

17° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

Ciudad de Buenos Aires, 9 al 11 de setiembre de 2015

COMISION N° 1

“Derechos del Contribuyente”

INFORME Y DIRECTIVAS DEL RELATOR

Las presentes directivas de relatoría tienen como finalidad orientar a los panelistas invitados como así también a los autores de trabajos respecto del objeto de la comisión en cuanto al contenido de los temas que la misma deberá desarrollar.

La comisión tratará el tema “**Derechos del Contribuyente**” y comprenderá tres grandes subtemas:

1. Marco constitucional y legal que amparan los derechos del contribuyente.
2. Los derechos en el marco de la inspección y frente a los requerimientos de información.
3. El procedimiento de determinación de oficio y los derechos del contribuyente.

La primera cuestión que deberá abordarse es el marco legal en el cual se desenvuelven los derechos de los contribuyentes, que surgen de la Constitución Nacional y demás legislación aplicable. En tal sentido, resultaría de mucha utilidad para tener un enfoque global, el análisis de los denominados “Estatutos de los contribuyentes” que rigen en países de América tales como Colombia, México, Perú y Uruguay, por citar algunos y en Europa, tal el caso de España. Existen proyectos para plasmar tal Estatuto a nivel nacional que, sin dudas, brindaría certeza y seguridad jurídica a la relación entre el Fisco Nacional y los contribuyentes y redundaría en un beneficio en el cumplimiento de éstos respecto a los deberes formales y materiales.

Como segundo subtema se presentan los derechos de los contribuyentes en los casos de una inspección y los requerimientos de información.

Las facultades de verificación y fiscalización se encuentran previstas en el artículo 35 de la Ley N° 11.683 y permiten en forma amplia, entre otros aspectos, citar al firmante de la declaración jurada para contestar todas las preguntas pertinentes, inspeccionar libros, papeles y demás documentación; requerir el auxilio de la fuerza pública cuando se presenten obstáculos para realizar su labor,

solicitando incluso órdenes judiciales de allanamiento; entre otras. El equilibrio entre tales facultades y los derechos de los contribuyentes es un terreno fértil para el debate y desarrollo por parte de los autores.

En líneas generales, el procedimiento tributario se debe conducir por los cauces de la legalidad: la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 y sus reglamentaciones, las normas internas y la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo y su Decreto Reglamentario: complejo de derechos y principios a favor de los administrados que contrarrestan las prerrogativas exorbitantes de la Administración.

En el marco de la inspección cabe considerar principios tales como el de **no autoinculpación**, corolario del art. 18 de la CN *“Nadie está obligado a declarar contra sí mismo”*. Este principio tiene especial incidencia por las consecuencias que desde el punto de vista infraccional y de aplicación de la ley penal tributaria puede acarrear el aporte de información y documentación. La garantía en cuestión exige no permitirle al Fisco Nacional utilizar, ya sea en sede administrativa o penal, información obtenida en forma coactiva del contribuyente.

En tal sentido, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se expidió en las causas “Funke c/Francia” de fecha 25 de febrero de 1993; “Bendenoun c/ Francia” (1994) y “Saunders c/ United Kingdom” del 17 de diciembre de 1996 fijando la doctrina: *“1) Que el derecho a no declarar y a no contribuir a la propia incriminación no se limita a las manifestaciones de voluntad o autoincriminatorias, sino que impide que bajo amenaza de sanciones se constriña al sujeto a entregar todo tipo de pruebas, entre las que se encuentra la documentación contable ... 3) Resulta contrario al art. 6º del Convenio el hecho de que en el procedimiento sancionador se pudieran tomar en consideración pruebas o documentos que hubiesen sido obtenidos en el seno de otro procedimiento anterior bajo amenaza de la imposición de sanciones en caso de incumplimiento del deber de facilitarlos. 4) El derecho a no autoincriminarse presupone que las autoridades deben fundamentar sus argumentos sin recurrir a elementos de prueba obtenidos por coacción o presiones que no respeten la voluntad del acusado”*.

Relacionado con el derecho a no autoinculparse está el **derecho a la intimidad** que exige que en aras de que el contribuyente cumpla con sus deberes de colaboración, los datos tributarios que le sean solicitados tengan trascendencia tributaria y se relacionen efectivamente con hechos imponibles que el Fisco Nacional está verificando.

