

# **19° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA**

CPCECABA

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 6 al 8 de septiembre de 2017

## ***COMISION N° 2***

### **DIRECTIVAS DEL RELATOR**

#### ***“Informática Tributaria: La relación fisco-contribuyente”***

#### **INFORME Y DIRECTIVAS DEL RELATOR**

Las presentes directivas de relatoría se presentan con la finalidad de orientar a los panelistas invitados, como así también a los autores de trabajos respecto del objeto de esta Comisión, en cuanto al contenido de los temas que la misma deberá desarrollar. En el marco de la amplia libertad académica que caracterizará a este Simposio, a continuación expondremos las Directivas de Relatoría de la Comisión N° 2, sin perjuicio de dejar a salvo el derecho de los panelistas y autores de trabajos de incorporar cuestiones no previstas que resulten de interés y relevancia para la temática seleccionada.

En líneas generales, la propuesta está direccionada al análisis con rigor científico del tema seleccionado, con el objeto de contribuir a la mejora de la relación fisco-contribuyente considerando la informática aplicada a la tributación. Se trata de criticar la situación existente, analizar y proponer soluciones concretas, con el fin de aportar a la comunidad las conclusiones que surgirán de las ponencias de los panelistas, de los trabajos y colaboraciones técnicas que presentarán los autores y del debate entre los participantes de la Comisión.

A modo de inicio, tomamos como piedra fundamental que la **relación fisco-contribuyente** es jurídico-legal. Está gobernada por la Constitución Nacional y por los tratados internacionales como fuentes de derechos y garantías. La fuente es la ley, y de ahí surge el marco al cual deben sujetarse y respetar ambas partes, naciendo obligaciones para los contribuyentes, las que pueden ser clasificadas en los siguientes tipos:

- dar,
- hacer, y
- soportar.

Con respecto a la **informática tributaria**, nuestro derecho positivo poco o nada contempla en forma expresa. Tal vez ello no sea una casualidad, por cuanto –como ya se ha mencionado– la relación fisco-contribuyente es de neto corte jurídico, la informática es simplemente un medio más al servicio de la relación, nunca un fin, ni causa o fuente.

Tomando como modelo la propuesta de Jarach en cuanto a un orden metodológico de estudio para el derecho tributario, intentaremos referirnos seguidamente a la informática tributaria aplicada a las principales ramas de esta disciplina, de forma tal de ilustrar sobre el enfoque del análisis y presentar algunos puntos a desarrollar en esta Comisión.

## **I. Derecho tributario sustantivo**

La informática tributaria tiene presencia actualmente en la determinación de la obligación tributaria principal. Si bien el hecho imponible es un hecho económico, en ocasiones la informática puede traer consecuencias. En efecto, la programación del sistema aplicativo para la liquidación del gravamen puede modificar el monto de la obligación tributaria, sin el debido sustento legal. Esto sucedió muy recientemente, con motivo de la Ley 26.893 (B.O. del 23/09/2013) que introdujo una alícuota proporcional para las ganancias por enajenación de activos financieros. Al programarse el aplicativo unificado la Administración incurrió en un error por el cual los resultados de fuente extranjera de este tipo de operaciones quedaban sometidos a la escala progresiva de alícuotas, en lugar de aplicar la alícuota fija correspondiente. Así las cosas, el sujeto quedaba obligado a

liquidar una obligación tributaria muy por encima a la impositiva prevista por la ley o bien a burlar el sistema para que la liquidación fuere la legalmente prevista.

Otra cuestión relevante es la pertenencia de un proveedor a la base de “contribuyentes no confiables” (otrora base “APOC”), lo que da como resultado la presunción de que las operaciones con tales sujetos no han existido. En la práctica, la Administración Federal (AFIP) “recicla” el trabajo realizado con anterioridad y los resultados por los cuales un sujeto ha sido calificado como “no confiable”, al momento de evaluar el cumplimiento de las obligaciones materiales del adquirente de los bienes objeto de comercio o prestatario de los servicios, según el caso.

¿Hasta qué punto entonces la Administración resigna la búsqueda de la verdad material objetiva del caso, para simplificarla y/o reemplazarla por la información obrante en una base de datos?

A su vez, la problemática descrita obliga a considerar qué metodología fue observada al momento de incluir a contribuyentes dentro de esa base de datos: ¿Existió un acto administrativo?

