoluciones de recuperos de IVA por exportación, de IVA por inversión de Bienes de Capital y Obras de Infraestructura, Convalidación de saldos a favor del empleador, etc.);

* El nuevo sistema "SIPER".

15.3. *Objetivo 2.1.: Identificar las medidas tomadas por la Administración Tributaria nacional que vulneren principios constitucionales.*

* Las nuevas autoridades del Gobierno Nacional introdujeron modificaciones en el Mercado Único y Libre de Cambios procediendo a su unificación, y al levantamiento del cepo cambiario. Ello ha sido complementado por la sanción de la RG (AFIP) 3819, que dejó sin efecto la RG (AFIP) 3450 y su modificatoria, que establecía una retención del 35% a las adquisiciones de paquetes turísticos o compras en el exterior mediante el pago con tarjetas de crédito o débito. Asimismo, dicha norma deroga la RG (AFIP) 3583, que establecía una percepción del 20% la compra del dólar ahorro.

* Ante la gran cantidad de CUIT inactivos, la AFIP sancionó la RG (AFIP) 3832 que dejó sin efecto la cancelación administrativa de la CUIT -dispuesta por la RG (AFIP) 3358-, reemplazando dicho procedimiento por una evaluación periódica de los contribuyentes y responsables a través de controles sistémicos que tienen por objeto detectar incumplimientos y/o inconsistencias que pudieran existir.

* La RG (AFIP) 4142-E dejó sin efecto el "Registro de Operadores del Sector Pesquero Marítimo" de la RG (AFIP) 3594, un régimen especial de retenciones y la obligación de respaldar las operaciones que se efectuarán mediante un único documento válido de compra o consignación. Asimismo, dicho registro contemplaba sanciones impropias ante incumplimientos a las disposiciones de dicha norma; Consideramos apropiadas las disposiciones de dicha norma al dejar sin efecto uno de los numerosos regímenes especiales que han sido creados oportunamente con el objeto incrementar las funciones de verificación y control de determinadas actividades consideradas estratégicas por parte del Organismo Fiscal, que vulneran principios constitucionales mediante sanciones impropias que afectan el ejercicio normal de las actividades de los contribuyentes. Es por ello, que proclamamos que se dejen sin efectos dichos regímenes especiales como ha acontecido con la actividad pesquera marítima.

* La RG (AFIP) 3828 modificó la RG (AFIP) 2927, eliminando el IMT que resultaba aplicable a los dependientes de personas físicas de altos ingresos, con vigencia a partir del 20/2/2016.

* La Ley 27.460 estableció un mecanismo de devolución de saldos a favor técnicos originados en inversiones de capital, mediante el cual los créditos fiscales originados en la compra, construcción, fabricación, que luego de transcurridos 6 (seis) períodos fiscales consecutivos, se mantengan como saldo a favor, serán devueltos al inversor, de acuerdo a la reglamentación que oportunamente disponga la AFIP.

* Se derogó la RG (AFIP) 3397 que disponía el encuadramiento en el Título IV de la RG (AFIP) 2000 de solicitudes de recupero de IVA para exportaciones, para aquellos contribuyentes y/o responsables que posean deudas líquidas y exigibles, sin contemplar umbral

mínimo. Al respecto, la norma dispone un procedimiento de fiscalización para los exportadores que encuadren en dicho título.

* La RG (AFIP) 4066-E⁶⁴ adecua la convalidación de saldos extendiéndose el plazo oportunamente establecido para fundamentar las razones que dieron origen a la presentación de las declaraciones juradas rectificativas y efectuar la solicitud de convalidación de saldos a favor pertinentes; A partir del 6/6/2017 se extiende el plazo, pudiendo los empleadores presentar dentro del plazo de 12 (doce) meses posteriores al envío de las declaraciones juradas rectificativas, una nota, en los términos de la RG (AFIP) 1128, fundamentando las razones que dieron origen a las mismas y solicitando la convalidación de los saldos a favor que resulten de dicha presentación.

15.4. Objetivo 2.2.: Relacionar la evolución de la recaudación con la normativa administrativa vigente que vulnere principios constitucionales.

A los efectos de relacionar la evolución de la recaudación con la normativa administrativa emitida por el ente fiscal que vulnere principios constitucionales, habría que medir la recaudación potencial y compararla con la real, sin considerar los efectos de la inflación.

Es por ello, que dicha evaluación resulta difícil de mensurar, siendo posible su estimación en términos reales, debiendo contemplarse que la recaudación real se encuentra directamente relacionada con la evolución de la actividad económica.

El aumento o merma de la recaudación no dependerá solo de la evolución de la actividad económica, ni tampoco de aquellas normas que vulneren principios constitucionales, sino que también depende de diversos factores que analizaremos a continuación.

15.5. Objetivo 2.3.: Determinar la conveniencia o no de continuar emitiendo dicha normativa por parte de la Administración Tributaria.

Toda normativa administrativa emanada del ente fiscal carecerá de eficiencia y efectividad si no logra el consenso y aceptación necesarios por parte de los contribuyentes o responsables.

En este sentido, se ha pronunciado la doctrina al sostener que “resultaría contradictorio que la aplicación de las leyes tributarias, legisladas para lograr el bien común, se instrumente

⁶⁴RG (AFIP) 4066-E,BO.: 8/6/2017, Declaraciones rectificativas del SICOSS. Se adecua convalidación del saldo a favor, Fuente: Biblioteca AFIP.

de forma tal que los organismos recaudadores aparezcan como indiferentes o desinteresados en minimizar los costos o inconvenientes derivados de tratar de cumplir con la ley⁶⁵.