Otro punto a desarrollar está dado por el **derecho a tomar vista** de las actuaciones para conocer los informes internos, la recopilación de datos de las propias bases de la AFIP y la información suministrada por terceros. El artículo 38 del Decreto Reglamentario de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, dispone que la vista puede ser pedida en cualquier momento por escrito o verbalmente y sólo puede ser denegado si media Resolución fundada de declaración de reserva de las actuaciones dictada por el titular de la AFIP.

Otros derechos, que deberán ser merituados por los autores, están dados por el **debido proceso adjetivo, derecho a ser oído, ofrecer y producir pruebas, vista del expediente, la motivación de los actos administrativos**, etc.

Adicionalmente, por más discrecionales que sean no son ilimitadas y deben ser ejercidas dentro de la Constitución Nacional y la legislación vigente. Dentro de los primeros se encuentran el **principio de legalidad, razonabilidad, entre otros**. Por su parte dentro de los límites legales a las potestades de la AFIP se pueden mencionar **el secreto fiscal y el secreto profesional**.

A su turno el secreto fiscal opera como cláusula protectora para el contribuyente y se encuentra regulado en el artículo 101 de la Ley 11.683, por medio del cual se obliga a la Administración Federal de Ingresos Públicos a mantener la confidencialidad de ciertos datos tributarios.

En lo que respecta al secreto profesional es otro de los límites a los cuales se encuentra sometido el Fisco Nacional en el uso de sus facultades de verificación y fiscalización referida a quien adquirió información como consecuencia del ejercicio de su profesión. En cuestiones tributarias existe una colisión entre el secreto profesional y las citadas facultades de verificación, debiéndose analizar que bien jurídico deben ser priorizado en la materia.

Respecto al punto de los derechos de los contribuyentes en el marco de la inspección, no debe dejarse de analizar la aplicación de la tecnología a los procesos de fiscalización, tal el caso de la denominada **“Fiscalización Electrónica”** (Res. Gral AFIP 3416/12). Deberán meritarse las garantías involucradas así como también las “sanciones impropias” que el incumplimiento a dicho régimen acarrea como es el caso de la baja de la CUIT. De tal manera, la respuesta de la jurisprudencia en la materia, donde se le reconoció el carácter de sanción al indicar que *“la medida constituye una sanción –anómala por cierto- de claro contenido aflictivo sobre los derechos de los particulares que, como tal, no puede ser adoptada al amparo del principio de la especialidad que se utiliza para delimitar la competencia de los órganos administrativos”*¹.

¹ CFed. San Martín, Sala II, “Lunati, Pablo Alejandro c/PEN-AFIP s/amparo” del 14 de noviembre de 2013 (voto del Dr. Hugo Daniel Gurruchaga).

Un punto que deberá explorarse está dado por la posibilidad de utilizar el “*Habeas Data*”. Dicha acción se encuentra regulada en el párrafo 3° del Artículo 43 de la Constitución Nacional, el cual establece la posibilidad de interponer acción de amparo, considerada como una vía expedita y rápida para tomar conocimiento de los datos y de la finalidad con la cual fueron obtenidos, ya sea que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes. El “*Habeas Data*” permite además, en caso de falsedad de los datos, ejercer el derecho de lograr la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de los mismos y se encuentra reglamentada por la Ley 25.236.

Jurisprudencialmente, merece destacarse que, en el caso “*Empresa de Combustible Zona Común SA c/AFIP*”² la sociedad interpuso la acción de Hábeas Data, para obligar a la Administración Fiscal para que informara los datos referidos a ella y en caso de ser falsos o erróneos, que se procediera a su supresión o rectificación. Al respecto, el Tribunal Cívero estableció que el alcance de dicha garantía encuentra su límite en el carácter de las funciones que desarrolla el Organismo Fiscal -ya que no se trata de meros datos o registros obtenidos fuera de un procedimiento legal sino que después de rigurosos y complejos análisis técnicos, sustentan las conclusiones acerca del cumplimiento de las obligaciones tributarias- y la imposibilidad de que el contribuyente desconozca el fin con el que se recolectan y procesan los datos.

Consideró el Tribunal Cívero en dicha causa que, la pretensión de la empresa de accionar por Hábeas Data para controlar la veracidad de la información y el uso que de ella se haga no se compadece con la finalidad de éste instituto ya que el Organismo Recaudador se encontraba realizando investigaciones tendientes a determinar si había cumplido sus obligaciones tributarias y es en dicha función en la que subyace un interés público primordial; sentenciando categóricamente que la empresa solo intentó con dicha acción anticipar la oportunidad en la que debía ejercer su derecho de defensa.