En materia de tributación local, se presentan las mismas inquietudes con las calificaciones de riesgo fiscal, donde un sujeto es incluido en una base de datos por supuestas infracciones cometidas o incumplimientos materiales, sin que tenga oportunidad previa de ser oído ni de defenderse. El resultado es la recaudación mediante pseudo regímenes de retención y/o percepción y/o acreditaciones bancarias que terminan superando abultadamente la obligación fiscal.

## **II. Derecho tributario administrativo**

Esta rama comprende la actividad de la administración tributaria, que consiste en ejercer las acciones que corresponden para el mejor cumplimiento de los fines del derecho tributario material. El estudio puede, a su vez, dividirse en la actividad que hace al control de cumplimiento por parte de un responsable y también a la obtención de información sobre aspectos vinculados al hecho imponible, de forma tal de poder

controlar el volumen de los negocios y así en forma indirecta el cumplimiento de las obligaciones materiales mediante los denominados “regímenes de información”. Recientemente se ha sumado el intercambio internacional de información financiera. Por último, pero por ello no menos importante, consideramos también que dentro de este capítulo debiera pensarse en la informática tributaria como una herramienta que facilite el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.

### **a) Control de cumplimiento**

Sin dudas, la informática tributaria ha venido a facilitar notablemente el control del cumplimiento, al agilizar el cómputo de créditos por obligaciones que surgen de las presentaciones de declaraciones juradas y de débitos por los pagos o compensaciones realizados.

No podemos dejar de señalar a modo de ejemplo que, en ocasiones, el “Sistema de Cuentas Tributarias presenta errores en el procesamiento de la información (v.gr. duplica obligaciones, créditos, pagos, u otro tipo de errores) muchas veces generan intimaciones o impiden la presentación de trámites por deudas inexistentes. La rigidez del sistema se presenta como una dificultad a algo tan sencillo como acreditar la inexistencia de deuda.

Ante tanta información disponible en forma inmediata, una situación poco difícil de entender tiene que ver con la falta de compensación de oficio, e incluso devolución de oficio, siendo que el art. 29 de la Ley 11.683 es claro en cuanto a ello<sup>1</sup>. A su vez, en ocasiones se generan ejecuciones fiscales por obligaciones incumplidas frente a un tributo, y saldo a favor de libre disponibilidad frente a otro/s.

---

<sup>1</sup> “Como consecuencia de la compensación prevista en el artículo anterior o cuando compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso, podrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, de oficio o a solicitud del interesado, acreditarle el remanente respectivo, o si lo estima necesario en atención al monto o a las circunstancias, proceder a la devolución de lo pagado de más, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras”.

La rigidez de los formularios de declaraciones juradas es un tema no menor. Un reciente ejemplo lo tenemos con la declaración patrimonial del sinceramiento fiscal, que no permitía la rectificación de lo presentado por cuestiones netamente formales, sin que norma alguna lo impidiera. Era el sistema “Sincero” el que no había previsto la posibilidad de rectificación. La falta de un campo en los formularios de presentación de impuestos para incorporar observaciones o aclaraciones también debería ser analizada.

Nótese también que la limitación a las modalidades de cancelación de las obligaciones tributarias también puede dar lugar a situaciones no deseadas. En ocasiones se presentan sujetos que no tienen cuentas bancarias en el país con fondos suficientes o con la mayoría de sus fondos colocados en el exterior, todo lo cual debería estar previsto. O incluso, hasta situaciones donde el tributo a ingresar no adquiere cifras por nada relevantes, no se le ofrece al contribuyente otras posibilidades de pago distintas al volante de pago electrónico. Volviendo sobre el régimen de “Sinceramiento”, diferencias mínimas de impuesto producto de la diferencia de cambio verificada en oportunidad de librarse un volante de pago internacional podían ingresarse únicamente mediante un VEP generado desde el sistema Sincero, ni siquiera mediante la operatoria habitual para generar este tipo de volantes ni tampoco mediante su pago en efectivo en determinadas entidades receptoras a pesar de tratarse de importes menores a \$ 1.000.