Al respecto, O'CONNOR y VIGNALE identifican determinados costos que perciben los contribuyentes o responsables derivados del cumplimiento de las normas tributarias, entre los cuales se encuentran "las tareas administrativas asociadas con el cumplimiento de los deberes formales, el tiempo que insume a los obligados o sus dependientes cumplir con las obligaciones, demoras en los trámites, la incertidumbre o ambigüedad en las respuestas solicitadas, baja calidad en las respuestas solicitadas, baja calidad en la atención, y, peor aún, todo aquello que pueda interpretarse como un exceso en el uso de facultades otorgadas al Fisco y a sus funcionarios en desmedro de los derechos del contribuyente y del ciudadano"⁶⁶.

15.6. Objetivo 2.4.: Determinar si dicha normativa tiene un efecto regresivo en la percepción de los contribuyentes o responsables.

La normativa emitida por la Administración tributaria es desmesurada y contradictoria, dado que innumerables normas reglamentarias han sido emitidas con el objeto mejorar el control del cumplimiento de los contribuyentes o responsables, pero no han cumplido con los objetivos que motivaron su dictado, tornándose contraproducentes al afectar derechos y garantías constitucionales de los administrados. Ello ha generado con buen criterio normas modificatorias que han dejado sin efecto dichas medidas.

Es por ello, que se requiere transparentar y simplificar nuestro sistema tributario, requiriéndose que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal que su contenido sea tan claro y preciso, y que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

15.7. Objetivo 2.5.: Analizar cualitativamente el comportamiento de los contribuyentes ante el avance de la Administración que avasalle derechos y garantías constitucionales.

El comportamiento de los contribuyentes o responsables ante el avance del quebrantamiento de los derechos y obligaciones por parte de la Administración Fiscal se relaciona con diversos factores que no solo se relacionan con el accionar de la Administración, sino también depende de factores externos y psicológicos.

Sin dudas que uno de los factores relevantes de su comportamiento ante el deber de contribuir con el ingreso de tributos está dado por la carencia de un sistema tributario sencillo,

⁶⁵ O'CONNOR, Ernesto y VIGNALE, Jorge (Coordinadores), "Sistema Tributario Argentino. Un análisis comparativo de la contribución por sector productivo y de la equidad sectorial (Primera Parte), UCA/UPMG, fuente: www.uca.edu.ar, noviembre de 2011.

⁶⁶ O'CONNOR, Ernesto y VIGNALE, Jorge (Coordinadores), "Sistema Tributario Argentino. Un análisis comparativo de la contribución por sector productivo y de la equidad sectorial (Primera Parte), UCA/UPMG, fuente: www.uca.edu.ar, noviembre de 2011.

flexible y transparente que permita adaptarse a los ciclos económicos, de leyes, reglamentos y disposiciones reglamentarias, entre otras, que sean claras y precisas, atento a que la simplicidad de sus normas permite al ciudadano común cumplir con sus obligaciones tributarias en tiempo y forma. A ello debe sumarse la necesidad del Estado de transparentar el destino de los fondos que ingresan a sus arcas por todo concepto tributario.

Otro factor que incide en su comportamiento es la carencia de objetivos claros para combatir la evasión fiscal, atento a que los planes antievasión implementados han resultado ineficaces, y es por ello que nos planteamos si las políticas tributarias impartidas por los gobiernos de turno y por la Administración fiscal en su rol de ejecutor dichas políticas, contemplan la planificación a mediano y largo plazo para combatir el flagelo de la evasión fiscal.

Recordemos que los planes antievasión I y II, y el actual plan antievasión III, implementado por la recientemente sancionada Ley 27.430, va en camino de correr la misma suerte, atento a que dichas medidas afectan los derechos y garantías constitucionales, no respetando el principio de igualdad de armas que debe primar en la relación fisco-contribuyente.

Asimismo, el ciudadano en general, ya sean contribuyentes o responsables o aquellos sujetos que deciden quedar al margen de la ley, carece de una conciencia fiscal enmarcada por el deber de contribuir, y ello se debe a cuestiones culturales, de educación, de solidaridad, y a otros factores psicológicos, que se relacionan entre sí, y se encuentran arraigados en nuestra sociedad.

Todos estos factores que influyen en la percepción de los administrados respecto del destino de los impuestos que el Estado le asigna, que lo llevan al incumplimiento tributario, tienen un impacto social muy significativo, generando costos sociales severos en la sociedad en su conjunto, que se traducen en la carencia de servicios públicos básicos (educación, salud, seguridad, infraestructura, etc.).

15.8. *Objetivo 2.6.: Proponer los recursos procesales que amparen a los contribuyentes o responsables ante dicho accionar.*

Los recursos más idóneos que se encuentran al alcance de los contribuyentes y/o responsables ante los problemas actuales en la relación fisco-contribuyente identificados son la “acción de amparo” que se caracteriza por resguardar los derechos y garantías de los administrados, ante los excesos de las atribuciones de la Administración tributaria, y como acción paralela la “acción declarativa de certeza” que tiene por finalidad eliminar el estado de falta de certeza o inseguridad que provoque un perjuicio o lesión sobre el accionante. Dicha acción se encuentra justificada por la necesidad de una inmediata aclaración que permita obtener un pronunciamiento sobre la cuestión planteada.

15.9. *Objetivo 2.7.: Proponer soluciones para contrarrestar los efectos regresivos de dichas medidas que afecten derecho y garantías de los administrados.*

Proponemos la implementación de un “Estatuto del Contribuyente” que permita sostener la relación fisco-contribuyente en un plano de igualdad entre las prerrogativas de la Administración y los derechos y garantías de los administrados, en cumplimiento del principio de igualdad de armas que debe prevalecer en toda relación jurídico tributaria. Dicha iniciativa debe ser acompañada por decisiones de política tributaria impartidas por las autoridades pertinentes, con el objeto de consolidar la seguridad jurídica de los administrados.

