

TÍTULO:	LA RG (AFIP) 4838: ¿TOMA COMO FUENTE EL "SOFT LAW"? COMENTARIOS DEL RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE PLANIFICACIONES FISCALES TRIBUTARIAS
AUTOR/ES:	Tozzini, Gabriela I.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLI
PÁGINA:	-
MES:	Diciembre
AÑO:	2020
OTROS DATOS:	-

GABRIELA I. TOZZINI

LA RG (AFIP) 4838: ¿TOMA COMO FUENTE EL "SOFT LAW"? COMENTARIOS DEL RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE PLANIFICACIONES FISCALES TRIBUTARIAS

"La intromisión estatal en la vida cotidiana de los ciudadanos convierte a todos en sospechosos y es incompatible con una democracia".

(David Foster Wallace - Revista Le Monde Diplomatique)(1)

I - INTROITO

En el marco del proceso de internacionalización del Derecho Tributario se han generado verdaderas modificaciones incluso en las tradicionales fuentes de esta rama jurídica debido a la injerencia que experimentan los organismos internacionales al definir categorías tributarias o criterios de interpretación que paulatinamente se incorporan a las normas internas de los países.

He aquí donde aparece el fenómeno del *soft law* llamado así por la doctrina anglosajona. Al respecto el profesor italiano Pasquale Pistone(2) afirma que: "el Derecho suave -conforme su traducción al español- constituye fuente de normas sociales o sea de normas que no constituyen obligaciones jurídicas, ni tienen efectos de vinculación para sus destinatarios. Desde esa perspectiva es común en la doctrina anglosajona contraponer el Derecho suave al *hard law*, que incluye las normas jurídicas, así como toda fuente del Derecho, sin arreglo de que se vincule a sus destinatarios. Esta definición nos permite excluir que el Derecho suave pueda ser considerado Derecho en sentido estricto, dado que la observancia de sus preceptos es el resultado de una voluntaria adecuación de sus asignatarios y no corresponde a una verdadera *opinio iuris ac necessitatis*, como sería el caso de la costumbre como fuente del Derecho internacional".

Sin embargo, es enorme su importancia respecto de los principios tributarios en el marco internacional. En efecto, el derecho suave es una forma pacífica de introducción por parte de los Estados dentro de su normativa nacional en forma voluntaria de cláusulas previstas en modelos de convenios internacionales efectuados

por organizaciones internacionales por parte de sus equipos técnicos (como la OCDE o la ONU) dentro de sus propios convenios "bi" o multinacionales.

Asimismo, no solamente las cláusulas de los modelos de convenios internacionales constituyen el derecho suave, sino también pueden serlo las interpretaciones o fundamentaciones a dichas cláusulas y desde ya, las directrices o planes de acción de los organismos internacionales como la OCDE -Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico-.

El *soft law* permite la construcción de pautas interpretativas y conceptos comunes en el derecho de los convenios internacionales de doble imposición. Sin embargo, en modo alguno este derecho suave puede imponerse al punto de oponerse al bloque constitucional del estado receptor. En efecto, los estándares que construye no deben alterar los estándares de garantías vigentes en el derecho interno.

Al respecto, Alejandro Altamirano(3) define al *soft law* como el conjunto normativo que no se origina en el legislador nacional a través del principio de legalidad, sino que es emitido por organismos internacionales cuya fuerza intrínseca hace que los Estados adecúen su legislación a dichos cuerpos normativos o directamente exigen su aplicación a los contribuyentes.

Cabe también señalar que el derecho suave ha tenido y tiene influencia también en el desarrollo del derecho tributario comunitario, ejemplo de ello fue el proceso de integración fiscal operado por la Comunidad Europea a comienzo de siglo. En efecto, construye estándares que luego son tomados por los Estados e incluso invocados por sus ciudadanos contribuyentes.

Este derecho suave tiene como ejemplo parámetros derivados del control del crimen organizado transfronterizo (narcotráfico, lavado de dinero, terrorismo, evasión) que exige que el derecho interno de cada Estado se ajuste a estas nuevas exigencias a nivel mundial. En este sentido, afirma el profesor Altamirano -en la obra citada- que en materia tributaria los Estados se encaminan, cada vez más, a la homogeneización de los controles internacionales de las operaciones, celebrando convenios de información de operaciones relevantes de manera de fiscalizar las operaciones transfronterizas y luchar, de esta forma, contra la evasión fiscal internacional. Cada vez más los organismos internacionales como lo OCDE o la ONU recomiendan para la legislación nacional la adopción de medidas de transparencia fiscal (por ejemplo, en materia de manipulación de bases imponibles, actualmente BEPS -del inglés "*Base Erosion and Profits Shifting*", en español "erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios"-).

En efecto, el *soft law* se presenta como directrices que pretenden tener influencia en los derechos internos pero que de por sí no son obligatorias. Es el caso que los Estados pueden hacerlas tales, pero en el derecho tributario argentino dada la vigencia del principio de reserva de ley, que rige en forma estricta, debe serlo por ley.