La informática tributaria también puede aplicarse para la notificación por parte del Fisco a un domicilio fiscal electrónico. De hecho, así ha sido previsto por la Ley 11.683 luego de la reforma que introdujo la Ley 26.044 (B.O.6/7/2005). Una observación hacemos con respecto a la calidad de “optativo” que reviste la constitución del mismo<sup>2</sup>. Esto último

---

<sup>2</sup> Ley 11.683, Artículo 3.1: “Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Su constitución, implementación y cambio se efectuará conforme a las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, quien deberá evaluar que se cumplan las condiciones antes expuestas y la viabilidad de su implementación tecnológica con relación a los contribuyentes y responsables. Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen por esta vía”.

parece haber sido ignorado sistemáticamente, por cuanto se ha condicionado el ejercicio o goce de determinados beneficios a la constitución del domicilio fiscal electrónico.

Algunos ejemplos recientes los observamos en la adhesión al sinceramiento fiscal de la Ley 27.260 –modalidad declaración patrimonial y moratoria–, para el IVA trimestral de la RG 3878 de las PYMES y ahora también en la solicitud de reducción de anticipos del impuesto a las ganancias mediante la RG 4034/17.

Otra consecuencia de la informática tributaria ha sido la fiscalización electrónica traída por la Resolución General (AFIP) 3416 (B.O. del 20/12/2012). La misma ha sido concebida como “...un procedimiento de control de cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y/o responsables de los tributos...” a cargo de la Administración Federal. Lo concreto, es que al sujeto pasivo no se le informa debidamente a qué tipo de control está siendo sometido, ni el alcance o los fines. Tampoco tiene conocimiento de qué funcionarios son los que actuarán. Como puede notarse, esta modalidad de control desconoce todo lo que la propia AFIP ha regulado en materia de inspecciones con sus instrucciones internas para resguardar los derechos de los contribuyentes, que dieron lugar a la creación de la Orden de Intervención.

La exaltación de la informática ha llevado a un extremo tal que en algunas dependencias no se reciben consultas o inquietudes, sino que ante la formulación de cualquier pregunta la respuesta es: “mande un mail a mesa de ayuda”. Lo curioso es que las respuestas a los mails que se envían a dicho destino no contienen identificación válida del funcionario/empleo de la Administración que responde, es poco ágil la re-repregunta y las respuestas por lo general consisten en una transcripción de la norma involucrada, sin pautas orientativas concretas. Es decir, la inquietud subsiste.

En línea con lo anterior, cabe manifestar que varias dependencias se niegan a recibir notas en las que el contribuyente pretenda expresar alguna disconformidad o inconveniente. Ante ello no queda otra que plantear la situación en forma electrónica (vía la “mesa de ayuda” o el microsítio de consultas y reglamos).

## **b) Obtención de información con relevancia fiscal**

Nos referimos al máximo exponente de la informática tributaria: la obtención de información con relevancia fiscal.

A nivel nacional, esto se materializa con los “regímenes de información”. Se trata de la herramienta que le permite a la Administración Tributaria recibir por “suministro” todos los elementos que solicite mediante una resolución general, con ánimo de obtener datos fiscalmente relevantes, para poder controlar por cruzamiento toda la información que considere conveniente.

Las consecuencias de este tipo de prácticas fiscales podrían ser resumidas en dos:

- el administrado se halla en un permanente estado de sospecha; y
- el administrado debe hacerse cargo de los costos que genera el cumplimiento de este deber de colaboración.

Con respecto a este punto, resultaría de utilidad analizar los límites a la imposición de este tipo de regímenes, por cuanto muchas veces el particular termina incurriendo en esfuerzos para aportar información que ya está en poder del Fisco (en forma total o parcial). Un ejemplo de ello lo encontramos en el régimen informativo de compras y ventas: la información que se aporta en su mayoría está en la base de datos de las facturas electrónicas que se emiten.

Además del costo monetario que representa el cumplimiento, el cual no es menor dado que se requieren horas de personal administrativo e informático para implementación de los nuevos regímenes que van saliendo, costo de la modificación de los sistemas de gestión que utilizan los contribuyentes en su actividad económica y costo de horas mensuales por el cumplimiento de las presentaciones rutinarias, se presentan los costos por sanciones ante el incumplimiento. Las sanciones pueden ser materiales como también impropias: ante la falta de cumplimiento de una presentación no se permite realizar determinado trámite. Ante todo, aclaramos que no estamos en contra de ponderar el buen cumplimiento, si no que nos preguntamos si ante cualquier incumplimiento formal cabe limitar por medios informáticos las acciones del contribuyente. No cualquier incumplimiento formal debiera limitar determinada acción o beneficio –y menos de forma informática, sin acto administrativo– máxime cuando tales incumplimientos ya

tienen prevista una sanción. Nos hemos acostumbrado a expresiones tales como “poseer la CUIT activa, mantener actualizado el domicilio fiscal el domicilio fiscal electrónico y el código de actividad, haber presentado las declaraciones juradas determinativas, no integrar la Base de Contribuyentes no Confiables, y no registrar incumplimientos en la presentación de las declaraciones juradas informativas a las que estuviere obligado”. Dada la gran cantidad de regímenes informativos vigentes, la amplitud de este requisito puede significar una limitante desmesurada de las acciones de los contribuyentes.