Asimismo, surge la necesidad de instaurar la figura de “Ombudsman del Contribuyente”, como un Organismo independiente que reporte directamente al Poder Legislativo, y tenga por objeto la protección de los derechos de los contribuyentes, cuyas funciones serían las siguientes:

- * Recepcionar, investigar y resolver las quejas y sugerencias de los contribuyentes, bajo la modalidad de caso por caso;

- * Identificar y examinar problemas de carácter sistémico que afecten a un conjunto de contribuyentes; y

- * Proponer modificaciones de la normativa tributaria que afecten derechos y garantías de los contribuyentes.

Finalmente, debe contemplarse que la relación entre los profesionales en ciencias económicas y los contribuyentes, es de singular importancia, atento a que son la única vía de contacto entre éstos y la Administración, y la actitud de los profesionales influye sustancialmente en el comportamiento y opinión general de los contribuyentes y/o responsables.

Es por ello, que deben concentrarse los esfuerzos en mejorar las relaciones entre las Administraciones tributarias y los grupos de aquellos profesionales, cuyas medidas que deberían adoptarse son las siguientes:

- * Simplificar la organización administrativa, estableciendo puntos de contacto con el objeto de solventar los problemas que pueden tener los profesionales en el campo fiscal;

- * Mejorar los servicios que se pueden ofrecer, a los efectos de lograr una mayor, más clara y rápida comunicación a través de diferentes mecanismos como la utilización de las nuevas tecnologías y la simplificación del sistema tributario;

- * Implementar procedimientos justos;

- * Instrumentar una fluida comunicación entre ambas partes, escuchando, generando e intercambiando ideas;

- * Trabajar conjuntamente con la Administración fiscal, conformando grupos de trabajo conformados por representantes de dicho Organismo y de distintos cuerpos de profesionales

cuya finalidad sea la simplificar y consolidar prácticas administrativas, así como establecer un foro de consulta e intercambio de opiniones en materia tributaria.

Dichas medidas deberían complementarse con el establecimiento de canales de colaboración entre la Administración tributaria y los sectores económicos que presenten problemas especiales con relación al cumplimiento de las obligaciones.

16. Consideraciones finales.

En virtud de las conclusiones citadas en el apartado pertinente, mediante las cuales se ha dado cumplimiento a los objetivos propuestos, se confirma la hipótesis planteada al inicio de la presente investigación, que no resulta conveniente continuar aplicando las medidas de política fiscal, como lo viene haciendo la Administración tributaria, dado que tienen un efecto regresivo en la percepción de los administrados, implicando un aumento sustancial de la evasión y elusión fiscal, impactando directamente sobre los contribuyentes cumplidores.

Dichas medidas de política tributaria han motivando la sanción de normas reglamentarias emitidas por la Administración tributaria en forma desmesurada y contradictoria, atento a que sus excesos reglamentarios no han cumplido con los objetivos que motivaron su dictado, tornándose contraproducentes al vulnerar principios y derechos constitucionales que asisten a los administrados.

Ello ha generado con buen criterio la sanción normas reglamentarias modificatorias que han dejado sin efecto parte dichas medidas, como lo hemos podido comprobar a través de la presente investigación mediante la identificación de algunos problemas actuales en la relación fisco-contribuyente.

17. Propuesta para una futura línea de investigación.

Ante la problemática de la evasión tributaria, se requiere realizar un análisis exhaustivo de dicho fenómeno a los efectos de dar respuesta a sus causas de origen, y de las políticas tributarias implementadas para combatir dicho flagelo.

En este sentido, se requiere identificar las medidas antievasión implementadas por el ente fiscal y relacionarlas con la evolución de la recaudación tributaria, a los efectos de obtener conclusiones concretas respecto a la conveniencia o no de continuar implementado dichas medidas, teniendo especialmente en cuenta que las mismas podrían tener un efecto regresivo en la percepción de los sujetos contribuyentes.

Para ello, se propone abordar mediante análisis cualitativo el estudio de las conductas que tienen los contribuyentes ante el incumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, a los efectos de obtener conclusiones concretas que permitan establecer las causales de origen de la evasión tributaria.

En virtud de ello, el estudio de investigación que se propone debiera partir de la siguiente hipótesis: *“La evasión tributaria obedece al deficiente control del cumplimiento tributario por parte de la Administración Tributaria, y a una decisión personal del sujeto contribuyente que opta por evadir”*.

Las unidades de análisis serían los contribuyentes, y contadores matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCE-CABA).

Las variables serían las siguientes:

* Variable dependiente: Evasión tributaria.

* Variables independientes: a) la deficiencia en la implementación de medidas de política fiscal que vulneran principios constitucionales; b) la decisión personal del sujeto contribuyente respecto al cumplimiento de la normativa de alcance general emitida por el ente fiscal.

Las relaciones lógicas que se vinculan a las unidades de análisis serían:

a) La vinculación entre la evasión tributaria y la deficiencia del control del cumplimiento tributario por parte de la Administración tributaria que obedece a medidas antievasión implementadas por dicho Organismo y su relación con la recaudación tributaria.

b) La vinculación entre la evasión tributaria y la decisión personal del sujeto contribuyente que opta por evadir, que obedece a un proceso lógico del pensamiento.

Consiguientemente, en caso de comprobarse a través de la investigación la hipótesis de trabajo, ello otorgaría validez y confiabilidad a la proposición sugerida.