Sin embargo, como se analiza en el presente, la AFIP tomando como base el derecho blando o los estándares internacionales de las directivas BEPS, si bien tampoco ajustándose a ellas ha incorporado una de las directivas BEPS al derecho interno, sin mencionarla, abarcando más supuestos de los que la OCDE sugiere y sin ley, en total apartamiento del bloque constitucional vigente.

II - LAS DIRECTIVAS BEPS Y SU INFLUENCIA EN EL DERECHO ARGENTINO

Las acciones o directivas BEPS(4) de la OCDE (son 15), han sido ideadas por los líderes del G20 y tienden a luchar contra esquemas o prácticas tributarias que se consideran abusivas a nivel internacional con la idea de la adopción de las mismas en los derechos internos.

En relación con la fuente de creación de normas, cabe la mención de aquellas que se proyectan, no por la voluntad propia del Poder Legislativo (si bien cumplen con la legalidad) sino, de alguna forma, por imposición o por la influencia de las recomendaciones de las normas del proyecto BEPS, las que no siempre resultan acordes con los derechos y garantías de los contribuyentes(5). Así, una de las últimas reformas operadas tanto en la ley 11683(6) -en adelante LPF- como en otras leyes de impuestos, incorpora varias de las directivas BEPS (*soft law*) al derecho nacional, en efecto, las pautas propuestas por la OCDE.(7)

Vaya como ejemplo reciente la introducción mediante la [ley 27430\(8\)](#) de algunas modificaciones en el impuesto al valor agregado para dar cumplimiento a la acción 1, referida a la economía digital; se hizo lo mismo con la acción 3, referida a las sociedades extranjeras controladas, para evitar el desplazamiento de los beneficios a una tercera jurisdicción de baja o nula tributación, con modificaciones en la ley del impuesto a las ganancias; la acción 4, tendiente a evitar la erosión de la base imponible, también fue receptada en el derecho argentino, en especial en materia de "establecimiento permanente" y normas antielusivas, en la ley del impuesto a las ganancias y en el procedimiento. Asimismo, se incorporó la acción 10, referida a los resultados de los precios de transferencia en línea con la creación de valor. Esta acción fue receptada en el ordenamiento local luego de los conflictos internacionales que le generó a la Argentina la aplicación del denominado "6º método", el que se utilizaba cuando se debía determinar la renta de fuente argentina en exportaciones de productos con cotización internacional conocida. La acción 13, relacionada con la documentación en materia de precios de transferencia, el Estado argentino incorporó el requerimiento de intercambio de información automático, y prevé sanción de multa por su incumplimiento. La acción 14, referida al intercambio de información y a hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, relacionadas con los tratados, reglamentó el procedimiento de acuerdo mutuo e incorporó los acuerdos anticipados de precio de transferencia.(9)

Esto implica de algún modo el dictado de normas por imposiciones extrañas a la soberanía del Estado. En efecto, se aprueban legislativamente pero no nace del seno de los representantes la voluntad de su establecimiento, como debe ser la esencia de toda ley tributaria. Al respecto, comenta el profesor Cristián Billardi(10): *"Esta minusvalía en la protección del contribuyente puede bien observarse en materia de 'intercambio internacional de información' y la garantía del 'debido proceso' donde se evidencia un panorama heterogéneo entre los sistemas domésticos. Así, mientras en algunos los sistemas nacionales proveían la posibilidad de recursos judiciales previos al intercambio de la información (Uruguay), otros ni siquiera prevén la notificación al contribuyente respecto que ha iniciado o se encuentra en curso un proceso de intercambio de información que le respecta (Brasil Argentina, Italia) ... Esta tensión necesariamente involucrará los tribunales nacionales que, en ausencia de un tribunal internacional, deberá ponderar la efectiva protección de los derechos del contribuyente -y los derechos humanos en general- frente a las obligaciones internacionales (adoptadas vía legislativa o incluso soft law) que implican limitaciones supranacionales a la política tributaria nacional"*.

III - LA COMPATIBILIDAD DEL SOFT LAW Y EL BLOQUE CONSTITUCIONAL ARGENTINO (RESERVA DE LEY EN SENTIDO ESTRICTO Y ESTÁNDAR DE GARANTÍAS) Y EL CONTEXTO ACTUAL DEL PAÍS A PROPÓSITO DEL RÉGIMEN DE INFORMACIÓN IMPLEMENTADO POR LA AFIP

En efecto, el *soft law*: "Es pues, un código de conducta, un compromiso político sin consecuencias jurídicas al tener limitado su ámbito de aplicación, a través del cual se determinan una serie de medidas para paliar la cuestión que ha suscitado la adopción del código. Se ha manifestado que los principales problemas que suscita el uso de

este tipo de "pseudo-normas" derivan de la forma en que son producidas y de los medios con los que se han dotado de coercibilidad, siendo algunos autores contrarios a su valor normativo, al articularse en el seno de un centro de producción normativo externo y con arreglo a principios no siempre coincidentes con los Tratados. En relación con su forma de producción, se apunta a que estos actos de *soft law* son elaborados sin intervención directa o delegada de un Parlamento nacional. En su elaboración participan los representantes de Estados en la organización internacional de que se trate, -generalmente funcionarios de las diferentes Administraciones nacionales- y, por tanto, las normas que se establezcan no gozan de la legitimidad democrática, de las posibilidades de debate, de la publicidad y transparencia que ostentan las fuentes normativas clásicas. Estos actos se consideran *backdoor rules*, lo cual provoca un déficit en la legitimidad de los representantes y por tanto, pueden considerarse contrarios al principio de seguridad jurídica".(11)

Es el caso que el *soft law* no debe poner en jaque la soberanía tributaria de un país ni sus principios constitucionales.