A nivel internacional, en el último tiempo irrumpió en escena el intercambio de información fiscal, a través de las modalidades OCDE-CRS, convenios específicamente celebrados para el intercambio de información o convenios para evitar la doble imposición que contienen una cláusula sobre el intercambio.

Este fluido caudal de información del contribuyente, lleva a analizar si se vulnera algún derecho de los particulares.

A su vez, cabe reflexionar sobre qué pautas y garantías existen sobre el debido resguardo de la información. ¿Qué protocolo existe para garantizar el secreto fiscal? ¿Qué medidas para garantizar la cadena de custodia se adoptan en la práctica o corresponde adoptar por parte de la Administración?

Por último, también cabe referirse a la información recabada por el Fisco a través de los diversos “empadronamientos” o “registros” de periodicidad no mensual con un fin determinado. A modo de ejemplo podemos citar el empadronamiento como empresa “Pyme” que permite gozar de los beneficios de la Ley 27.264; la pertenencia a dicho universo se rige por los montos anuales de ventas, la actividad desarrollada, y la no pertenencia a un grupo económico que pudiera significar la exclusión del solicitante del universo Pyme. Si el Fisco ha recabado la información de las ventas de las declaraciones determinativas presentadas, conoce la actividad en función de aquella declarada por el contribuyente en el nomenclador de actividades, y posee la información de sus accionistas, socios, y grupo económico en virtud de los regímenes informativos existentes, nos preguntamos: a) si verdaderamente no sería posible prescindir del registro especial b) si fuere prescindible, entonces su efecto sería un beneficio multiplicador dado que no debiera renovarse cada año. Tengamos en cuenta que la falta de renovación de

registros tales como el ejemplificado causan la pérdida total de determinados tratamientos diferenciales, de los que el contribuyente debiera gozar por el hecho de encontrarse al día y sin necesidad de registración especial, en la medida que alcance los requisitos previstos por el beneficio o tratamiento diferencial de que se trate.

### **c) Una herramienta que facilite el cumplimiento espontáneo**

Prácticamente ya no quedan transacciones tributarias que no posean un vínculo informático. Podemos encontrar un primer grupo de aquellas que adquieren carácter declarativo de la obligación tributaria, o bien revisten carácter informativo, y que con autorización mediante del contribuyente, son realizadas por los profesionales de las ciencias económicas; y aquellas que no revisten complejidad y se refieren al ingreso de la obligación tributaria o rondan la esfera personal de cumplimiento del contribuyente. Dentro del primer grupo podemos situar a todas las presentaciones de declaraciones juradas determinativas de tributo y aquellos regímenes informativos complejos. Dentro del segundo, aquellas transacciones rutinarias de pago o información de menor complejidad. Este segundo grupo de obligaciones recae innecesariamente sobre la matrícula profesional debido a una relación informática perfectible. Nos referimos a situaciones cotidianas que debieran poder ser gestionadas por el propio contribuyente pero no se encuentran facilitadas debidamente en términos informáticos; la confección de un volante de pago del personal de casas particulares, como la generación de volantes de pago en general para el pago rutinario de los anticipos del Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, la descarga de nuevas credenciales de Monotributo ante una re-categorización y la credencial de Trabajadores Autónomos ante una cambio de categoría o debido al cambio de valores por la “movilidad previsional”, el pedido de CAI para un nuevo talonario de facturas de respaldo, la descarga del formulario “data fiscal” 960/D, una consulta simple al Sistema de Cuentas Tributarias para verificar el pago de una obligación tributaria, entre otras transacciones, son claros ejemplos de ello. Y por supuesto, una eficiente simplificación informática para que cada contribuyente pueda acceder –sin intervención profesional- a su domicilio fiscal electrónico. Todas ellas son transacciones sencillas para un profesional en ciencias económicas, pero en realidad

debieran serlo para el contribuyente en general, y es aquí donde la informática tributaria juega un papel preponderante en favor de la concientización del contribuyente y del cumplimiento espontáneo.