Dicho estudio de investigación tendría por objeto el análisis de investigación explicativa, con especial énfasis en el abordaje cualitativo, y en menor medida cuantitativo, mediante estrategias metodológicas múltiples (entrevistas, sistematización de documental, análisis comparativo de legislación comparada, etc.).

Asimismo, se recurriría a documentos, datos e informes estadísticos oficiales de Organismos públicos y privados, que cuenten con la debida reputación que permitan inferir la confiabilidad de dichos datos secundarios.

18. Anexo I: Normas vulneradas.

18.1. Principio de legalidad.

RG (AFIP) 3210⁶⁷(Cepo cambiario);

⁶⁷RG (AFIP) 3210, BO.: 31/10/2011, Cepo cambiario, Programa de consulta de operaciones cambiarias.

RG (AFIP) 3212⁶⁸(Cepo cambiario);

RG (AFIP) 3252⁶⁹(Cepo a las importaciones).

RG (AFIP) 3358⁷⁰(Cancelación de la inscripción (CUIT) de oficio). Dicha medida afecta el funcionamiento normal de las sociedades comerciales.

RG (AFIP) 3692⁷¹(Registro fiscal de empresas mineras). Incumplimientos. Cancelación de inscripción (CUIT). Sanción impropia.

RG (AFIP) 3819⁷², deroga las RG (AFIP) 3450 y sus modificaciones, y RG (AFIP) 3583.

RG (AFIP) 3832⁷³, B.O.: 3/3/2016, "Sistema Registral. Estado administrativo de la CUIT", Fuente: Biblioteca AFIP.

18.2. Principio de capacidad contributiva.

RG (AFIP) 3378⁷⁴(percepciones por compras en el exterior mediante tarjetas de débito y/o compra). Genera doble imposición, particularmente sobre los empleados en relación de dependencia, afectando su capacidad contributiva.

RG (AFIP) 3379⁷⁵(percepción por operaciones realizadas a través de portales o sitios de internet). Idem anterior.

RG (AFIP) 3583⁷⁶(percepción por compra de moneda extranjera para tenencia en el país). Idem anterior.

18.3. Principio de proporcionalidad o racionalidad.

⁶⁸RG (AFIP) 3212, BO.: 08/11/2011, Cepo cambiario, Programa de consulta de operaciones cambiarias.

⁶⁹RG (AFIP) 3252, BO.: 10/01/2012, Operaciones de comercio exterior. Declaración Jurada Anticipada de Importación. Procedimiento Fiscal.

⁷⁰RG (AFIP) 3358, BO.: 06/08/2012, Procedimiento para la cancelación de la inscripción de Sociedades Comerciales y Contratos de Colaboración Empresaria. Su implementación.

⁷¹RG (AFIP) 3692, BO.: 22/10/2014, Creación del registro fiscal de empresas mineras. Régimen de retenciones de IVA y Ganancias.

⁷²RG (AFIP) 3819, BO.: 17/12/2015, Deroga las RG (AFIP) 3450 y sus modificaciones, y la RG (AFIP) 3583, Fuente: Biblioteca AFIP.

⁷³RG (AFIP) 3832; B.O.: 3/3/2016, "Sistema Registral. Estado administrativo de la CUIT", Fuente: Biblioteca AFIP.

⁷⁴RG (AFIP) 3378, BO.: 31/08/2012, Operaciones de adquisición de bienes y/o prestaciones y locaciones de servicios efectuadas en el exterior canceladas mediante la utilización de tarjetas de crédito y/o de compra. Adelanto de impuesto. Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales.

⁷⁵RG (AFIP) 3379, BO.: 03/09/2012, Operaciones de adquisición de bienes y/o servicios efectuadas por sujetos residentes en el país a vendedores o prestadores del exterior. Adelanto del impuesto. Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales.

⁷⁶RG (AFIP) 3583, BO.: 27/01/2014; Compra de moneda extranjera para tenencia en el país. Percepción del 20%. Impuesto a las ganancias.

RG (AFIP) 2885⁷⁷(Régimen de acreditación y/o devolución anticipada del gravamen. Inversión en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura. IVA).

RG (AFIP) 3093⁷⁸(Convalidación de saldos a favor del empleador);

RG (AFIP) 3397⁷⁹ (Solicitudes de recupero de IVA por exportación, Título IV). Procedimiento de fiscalización para exportadores que posean deudas líquidas y exigibles, sin contemplar umbral mínimo.

RG (AFIP) 3984⁸⁰ (Se dejan sin efecto restricciones al régimen de recupero de IVA de exportadores introducidas por la RG (AFIP) 3397.

RG (AFIP) 4066-E⁸¹, BO.: 8/6/2017, Declaraciones rectificativas del SICOSS. Se adecua convalidación del saldo a favor, Fuente: Biblioteca AFIP.

18.4. Derecho a la intimidad o privacidad.

RG (AFIP) 3377⁸²(Data Fiscal), afecta la privacidad de datos económicos protegidos por el secreto fiscal.

18.5. Principio de razonabilidad (interdicción de la excesividad).

RG (AFIP) 3572⁸³(Régimen de registro e información para sujetos que posean vinculación con sujetos del exterior o del país).

RG (AFIP) 3665⁸⁴(Modificación del procedimiento para solicitar impresión de comprobantes). Aumenta la carga administrativa que recae en los contribuyentes.

RG (AFIP) 3685⁸⁵, B.O.: 22/10/2014, "Régimen de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos", Fuente: Biblioteca AFIP.

⁷⁷RG (AFIP) 2885, BO.: 29/07/2010; IVA. Inversiones en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura. Ley 23.360. Régimen de devolución y/o anticipación anticipada del gravamen.