Resulta preocupante que la AFIP con el dictado de esta RG tomando como fuente seguramente el *soft law* en la directiva 12 de BEPS (si bien sin admitirlo y tal como se adelantó apartándose en exceso de lo que dispone) ha puesto en jaque la estricta reserva de ley vigente en la CN, la seguridad jurídica, la razonabilidad y el estándar mínimo de garantías a favor del contribuyente conforme el bloque constitucional vigente.

En efecto el principio de reserva de ley, en materia tributaria y más aún respecto de la imposición de cargas públicas y de la creación de sujetos obligados ajenos al contribuyente (como es el caso del "asesor fiscal") es estricto y que, en el sistema de división de poderes propio de la república (art. 1 de la CN), tal facultad corresponde al Poder Legislativo. Rige en materia tributaria y del establecimiento de cargas públicas el principio de legalidad o de reserva de ley en forma absoluta [[arts. 4, 17, 19, 52, 75, inc. 1\), y 2, 76 y 99, inc. 3\), de la CN](#)]. En tal sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación -en adelante CSJN- así lo ha entendido en numerosos fallos.(12)

Así ha resuelto, por ejemplo, en "[Camaronera Patagónica SA](#)"(13) (15/4/2014), y, más recientemente en "[Swiss Medical S.A. c/EN - SSS](#)"(14) (18/2/2020).

Sin embargo, la AFIP con el dictado de la RG bajo comentario, ha borrado de un plumazo dicho principio estableciendo "cargas públicas" sin ley. Incumpliendo el art. 17 de la CN que lo prohíbe expresamente.

Respecto del estándar mínimo de garantías en materia tributaria puede afirmarse que, el bloque constitucional en Argentina se integra por la CN, los tratados internacionales tuitivos de derechos humanos y las interpretaciones que determinan el alcance de sus cláusulas emanadas de los organismos encargados de ello: la Corte Interamericana de Derechos Humanos -en adelante CIDH-, y la Comisión Interamericana de Derechos Humanos -en adelante Comisión IDH-.

Esto conduce, en primer lugar, al análisis de dicho bloque constitucional y, luego, a determinar cómo debe el Estado argentino asegurar el acceso a la jurisdicción en el proceso contencioso tributario.

Argentina constitucionalizó el derecho internacional de los derechos humanos en 1994(15). En ese marco, integra tanto el sistema universal como el sistema americano. Este se encuentra conformado, entre otros tratados y declaraciones, por la CADH o PSJCR [[art. 75, inc. 22\), CN](#)]. Dicho Pacto garantiza en forma expresa la tutela judicial efectiva en materia fiscal en el numeral 1 del art. 8 y, en el numeral 2, establece las garantías judiciales en materia penal. Asimismo, en el art. 25, obliga a los Estados que lo han suscripto a cumplir con lo pactado ya que, de lo contrario,

pueden ser demandados y deberán responder frente a los organismos encargados de su aplicación ("Cantos vs. Argentina").(16)

En efecto, el Estado argentino tiene el deber de garantizar el pleno acceso a la justicia en todo procedimiento "fiscal" y con el alcance de tal instrumento internacional porque así lo dispone expresamente en dicha materia el art. 8.1(17) del PSJCR y en armonía con otras normas del mismo instrumento. Y debe hacerlo juntamente con el ejercicio de las garantías judiciales que se requieren en el mismo (art. 8.2, PSJCR) conforme lo interpretó la CIDH en "Tribunal Constitucional vs. Perú".(18)

El holding(19) de la jurisprudencia de la CIDH aplicable al procedimiento tributario que indica el estándar de garantías del contribuyente se sintetiza en el ya mencionado decisorio "Tribunal Constitucional" que sentenció: "Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula "Garantías Judiciales", su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto "sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales" a efecto de que las personas pueda defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Ya la Corte ha dejado establecido que, a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto, se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal. Cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por "un juez o tribunal competente" para la "determinación de sus derechos", esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana".

Con ello ninguna duda cabe acerca del estándar mínimo de garantías a favor del contribuyente que debe respetar el Estado argentino en todos los niveles de gobierno y poderes. Se trata del que dispone la CADH para la materia penal. En efecto, rige en materia tributaria, sin distinción entre materia penal o extrapenal, el art. 8.2 de la CADH haciéndolo extensivo a todos los procedimientos, no solo judiciales sino también administrativos y a favor de la persona humana o jurídica. Los estándares mínimos deben ser respetados por la normativa fiscal y por parte de los tres poderes del Estado, entre ellos, el poder ejecutivo y dentro de él; la AFIP.