El Tribunal Cívero afirmó que, del procedimiento de determinación de oficio, la empresa podrá no solo conocer y solicitar la corrección de los datos a ella referidos y su finalidad, sino también demostrar la improcedencia de la hipotética pretensión fiscal, ofrecer pruebas e invocar posibles nulidades.

En similar temperamento ya se había expedido con anterioridad³ a dicho precedente, la Sala II de la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el caso “*Hierros SA c/AFIP-DGI s/hábeas data*” en donde se concluyó que la acción de Hábeas Data sólo tiene por

² Corte Suprema de Justicia de la Nación. Sentencia emitida el 07/04/2009.

³ Fecha de sentencia: 18/10/2001.

objeto la protección de los datos personales asentados en archivos o bancos de datos, para garantizar el derecho al honor y a la intimidad de las personas, y su régimen resulta inaplicable para intentar conocer actuaciones de la Administración Federal de Ingreso Públicos relativas a maniobras efectuadas por el contribuyente, supuesto que debía instrumentarse a través del trámite administrativo previsto por las Leyes 11.683 y 19.549 (Ley de Procedimientos Administrativos), cuya inutilidad para alcanzar el fin pretendido, no ha sido demostrada por la accionante.

Contrariamente a las conclusiones a las cuales se arribaron en los precedentes arriba invocados, merece destacarse que, recientemente en el caso “*M.E. contra Estado Nacional- Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Acción de Hábeas Data*”, Sentencia del 16/07/2014, dictado por el Juez Dr. Esteban C. Furnari a cargo del Juzgado Contencioso Administrativo Federal Nº 1, se resolvió (conforme a lo dictaminado por la Fiscal Federal) dar acogida parcial a la acción de “Habeas Data”, respecto de la pretensión de la accionante de que se ordene a la Administración Federal de Ingresos Públicos a suprimir la información histórica y actual que obra en sus registros donde conste que accionante se encuentra inscripta en “Aporte Seguridad Social”; “Autónomo” y “Ganancias Persona Físicas”; así como del domicilio consignado, porque de las constancias obrantes en las actuaciones surgía la falsedad de los datos consignados en el Sistema Registral de la Administración Fiscal porque la firma del formulario F.560 no se correspondía con la de la accionante.

Como corolario se evidencia que, desde la jurisprudencia, en algunos casos se ha declarado la viabilidad del instituto de “Habeas Data” en el ámbito tributario y en otros, se ha manifestado por su rechazo, circunstancia que merece un profundo análisis.

Merece tratarse en esta oportunidad, ya que ha sido de público conocimiento que, la Administración Federal de Ingresos Públicos, divulgó en su Página Web oficial⁴ una “lista” de quienes serían, a su criterio, “USUARIOS” de Facturación Apócrifa indicando la razón social de las empresas involucradas, especificando los números de las causas en la cuales tramitarían dichas supuestas acusaciones de “Apocrificidad”, lista que fue replicada en todos los medios de comunicación. Mismas consideraciones pueden efectuarse para los listados de contribuyentes que habrían omitido declarar los saldos de cuentas bancarias en la Confederación Suiza.

En relación a lo expuesto, la publicación de esa lista nuevamente nos invita a reflexionar justamente, sobre la aplicación práctica del “Habeas Data” en supuestos en los cuales la información sensible del contribuyente es afectada por una decisión unilateral del Estado Nacional de efectuar (a su conveniencia) su publicación.

⁴ <http://www.afip.gob.ar/genericos/facturacionApocrifa>.

En el marco del procedimiento de determinación de oficio, al momento de contestar la vista prevista en el artículo 17 de la Ley 11.683, existen derechos de los contribuyentes que deben ser estudiados, como el de poder ofrecer y producir prueba, derecho a una decisión fundada y a recurrir las decisiones administrativas, entre muchos otros.

Lo desarrollado intenta ser el punto inicial para incentivar el debate y análisis acerca de los derechos de los contribuyentes y su relación con las legítimas facultades con las que cuenta el Estado Nacional para verificar el debido cumplimiento del pago de los impuestos. Ese equilibrio que genera tensiones y conflictos es el que será estudiado en el marco de esta Comisión N° 1.

Dr. César R. Litvin
Relator Comisión N° 1