### **III. Derecho tributario contencioso**

También el derecho tributario contencioso ha sido presa de la informática tributaria. Concretamente, la defensa de un contribuyente del Régimen Simplificado (Monotributo) que ha sido excluido o re-categorizado de oficio tomará conocimiento de tal situación a partir de la publicación mensual que hace la Administración Federal en el Boletín Oficial de la lista de sujetos excluidos. Esta modalidad parece reñida con el artículo 11 de la Ley 19.549, según la cual *“Para que el acto administrativo de alcance particular adquiera eficacia debe ser objeto de notificación al interesado y el de alcance general, de publicación...”*.

Adicionalmente, la Resolución General (AFIP) 3640 (B.O. del 24/06/2014) dispone que la nómina de sujetos excluidos será publicada en el sitio web de la AFIP el primer día hábil de cada mes, a cuyo efecto los contribuyentes deberán consultar el indicado sitio al que se accederá mediante el uso de la “Clave Fiscal” otorgada por esta Administración Federal de acuerdo. Para conocer los motivos de la exclusión, el sujeto afectado podrá consultar los motivos y elementos de juicio que acreditan el acaecimiento de la causal respectiva. A esos efectos, deberá acceder al servicio “MONOTRIBUTO - EXCLUSION DE PLENO DERECHO” mediante el uso de la “Clave Fiscal”.

Contra la decisión administrativa de “exclusión de pleno derecho”, el contribuyente podrá **interponer el recurso de apelación** previsto en el artículo 74 del Decreto 1397/79, debiendo presentarse dentro de los quince (15) días de la publicación de la exclusión en el Boletín Oficial. La curiosidad que trae al respecto el art. 4º de la RG 3640 es que el recurso de apelación deberá presentarse ante la Administración Federal **“mediante transferencia electrónica de datos”** a través del sitio “web” de la AFIP y mediante el uso de la “Clave Fiscal”, accediendo al servicio “MONOTRIBUTO - EXCLUSION DE

PLENO DERECHO”, opción “Presentación de Apelación Art. 74 Decreto N° 1397/79” e ingresando los datos requeridos por el sistema.

Como constancia de la transmisión efectuada, el sistema emitirá un acuse de recibo y le asignará un número de solicitud, considerándose admitido formalmente el recurso. De comprobarse errores, inconsistencias o archivos defectuosos, la presentación será rechazada automáticamente, generándose una constancia de tal situación.

Una vez realizada la transmisión electrónica, se deberá ingresar al servicio “MONOTRIBUTO - EXCLUSION DE PLENO DERECHO”, opción “Consultar estado de apelación Art. 74 Decreto N° 1397/1979”, a efectos de verificar el ingreso de la información y el número de presentación asignado, como así también el estado del trámite.

Ante esta modalidad de presentación electrónica, la cual bien podría ser generalizada en un futuro para todos los recursos de apelación ante el Administrador Federal, llamamos a analizar si se presenta en los hecho un condicionamiento al ejercicio del derecho de defensa (que a su vez tiene plazos perentorios), la legitimidad de esta reglamentación a la luz de garantías constitucionales y tratados internacionales, como también frente a los lineamientos y principios del derecho administrativo, que garantizan la informalidad a favor del administrado.

#### **IV. Derecho tributario penal**

En lo que al derecho tributario penal atañe, queremos poner de resalto la importancia del estado de inocencia del imputado hasta que se demuestre lo contrario. Esto vale para todo proceso sancionador, máxime para el derecho penal tributario.

Entonces, se invita a considerar para el análisis y el debate la validez de aquellas pruebas logradas mediante la informática tributaria. ¿Atento que no se trata de elementos de prueba, sino de reportes de información que resultan de los elementos, son verdaderas pruebas completas? ¿O se trata de meros indicios o semiplena prueba?

Aquí también será interesante considerar lo expuesto anteriormente con respecto a la cadena de custodia.

### **PALABRAS FINALES**

Lo presentado intenta ser el punto inicial para incentivar el debate y análisis acerca de la aplicación de la informática a la relación fisco-contribuyente. Esperamos que la relevancia y actualidad del tema encuentren acogida entre los miembros de nuestra comunidad profesional.

Ciudad de Buenos Aires, mayo de 2017.

Dr. (CP) Martín R. Caranta

Relator - Comisión N° 2