En efecto, la tutela judicial efectiva requiere, un juez imparcial e independiente, juez natural y un proceso de plazo razonable, equitativo y con las garantías judiciales mínimas (derecho amplio a la prueba, a la asistencia letrada, a no declarar contra sí mismo, al plazo razonable, al recurso en sentido amplio, al *non bis in idem*, a la audiencia o proceso público, a que la sentencia se cumpla) con el alcance asignado por la CIDH a la materia penal, tanto para la materia contenciosa tributaria como penal y con el alcance dado por el PSJCR y por la mencionada Corte. Todo ratificado por dicho tribunal en "Baena vs. Panamá"(20) y en "Ivcher Bronstein".(21)

La jurisprudencia de la CIDH expuesta en "Tribunal Constitucional" fue seguida por la CSJN expresamente en una causa tributaria provincial "Marchal"(22) y en una causa contra el Banco Central de la República en "Losicer"(23), entre otras, aplicando así el estándar de garantías que rige para todo ciudadano frente al Estado como es el caso en la materia fiscal. La CSJN ha hecho aplicación de la tutela jurisdiccional efectiva al procedimiento administrativo en "Astorga Bracht"(24) donde estableció con claridad el principio de tutela jurisdiccional administrativa y, en este sentido, que

cualquier norma que no la respete viola el PSJCR. La tutela en el derecho argentino debe asegurarse tanto en la etapa de la fiscalización y determinación tributaria(25), a cargo del propio Estado, como en su faz de impugnación o de establecimiento de penas.

Ese estándar mínimo de garantías, en la Argentina, por la interpretación efectuada por la CSJN(26) respecto de los derechos humanos reconocidos en el PSJCR, ampara tanto a las personas físicas como jurídicas. De igual modo, la CIDH en la citada causa "Cantos vs. Argentina".

El sistema americano indica que la jurisprudencia de la CIDH es vinculante para un Estado miembro (CIDH, "Baena" y "Bulacio"(27)), cuestión que además se desprende de las propias normas de la convención. Asimismo, los Estados parte deben efectuar el test de convencionalidad y sus jueces declarar la nulidad de las normas internas que se le opongan (CIDH, "Almonacid Arellano vs. Chile"(28) y "Gelman vs. República Oriental del Uruguay"(29)). Esto fue corroborado por la aplicación que efectúa la CSJN en sus fallos en los que ratificó la vigencia de los tratados internacionales tuitivos de derechos humanos en el ámbito interno de la misma forma que rigen en el ámbito internacional ("Girolodi"(30) y "Simón"(31)), y toma como guía a la jurisprudencia de la CIDH ("Marchal"). En este sentido, en "Madorrán"(32) sostuvo: "... hacia la progresividad en la plena efectividad de los derechos humanos que reconocen, propia de todos los textos internacionales anteriormente aludidos y muy especialmente del mencionado Pacto (art. 2.1; "Aquino", cit., p. 3774/3777, y "Milone" cit., p. 4619(33)), sumado al principio *pro homine*, connatural con estos documentos, determinan que el intérprete deba escoger dentro de lo que la norma posibilita, el resultado que proteja en mayor medida a la persona humana...". Finalmente, en "Mazzeo"(34), estableció la exigencia del llamado "control de convencionalidad" que pesa sobre el poder judicial. Cabe aclarar que, si bien los fallos que se citan en el presente no todos refieren específicamente a la materia fiscal, resultan aplicables al procedimiento tributario por imperio de la jurisprudencia de la propia CIDH y de la CSJN en las causas citadas.

Por lo expuesto, conforme doctrina nacional, los procedimientos tributarios y los procesos contenciosos tributarios y toda norma tributaria como es el caso de la RG que establece el Régimen de Información de la Planificación Fiscal bajo comentario deben respetar el "bloque constitucional" que se ha definido. Y toda disposición que no responda favorablemente al "control de convencionalidad" debe modificarse puesto que es nula y no resulta subsanable ni siquiera con el control judicial posterior -pese a jurisprudencia de la CSJN que ha resuelto purgarla con dicha revisión- ya que esta nunca puede operar como un *bill* de indemnidad y menos aún en el sistema americano tuitivo de derechos humanos donde no puede oponerse la subsanación posterior a la violación -tal como también sostiene la doctrina nacional(35)- dado que el Estado argentino se encuentra inserto en el sistema interamericano(36) tuitivo de derechos humanos.