⁷⁸RG (AFIP) 3093, BO.: 29/04/2011; Procedimiento para presentar declaraciones juradas rectificativas y contribuciones que generen saldo a favor del empleador.

⁷⁹RG (AFIP) 3397, BO.: 29/10/2012, Operaciones de exportación o asimilables. IVA. Acreditación, devolución o transferencia. RG (AFIP) 2000. Su modificación.

⁸⁰RG (AFIP) 3377,BO.: 29/08/2012, Régimen de emisión de comprobantes. Exhibición del formulario F. 960/M. Data Fiscal.

⁸¹RG (AFIP) 3984,BO.: 12/01/2017, Se dejan sin efecto restricciones al régimen de recupero de IVA de exportadores introducidas por la RG (AFIP) 3397.

⁸²RG (AFIP) 4066-E,BO.: 8/6/2017, Declaraciones rectificativas del SICOSS. Se adecua convalidación del saldo a favor, Fuente: Biblioteca AFIP.

⁸³RG (AFIP) 3572,BO.: 16/12/2013, Creación del régimen de registro e información para sujetos que posean vinculación con sujetos del exterior o del país. Procedimiento tributario.

⁸⁴RG (AFIP) 3665,BO.: 04/09/2013, Modificación del procedimiento para solicitar la impresión de comprobantes.

⁸⁵RG (AFIP) 3685, B.O.: 22/10/2014, "Régimen de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos", Fuente: Biblioteca AFIP.

18.6. Principio de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

RG (AFIP) 2927⁸⁶(Indicadores Mínimos de Trabajadores (IMT)). Reglamentación. Infracciones. Presunción en base al IMT. Se invierte la carga de la prueba.

RG (AFIP) 3152⁸⁷(IMT). Idem anterior.

RG (AFIP) 3828⁸⁸ (Presunciones. Determinación Mínima de Trabajadores por actividades dependientes de personas físicas de altos ingresos. Eliminación).

18.7. Derecho de defensa.

RG (AFIP) 3342⁸⁹(Régimen de información de productores de granos no destinados a siembra). Sanción impropia al imposibilitar la obtención de cartas de porte, códigos de trazabilidad y registración de contratos.

RG (AFIP) 3382⁹⁰ (Régimen de información remito electrónico tabacalero). Sanción impropia. Exclusión del registro de acopiadores de tabaco.

RG (AFIP) 3416⁹¹(Fiscalización electrónica). No contempla un procedimiento para recurrir sanciones por incumplimiento.

RG (AFIP) 3744⁹²(Régimen de registración de contratos y operaciones de compra-venta de granos no destinados a siembra). Incumplimientos. Suspensión en el registro fiscal de operadores en la compra-venta de granos). Sanción impropia.

RG (AFIP) 3594⁹³; B.O.: 5/3/2014; "Registro de Operadores del Sector Pesquero. Creación", Fuente: Biblioteca AFIP.

RG (AFIP) 4142-E⁹⁴; B.O.: 12/10/2017; "Comercialización de productos marinos (peces, moluscos o crustáceos), sus productos y subproductos. RG (AFIP) 3594 y 3608. Norma modificatoria", Fuente: Biblioteca AFIP.

⁸⁶RG (AFIP) 2927,BO.: 21/10/2010, Reglamentación. Infracciones. Ley 26063. Principio de la realidad económica. Presunciones. RG 1566. Texto sustituido en 2010. Su modificación.

⁸⁷RG (AFIP) 3152,BO.: 29/07/2011, Indicadores Mínimos de Trabajadores (IMT). RG (AFIP) 2927 y su modificatoria. Incorporación de actividades. Su modificación.

⁸⁸RG (AFIP)3828, B.O.: 19/2/2016, "Presunciones. Determinación Mínima de Trabajadores por actividades dependientes de personas físicas de altos ingresos. Eliminación", Fuente: Biblioteca AFIP.

⁸⁹RG (AFIP) 3342, BO.: 22/06/2012, Régimen de información de productores de granos no destinados a siembra –cereales y oleaginosos-.

⁹⁰RG (AFIP) 3382, BO.: 13/09/2012, Régimen de información registro de acopiadores de tabaco. Remito electrónico tabacalero. Resumen de datos de exportación. Procedimiento.

⁹¹RG (AFIP) 3416, BO.: 20/12/2012, Fiscalización electrónica. Implementación.

⁹²RG (AFIP) 3744, BO.: 25/02/2015, Régimen de registración de contratos y operaciones de compra-venta de granos no destinados a la siembra y legumbres secas.

⁹³RG (AFIP) 3594; B.O.: 5/3/2014; "Registro de Operadores del Sector Pesquero. Creación", Fuente: Biblioteca AFIP.

19. Búsqueda bibliográfica

Con el objeto de analizar el estado actual de dicho conocimiento, cuya búsqueda bibliográfica forma parte de la presente investigación, se recomienda:

ALBERDI, Juan Bautista, *“Bases y puntos de partida para la organización política de la República de Argentina”*; p. 107-108; fuente: <http://www.hacer.org/pdf/Bases.pdf>.

ALTAMIRANO, Alejandro C., *“La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria”*; en *“El Procedimiento Tributario”*; Ed. Abaco; 2003; p. 158.

APARICIO PÉREZ, A, *“El deber de información tributaria en el ámbito de la colaboración con la Hacienda Pública”*; Fuente: <http://www.uned.es/ca-gijon/web/actividad/publica/entemu01/a2.PDF>.

AQUINO, Miguel A., *“La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas”*, Posgrado en Tributación de la UNNE, fuente: <http://www.iefer.org.ar/trabajos/evansionfiscal.htm>.