Este estándar resulta expresamente aplicable en causas tributarias. La CSJN en "Fizman y Cía. SCA"(37) y en "AFIP c/Intercorp SRL"(38) sostuvo también su aplicación para la persona jurídica. Asimismo, en el primero de ellos aplicó al proceso tributario la garantía del plazo razonable. Respecto a la persona humana, en "García, María Isabel".(39)

Además, hay otros decisorios de la CIDH que han interpretado el alcance de las garantías que enumera el art. 8. Así, en "Cantos vs. Argentina", la CIDH afirmó: "*El art. 25 de la Convención también consagra el derecho de acceso a la justicia ... También se requiere que quienes participan en el proceso puedan hacerlo sin el temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales*". En "Herrera Ulloa"(40) interpretó el alcance del derecho al recurso, indicando que: "*debe ser accesible, sin mayores complejidades*

que tornen ilusorio ese derecho y que garantice un examen integral de la decisión recurrida". Esta exigencia ha sido seguida por la CSJN a partir del caso "Casal"[\(41\)](#) y, en igual sentido, en "Martínez de Areco, Ernesto"[\(42\)](#), entre otros.

El Estado argentino debe legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen los mismos [art. 75, inc. 23), CN y principio de progresividad, art. 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales -en adelante PIDESC-], "para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos" [art. 75, inc. 22), CN; y art. 26, PSJCR]. Sin embargo, con el dictado de la RG la AFIP ha retrocedido en tal reconocimiento.

Asimismo, el dictado de la RG de AFIP luce irrazonable por el momento actual de recepción económica al imponerles a los contribuyentes otra carga más con el costo que ello implica y sin reparación alguna. En efecto, delega funciones que debe llevar adelante el organismo fiscal y se las transfiere a los particulares. Resulta irrazonable por otra parte tomar modelos del mundo en cuestiones que afectan a los contribuyentes y no copiar de tales países mejores sistemas tributarios. Por ejemplo, derogar los impuestos al patrimonio que ya casi no están vigentes en el mundo, corregir las arbitrariedades que provoca la prohibición de ajustar plenamente por inflación en épocas de inflación como la presente, lo que conduce a que los contribuyentes tributen por rentas ficticias o nominales, que en vez de este tipo de normas el Estado decida de una vez por todas propender al dictado de la ley de coparticipación (incluso ordenada por la CSJN en "Santa Fe c/Estado Nacional" 2015) que ha incumplido conforme lo ordenado por el art. 75, inc. 2) de la CN y Cláusula Transitoria Sexta para aliviar al asfixia fiscal que sufren los contribuyentes de parte de la sumatoria de impuestos nacionales, provinciales y municipales, entre muchas otras cuestiones.

IV - EL RÉGIMEN DE INFORMACIÓN QUE CREA LA RESOLUCIÓN GENERAL DE AFIP. SU APARTAMIENTO DE LOS LINEAMIENTOS DEL DERECHO BLANDO QUE TOMA SILENCIOSAMENTE DE FUENTE

La RG (AFIP) 4838 fue publicada en el BO el 20/10/2020 y se encuentra vigente desde esa fecha.

Establece un "Régimen de información de planificaciones fiscales" (IPF) en forma genérica, y no solo respecto de las planificaciones "agresivas" conforme la directiva BEPS 12. Regula una obligación de hacer, en efecto, una "carga pública" referida a un régimen de información genérico, no en el marco de una fiscalización individual.

Incluye a las planificaciones nacionales e internacionales, y las define. Respecto de las nacionales (art. 3), deja un margen de determinación en blanco en manos de la AFIP, de acuerdo a lo que el organismo fiscal publique en el micrositio "Régimen de Información Planificaciones Fiscales". En las internacionales (art. 4), establece además supuestos de presunción de tales y también delegando en el micrositio de AFIP la ampliación a mayores supuestos.

De este modo, establece que la planificación fiscal es todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal, una disminución de la materia imponible o cualquier otro tipo de beneficio a favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que se desarrolle en la República Argentina con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de información establecido (nacional) y a una o más jurisdicciones del exterior (internacional). Define asimismo lo que debe considerarse como ventaja fiscal (art. 5).

Determina a los sujetos obligados a informar en los contribuyentes y los asesores fiscales de los mismos, definiendo a estos últimos como las personas humanas,

jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, si bien con la exigencia de que "participen en dicha implementación directamente o a través de terceros". Asimismo, agrega que es una obligación autónoma de cada uno de los sujetos obligados.

En relación con el deber de informar, aclara la RG que cuando el asesor fiscal se ampare en el secreto profesional, deberá notificar al contribuyente de tal circunstancia a través de la página web de la AFIP. No obstante, indica que, el contribuyente podrá relevarlo del secreto profesional para el caso particular en forma permanente, todo con constancia en el sitio web implementado a tal fin.

Indica que la información deberá suministrarse en lenguaje claro y preciso, para describir en forma detallada la planificación fiscal que se está informando y la manera en que resulta una ventaja fiscal o beneficio a favor de alguna de las partes comprendidas en la misma. En efecto todo lo referido al contenido y forma de la presentación lo regula en los arts. 11 y 12.

Y respecto de los plazos para informar, los regula en forma diversa respecto de las planificaciones nacionales o internacionales. Indica que una planificación fiscal comienza "desde el momento en que se inicia la primera gestión para poner en marcha la planificación fiscal".

Exige, además, que aquellas planificaciones fiscales que hayan sido implementadas desde el 1/1/2019 hasta el 20/10/2020, o que hubiesen sido implementadas con anterioridad al 1/1/2019, deberán ser informadas hasta el 29/1/2021.

Indica que el cumplimiento del régimen establecido por esta RG será requisito para la tramitación de solicitudes que efectúen los sujetos obligados para registros implementados por la AFIP, para la obtención de certificados de crédito fiscal y/o constancias de situación impositiva y previsión, entre otras lo que permite afirmar que se erige en un verdadero instrumento extorsivo. Asimismo, tipifica sanciones por el incumplimiento del régimen de información (arts. 13, 14 y 15).

Deja a salvo la aceptación o rechazo de lo informado y el posible tratamiento tributario a dispensarle a los datos obtenidos ya de algún modo releva el secreto fiscal (en oposición al [art. 101 de la ley 11683](#)) al indicar que podrán ser informados a otras jurisdicciones de otros países con los que se tenga vigente instrumentos de intercambio de información.

V - ASPECTOS A DESTACAR DE LA RG (AFIP) 4838/2020. VICIOS, ILEGALIDADES E INCONSTITUCIONALIDADES. AFECTACIÓN AL EJERCICIO PROFESIONAL

Seguramente toma como fuente a la directiva 12 BEPS sin invocarla pero no se encuadra tampoco en ella ni en su espíritu. La acción 12 consiste en "Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva". Tiene su correlato en la directiva UE 2018/822 acotada al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos. Ahora bien, la RG que comentamos, excede el ámbito en el que se enmarca, puesto que esta se refiere exclusivamente a la "planificación fiscal agresiva" y no a toda planificación fiscal como regula esta norma. Ello la torna en irrazonable (art. 28 CN). Por otra parte, la propia OCDE(43) señala que: "Algunas estrategias de planificación impositiva de BEPS podrían ser ilegales, pero la mayoría no lo son. Las disposiciones de BEPS se benefician habitualmente de las normas obsoletas de un modelo económico cimentado en medidas pretéritas y no en la economía globalizada del siglo XXI, caracterizada por la creciente importancia de intangibles, como la propiedad intelectual. Por este motivo, los países del G-20 y de

la OCDE, junto con un amplio número de países no miembro -países desarrollados, emergentes y en desarrollo- han decidido colaborar conjuntamente con la finalidad de modernizar las normas impositivas internacionales para limitar los problemas de BEPS”.

En su naturaleza jurídica la norma dictada por la AFIP bajo el ropaje de una resolución general reglamentaria es un acto administrativo de alcance general regulado en la ley 19549 de procedimientos administrativos. Como tal, para ser válido, debe cumplir con los elementos esenciales del acto (art. 7 y 14 de dicho cuerpo legal). Es el caso que dicha norma para su dictado se sustenta en el [art. 35 de la ley 11683\(44\)](#). Sin embargo, dicho artículo no le confiere a la AFIP semejante facultad (en nota al pie obra la transcripción de la parte pertinente de la norma que podría relacionarse con dicha temática y que corrobora lo afirmado). Además, en el art. 3, al intentar definir las planificaciones fiscales nacionales, no las enumera ni las individualiza, solo remite a las *“contempladas en el micrositio ‘Régimen de Información de Planificaciones Fiscales’”*.

Este tipo de resolución general reglamentaria tiene una regulación especial en el [decreto 618/1997](#), art. 7. Y como afirma Naveira de Casanova(45), al referirse a este tipo de resoluciones que dicta la AFIP: “se dictan con fundamento en normas reglamentarias o que no han emanado del Congreso (v.gr. art. 7 del decreto 618/1997, que fue dictado con forma de DNU). Por tales razones, cabe señalar que muchas de estas cargas públicas padecen de un vicio de origen que las torna cuestionables desde el punto de vista constitucional”.

Los regímenes de información -y más aún como la presente abultada carga- son “cargas públicas”. Y conforme la CN (art. 17) deben ser establecidos por ley, sino son nulas (ver en la causa de Corte “Compañía Mega SRL”(46), del 11/7/2019 el voto en disidencia del ministro Rosenkrantz -cons. 13, puntos c) a j) y las ya citadas “Camaronera Patagónica” y “Swiss Medical”).

Es el caso que, en Argentina, tanto a nivel nacional como local, el contribuyente se encuentra obligado a cumplir sendas y costosas cargas públicas también reguladas en normas aisladas y no siempre en leyes y que a la vez contienen disposiciones que afectan la tutela judicial efectiva. En especial, como obligados a actuar como agentes de información(47). Se establecen tales obligaciones por resoluciones generales de los organismos fiscales(48). Resultan tan abundantes que implican, a las claras, una transferencia de las funciones de los organismos fiscales en cabeza de los contribuyentes y sin reparación alguna. A esto se suma la implementación de la forma de recaudación mediante los sistemas de percepción y retención que también implican una carga hacia los ciudadanos, al punto tal que muchos autores toman en cuenta esta carga para medir la presión fiscal en el país. En este sentido comenta Naveira de Casanova(49): *“A la suma de estos dos pilares se la considera como ‘presión fiscal indirecta’ ... el costo del cumplimiento de todo este cúmulo de deberes formales y de obligaciones conexas que establece el Estado ... De esta manera se cierra el círculo de la moderna construcción de un régimen fiscal con apoyatura en la consolidación de una pléyade de cargas públicas, cuyo incumplimiento es fuertemente castigado”*.