BELLO, Alberto M., *“La supervivencia del administrado ante los excesos del poder inquisitivo de la Administración tributaria”*, 15° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, CPCE CABA, 7 al 9 de agosto de 2013, Edicon-Fondo editorial del CPCE-CABA, Agosto 2013, p. 485/530.

BELLO, Alberto M., *“Límites al accionar de la inspección tributaria”*, XLIII Jornadas Tributarias, Comisión n° 1, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (CGCE), 27, 28 y 29 de noviembre de 2013, ciudad de Mar del Plata, Doctrina Penal Tributaria y Económica n° 31, Ed. Errepar, Abril 2014.

BELLO, Alberto M., *“Límites al accionar fiscal a la luz de principios constitucionales y recursos”*, 17° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, CPCE-CABA, 9 al 11 de septiembre de 2015, Edicon-Fondo editorial del CPCE-CABA, Septiembre 2015, p. 263/287.

BELLO, Alberto M., *“El avance de los sistemas informáticos sobre los derechos de los administrados: del Sistema “DOS MIL” al “SIPER””*, 19° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, CPCE-CABA, 6 al 8 de septiembre de 2017, Edicon-Fondo editorial del CPCE-CABA, Septiembre 2017.

BELLO, Alberto M., *“Estudio de evaluación de algunos problemas actuales en la relación fisco-contribuyente”*, XLVII Jornadas Tributarias, Comisión n° 2: “Relación de los fiscos con los contadores y los contribuyentes”, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (CGCE), 22, 23 y 24 de noviembre de 2017, ciudad de Mar del Plata.

BERRUEZO, Rafael, *“Autoincriminación en el derecho penal tributario”*; Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico; fecha de publicación: 31/05/2011.

⁹⁴RG AFIP 4142-E; B.O.: 12/10/2017; “Comercialización de productos marinos (peces, moluscos o crustáceos), sus productos y subproductos. RG (AFIP) 3594 y 3608. Norma modificatoria”, Fuente: Biblioteca AFIP.

BIDART CAMPOS, Germán J., "*Tratado elemental de derecho constitucional argentino*", Ediar, tomo II-A. p. 224 y ss.; citado por Saravia Frías, Bernardo, en "¿El Estado, al borde de la arbitrariedad?"; Periódico Económico Tributario (PET); 28/02/2012, 5; Ed. La Ley.

BIELSA, Rafael, "*Tratado de derecho administrativo*"; 6º Edición; Tº II; p. 490 y ss.; citado por Rofrano, Omar A. y Gomez, Oscar D.; en "Cuadernos de Procedimiento Tributario"; Nº 7- Verificación y Fiscalización D.G.I.; Director: Ernesto C. Celdeiro; Ediciones Nueva Técnica/Errepar; 1995; p. 4.

CASTAGNOLA, Horacio, ponencia del Tema II: "*Aprestamiento de la organización y capacidad de respuesta al cambio*"; Conferencia técnica organizada por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT); 26 al 29 de septiembre de 2005; Cartagena de Indias; Colombia; p. 22.

CATANIA, Alejandro, "*Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*"; 2ª edición actualizada; 2007; Editores del Puerto SRL; p. 302/3; correspondiente a la tesina presentada en la carrera de Especialista en Derecho Penal; Universidad de Buenos Aires; 08/09/2005; cuyo título original es "El sistema de represión penal en el ámbito tributario y de la seguridad social. Estudio crítico, dogmático-penal y doctrinario de la ley 24.769".

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, y MERINO JARA, I., "*El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadores de la Administración tributaria*"; Revista Impuestos; n.º 12, Vol. II, 1988; España.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, "*Compatibilidad de los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva, a la intimidad y a la presunción de inocencia en relación con el delito derivado de ganancias no justificadas de patrimonio*"; en "El delito fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales"; Coordinadores: Urresti, Esteban J. y Comes, Fabiana L.; Tomo I; Ed. Ad-Hoc; 2008; p. 91/2.

CPCECABA, Conclusiones de la Comisión Nº 1: "*Derechos del Contribuyente*", 17º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, CPCECABA, 9 al 11 de septiembre de 2015.

DAMARCO, Jorge H., "*El principio de seguridad jurídica y el derecho tributario*"; Periódico Económico Tributario; 15/10/2012; Ed. La Ley.

DAMARCO, Jorge H., "*La Responsabilidad del Estado en Materia Impositiva*"; Ed. La Ley; 2010; p. 216.

DECOTTE, Emilio, en "*La declinación de la seguridad jurídica*"; Revista del Colegio de Abogados de Buenos Aires; t. 29; nº 3; Septiembre-Diciembre; 1951; p. 289.

DE LUCA, Graciela Marina, CHICOLINO, Ricardo Miguel; "*Facultades de fiscalización y verificación*"; Revista del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires-01/2007; trabajo publicado el 28/02/2007.

DÍAZ, Vicente O., Obra citada precedentemente; citando a Ferreiro Lapatza, José J.; *“Ensayo sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero tributario”*; Marcial Pons; Madrid, 1998.

DÍAZ, Vicente O., *“Morfología de la infracción tributaria”*; 7º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina; 14 al 16 de junio de 2005; ed. CPCECABA; p. 36.

DÍAZ, Vicente O., *“Límites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder. Situación en el campo de la penalidad tributaria. El debido equilibrio entre las facultades del fisco y los derechos del sujeto pasivo en los procesos de inspección”*; Ed. AD-HOC; 1era. Edición; 2010.

DÍAZ, Vicente O., *“Límites jurídicos de orden constitucional que resguardan los derechos de los administrados y sus autoridades sociales ante el accionar de las administraciones provinciales en los procesos de fiscalización tributaria”*; Revista Impuestos; 2012-6, 33; Ed. Thomson Reuters La Ley.