Se encuadra como RG reglamentaria y no hay ley a reglamentar. Y por otra, parte los deberes de información regulados en la [ley 11683](#) como es el caso del art. 107 no son genéricos o en abstracto sino a pedido de jueces administrativos. En cambio esta resolución lo exige en forma regular y genérica.

También sin ley regula a un sujeto obligado como es el caso del asesor fiscal. Lo que sin duda afecta el ejercicio profesional y actividad lícita ([art. 14, CN](#)) además de avasallar el derecho/deber de sigilo y confidencialidad profesional. El asesor es un mero consejero que no decide, la voluntad es del promotor (en la terminología

internacional) o del contribuyente. Además, no implementa los posibles mecanismos ni participa en la realización de la estructura tergiversando la terminología de asesor.

Respecto de la resolución general de la AFIP viola el derecho a la intimidad resulta plenamente aplicable respecto de la afectación a contribuyentes y al ejercicio profesional lo resuelto por la CSJN en "Halabi, Ernesto" ([50](#)) (24/2/2009) al declarar la inconstitucionalidad de llamada "ley espía". Así la Corte sostuvo: "... integran la esfera de intimidad personal y se encuentran alcanzadas por las previsiones de los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional. El derecho a la intimidad y la garantía consecuente contra su lesión actúa contra toda "injerencia" o "intromisión" "arbitraria" o "abusiva" en la "vida privada" de los afectados [conf. art. 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos y art. 11, inc. 2), de la Convención Americana sobre Derechos Humanos Tratados, ambos, con jerarquía constitucional en los términos del art. 75, inc. 22), de la Constitución Nacional y art. 1071 bis del Código Civil]". En el considerando 24) continúa: "Que, en sentido coincidente, la Corte Interamericana de Derechos Humanos tiene dicho que el poder del Estado para garantizar la seguridad y mantener el orden público no es ilimitado, sino que "su actuación está condicionada por el respeto de los derechos fundamentales de los individuos que se encuentren bajo su jurisdicción y a la observación de los procedimientos conforme a Derecho ... con estricta sujeción a los procedimientos objetivamente definidos en la misma" (Corte Interamericana de Derechos Humanos. Serie C, N° 100, caso "Bulacio v. Argentina", sentencia del 18 de septiembre de 2003, ptos. 124 y 125; ver Fallos: 330:3801). Acerca de estas situaciones este Tribunal ha subrayado que solo la ley puede justificar la intromisión en la vida privada de una persona, siempre que medie un interés superior en resguardo de la libertad de los otros, la defensa de la sociedad, las buenas costumbres o la persecución del crimen (Fallos: 306:1892; 316:703, entre otros). Es en este marco constitucional que debe comprenderse, en el orden del proceso penal federal, la utilización del registro de comunicaciones telefónicas a los fines de la investigación penal que requiere ser emitida por un juez competente mediante auto fundado (confr. art. 236, segunda parte, del Código Procesal Penal de la Nación, según el texto establecido por la ley 25760), de manera que el común de los habitantes está sometido a restricciones en esta esfera semejantes a las que existen respecto a la intervención sobre el contenido de las comunicaciones escritas o telefónicas. Esta norma concuerda con el artículo 18 de la ley 19798 que establece que "la correspondencia de telecomunicaciones es inviolable. Su interceptación solo procederá a requerimiento de juez competente". Continúa el considerando 25) expresando: "Cabe recordar que en el precedente de Fallos: 318: 1894 (en el voto de los jueces Fayt, Petracchi y Boggiano) se afirmó que, para restringir válidamente la inviolabilidad de la correspondencia, supuesto que cabe evidentemente extender al presente, se requiere: a) que haya sido dictada una ley que determine los "casos" y los "justificativos" en que podrá procederse a tomar conocimiento del contenido de dicha correspondencia; b) que la ley esté fundada en la existencia de un sustancial o importante objetivo del Estado, desvinculado de la supresión de la inviolabilidad de la correspondencia epistolar y de la libertad de expresión; c) que la aludida restricción resulte un medio compatible con el fin legítimo propuesto y d) que dicho medio no sea más extenso que lo indispensable para el aludido logro. A su vez, fines y medios deberán sopesarse con arreglo a la interferencia que pudiesen producir en otros intereses concurrentes".

Este decisorio resulta plenamente aplicable al caso el que luce aún con mayor gravedad institucional frente a la ausencia de ley.