DÍAZ SIEIRO, Horacio D., *“La reforma de la ley de procedimientos tributarios y la ley penal tributaria: una nueva oportunidad perdida”*; en Derecho Económico-Suplemento Especial; Ed. La Ley; Febrero 2004; p. 80.

EGUES, Hermandada y SIMESSEN DE BIELKE, Sergio A., *“Acerca de excesos de la administración en la relación fisco-contribuyente. Un enfoque desde la relación del derecho tributario administrativo”*; Periódico Económico Tributario; Ed. La Ley; Febrero 2008; p. 1; Fuente: La Ley Checkpoint.

FERNÁNDEZ, Fernanda M., *“Límites a la fiscalización de la administración tributaria. La inviolabilidad del domicilio”*; trabajo presentado en oportunidad de las XXXIX Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires; citado por la Ley Online Checkpoint.

FOLCO, Carlos M. y CHIARA DÍAZ, Carlos A., *“Estado de Derecho y Sistema Penal. Ley Penal Tributaria y Previsional Nº 24.769 y 26.735”*; 1ra. Edición; Ed. La Ley; Marzo/2012; p. 432/3.

GARCIA BELSUNCE, *“La delegación legislativa”*; en “Estudio de derecho constitucional, en homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui”; Ed. Depalma; p. 11; citado por Spisso, Rodolfo R.; “Tutela Judicial Efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal”; p. 40; Ediciones Depalma; 1996.

GARCÍA BERRO, Diego y VILELLA, Guillermo, *“Las “presunciones” de la ley Nº 11.683 y el proceso penal por el delito de evasión tributaria”*; Suplemento Especial-Derecho Económico; Ed. La Ley; Febrero-2004; p. 118.

GIULIANI FONROUGE Carlos M, y NAVARRINE, Susana Camila, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social. Ley 11.683 (T:O:1998)* Ed. LexisNexis, Novena Edición, Buenos Aires, mayo 2005, p. 33 y ss.

GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos María, *“Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97”*; Anexo Jurisprudencia relevante; Libro electrónico; fecha de actualización: 01-03-2009; Checkpoint; La Ley.

GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, *“Derecho Tributario I”*; Capítulo 7: *“Los límites a la potestad tributaria normativa del Estado”*; Ed. Plaza Universitaria Ediciones; Salamanca; España; 1997; p. 147-172.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *“Principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”*; en *“Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario”*; p. 57 y ss., en particular p. 70; Editoriales de Derecho Reunidas S.A.; Madrid; 1980; Citado por Casás, José Osvaldo; *“Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui”*; p. 115; Ediciones Depalma; 1994.

FLORES, Osvaldo, *“IVA sobre las inversiones en bienes de capital, un escollo innecesario”*, diario El Cronista, 28/2/2013, fuente: [www.cronista.com/opinion/...](http://www.cronista.com/opinion/)

FRIDENBERG, Juan P. y BILBAO, José A., *“El delito fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales”*; Tomo I; Directores: Urresti, Esteban J.; Comes, Fabiana L.; Ed. Ad-Hoc; Julio 2008; p. 109.

FRIDENBERG, Juan Pablo, *“Procedimiento Penal Tributario. Integración de los procedimientos administrativo, contencioso y penal con la reforma al Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 modificada por la ley 26.735”*; Ed. Ad-Hoc; Abril-2012; p. 205.

HADDAD, Jorge Enrique, *“Ley Penal Tributaria Comentada”*; sexta edición; Ed. Abeledo Perrot; 2008; p. 186.

HARO, Ricardo, *“El pensamiento de Juan Bautista Alberdi y el Derecho Público provincial”*; Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba; fuente: <http://www.acader.unc.edu.ar>; p. 23.

HINOJOSA CRUZ, Adriana V., *“La moralidad ciudadana en el pago de impuestos: reto formativo en ética social para México”*, fuente:

<http://eprints.uanl.mx/3864/1/CULTURA%20CONTRIBUTIVA%20Adriana%20Hinojosa.pdf>.

LENARDÓN, Fernando Roberto, *“Entre Ríos: delegación indebida de facultades”*; Revista Impuestos; 2012-6, 23; Ed. La Ley.

LEÓN ZARATE, Ana Mercedes, *“Las facultades discrecionales en el Código Tributario y su implicancia para los contribuyentes”*; XIV Convención Nacional de Tributación – Tributa 2008; 18, 19 y 20 de setiembre de 2008; Región El Callao; Colegio de Contadores Públicos de Lima; Perú.

LUNA RODRÍGUEZ, Rafael, *“El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español”*; Facultad de Derecho; Universidad Complutense de Madrid; 2002; Madrid; España; p. 89.

HOCSMAN, Heriberto S., "*Principios constitucionales tributarios*"; 2005; Fuente: Justiniano.Com-Buscador Jurídico argentino; http://www.justiniano.com/revista_doctrina/principios_constitucionales_tributarios.htm; fecha de consulta: 20/01/2012.

LINARES, Juan Francisco, "*Términos para recurrir a la justicia administrativa fijados por analogía*"; Revista Jurídica Argentina; La Ley; p. 776 y ss., en particular ps. 777 y 778; Citado por Casás, José Osvaldo; "Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui"; p. 116; Ediciones Depalma; 1994.

LINARES QUINTANA, Segundo V., "*Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional argentino y comparado*"; t. 6º, 2ª edición; Ed. Plus Ultra; Buenos Aires; 1980; p. 16.

MANZONI, Carlos, "*Para muchos argentinos, los impuestos se usan mal*", basado en una encuesta de la consultora Quiddity sobre la base de 1000 casos, diario La Nación, octubre 2017.

MURELLO, Augusto Mario y STIGLITZ, Rubén S., La Ley; 9/XII/1983; citado por Bidart Campos, Germán J.; "*Tratado elemental de Derecho Constitucional Argentino*"; Tomo I; "*El Derecho Constitucional de la libertad*"; p. 83.

NERCELLAS, Marta, "*Principios constitucionales en materia penal tributaria*"; en "*El delito fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*"; Directores: Urresti, Esteban J.; Comes, Fabiana L.; Ed. Ad-hoc; Julio 2008; p. 27.

NOGUERA, Germán L., "*Reflexiones dogmáticas para un estatuto del contribuyente*"; Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) Nro. XXXIV; Julio 2013.

OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL, "*Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el Fraude Fiscal*"; Primer informe de Diciembre 2006; España; fuente: http://www.agenciatributaria.com/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf.

O'CONNOR, Ernesto y VIGNALE, Jorge (Coordinadores), "*Sistema Tributario Argentino. Un análisis comparativo de la contribución por sector productivo y de la equidad sectorial (Primera Parte)*", UCA/UPMG, fuente: www.uca.edu.ar, noviembre de 2011.

PÉREZ, Daniel G., "*Límites al accionar fiscal*"; Informe de relatoría; 15º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina; CPCECABA; 7 al 9 de agosto de 2013; Ed. Edicon; p. 301/2.

PEÑA POLLASTRI, Daniela, "*Herramientas antievasión utilizadas por el fisco nacional*"; Revista Oikonomos, Año 1, vol. 2, Revista Científica de Ciencias Económicas, La Rioja, 9/2010.

ROFRANO, Omar A. y GÓMEZ, Oscar D., "*Cuadernos de Procedimiento Tributario*", Nº 7- Verificación y Fiscalización D.G.I.; Director: Ernesto C. Celdeiro; Ediciones Nueva Técnica/Errepar; 1995; p. 3.

ROSEMBUJ, Tulio, "*Elementos de Derecho Tributario I*"; Editora El Fisco; Barcelona; España. Fuente: www.elfisco.com/_data/biblioteca/libros_completos/28.pdf; bajado el día 1.5.2013.

RUETTI, Germán J., "*Análisis jurisprudencial de la garantía de no autoincriminación en los ilícitos tributarios*"; Dogmática tributaria; Director: Esteban J. Urresti; Ed. Ad-Hoc; 1era. Edición; 2013; p. 435/6.

RUIBAL PEREIRA, Luz, "Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal, Universidad de Santiago de Compostela, Crónica Tributaria Núm. 134/2010 (143/178), p. 169/72.

OCDE, "OCDE: Study into the role of Tax Intermediaries", Paris, 2008, pp. 53 y ss., citado por Luz Ruibal Pereira, "Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal, Universidad de Santiago de Compostela, Crónica Tributaria Núm. 134/2010 (143/178), p. 169/70.

SALADINO, Andrés C., "*Límites al accionar fiscal. La tecnología al servicio de la fiscalización*"; 15º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina; CABA; 7 al 9 de agosto de 2013; Ed. Edicon; p. 429.

SALOMONI, Jorge Luis, "*La responsabilidad del Estado por omisión en la República Argentina*"; Biblioteca jurídica virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; México; fuente: www.juridicas.unam.mx; p. 234-235.

SEQUEIRA, Marcos A., "*Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de ley 26.735*"; Tomo II; Ed. La Ley; Junio/2012; p. 227/8.

SERICANO, Roberto P., "*Reglamentos de fiscalización*"; en ocasión de las XXXIII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas; Comisión Nº 3: "*Revisión de las facultades de verificación y fiscalización*"; 13 al 15 de noviembre de 2003; Mar del Plata.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "*El principio de legalidad o reserva de ley tributaria*", en "*Principios constitucionales tributarios*"; p. 148 y ss., en particular p. 149; Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, Méjico; 1993; Citado por Casás, José Osvaldo; "*Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*"; p. 115; Ediciones Depalma; 1994.

SOLER, Osvaldo H., "*Requerimiento de información de la AFIP en el marco de la denominada 'inteligencia fiscal'*"; Revista Impuestos 2010-7; p. 11; Ed. La Ley.

SPISSO, Rodolfo R., "*Tutela Judicial Efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*"; p. 29-31; Ediciones Depalma; 1996.

SPISSO, Rodolfo, "*Transgresión constitucional e incongruencias de la política tributaria nacional*"; Periódico Económico Tributario (PET); Ed. La Ley; 28/02/2012.

SPISSO, Rodolfo R., "*Potestad tributaria en el Estado de Derecho*"; Illas. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario; 18, 19 Y 20 de Agosto; Sucre, Bolivia; Editora Presencia; p. 38.

STERNBERG, Alfredo R., "Derogación de restricciones al régimen de recupero de IVA para exportadores", 19/4/2017, Instituto de Capacitación Aduanera (ICA), fuente: www.ica.com.ar.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, "*Tributación y derechos humanos*"; Foro-Revista de derecho; N° 2; UASB-Ecuador; Quito; 2003-2004; haciendo referencia a N. D. Ashley; "*The Juridical Guarantees of the taxpayer vis-à-vis the Fisc*"; Cahiers du Droit Fiscal International; International Fiscal Association; Roma; vol. XXXIII; 1956.

UCKMAR, Víctor, "*Fisco y Derechos Fundamentales del contribuyente*"; Revista de Tributación N° 13; Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF); 2009; p. 38-39.

VALDÉS COSTA, Ramón, "*Curso de Derecho Tributario*"; Ed. Temis; Bogotá; Colombia; 2001.