En efecto, la susodicha RG de AFIP es nula de nulidad absoluta e insanable por regular una carga pública en una norma de inferior jerarquía a la ley y sin ley que en forma clara y precisa y expresa le delegue tal facultad. No es competente porque no integra el Poder Legislativo y viola el principio de legalidad ([arts. 4, 17, 19, 75, y 99,](#)

[inc. 3\), de la CN](#) y [art. 14 Ley 19549](#)), Viola de este modo la división de poderes (art. 1 CN). Por ello el Fisco debería revocarla (art. 17, L. 19549).

De no hacerlo podría impugnarse por su nulidad. Dado que el [decreto \(PEN\) 618/1997](#) en su art. 7, no regula la forma de impugnación de las resoluciones reglamentarias, esta debería hacerse aplicando supletoriamente la ley 19549 por vía reclamatoria, y no recursiva, utilizando el reclamo impropio [\(51\)](#) [[art. 116, ley 11683](#) y dictámenes (PGN) 239:554 y, CSJN Fallos: 303:380 y 303:794]. En ese caso la norma aplicable es el art. 24, inc. a) de dicha ley referida a la impugnación judicial de los actos administrativos de alcance general. Sin plazo salvo la prescripción. También puede impugnarse siguiendo un caso semejante en: "[Cámara Argentina de la Propiedad Horizontal c/AFIP s/Amparo](#)" de la Sala II de la CNCAF de fecha 2/12/2008 (firme en la CSJN por aplicación del art. 280), también referido al establecimiento de regímenes de información vía resoluciones generales de AFIP. O bien por la tradicional vía de la acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad del art. 322 del CPCCN con más un pedido de medida cautelar para evitar los perjuicios que su aplicación pueda aparejar.

Asimismo, más allá de la nulidad manifiesta que la excluye del mundo jurídico con efecto alguno, en su regulación además es imprecisa e irrazonable (art. 11) -carga pública sin reparación-. También excede a la directiva internacional que podría sustentar si bien con ley este tipo de regímenes de información. Y se inmiscuye en la esfera del derecho a la intimidad (art. 19 CN) que solamente por ley y con gran criterio de razonabilidad que lo justifique podría invadir y además atenta contra un derecho del contribuyente que es la economía de opción, derecho que les asiste y en el que no deben inmiscuirse ya que está en su esfera de decisiones privadas, más aún contando con tan enormes facultades de fiscalización y determinación. El "*tax planing*" ha sido convalidado por la CSJN ("*Chocolates Águila*" [\(52\)](#) y "*Autolatina*" [\(53\)](#), entre otros). Esta norma viola en su contenido además el principio de la interdicción a la "excesividad" que gobierna la administración y con ello el principio de proporcionalidad. A la vez, describe la conducta a informar enmarcada como un fraude de ley en los términos de la regulación del art. 12 del CCyCo. que es distinto de la planificación fiscal.

En este punto, al incorporar al "asesor fiscal", se inmiscuye en el ejercicio profesional lo que le está vedado. Y además desnaturaliza lo esencial de la profesión (como es el caso de la abogacía y profesionales en ciencias económicas) referida al deber de sigilo, al secreto profesional que se relaciona íntimamente al debido proceso [[arts. 18 y 75, inc. 22\), CN](#)].

Esta exigencia de la AFIP de colocar a los asesores fiscales como sujetos obligados a informar, se encuentra en pugna con el art. 19 de la CN. Y va de contramano respecto de los profesionales abogados con la directiva 2005/60/UE de la Unión Europea, que exceptúa a la abogacía de la obligación de reportar a las autoridades toda información que reciban de sus clientes u obtengan de aquellos, así como toda información íntimamente vinculada con el ejercicio del derecho de defensa. En línea con lo expuesto, y por iguales fundamentos en nuestro país, por ejemplo, la abogacía no se encuentra contemplada dentro de la nómina de sujetos obligados, por el [art. 20 de la ley 25246\(54\)](#) -de encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo-, modificatoria del Código Penal.

Resulta repugnante a la ética que el organismo fiscal pretenda colocar al profesional que asesora en temas de derecho tributario como sujeto obligado a develar información obtenida de su defendido/a o cliente/a con motivo de su vínculo profesional. Este acto administrativo de carácter general conduce a traicionar la confianza en la o el profesional, lo que no debe esperarse del Estado por la buena fe y seguridad jurídica que está obligado a respetar (art. 33 CN).

El agravio que origina, no se salva por la dispensa que efectúa en su letra la propia resolución (art. 8) al indicar que el asesor puede ampararse en el secreto profesional notificando al contribuyente de tal circunstancia. Por el contrario, no hace más que reconocer su afectación. Recuerda a lo sostenido por la CSJN en la ya citada cusa "Halabi" al referirse a la "ley espía" en la que establecía "Que, por lo demás, no cabe perder de vista que ha sido el propio legislador quien, al establecer en el artículo 3 de la ley 25873 la responsabilidad estatal por los daños y perjuicios que pudieran derivar para terceros de la observación y utilización de la información obtenida, ha reconocido que el sistema de captación, derivación y registro de comunicaciones que implementó podría no respetar las garantías mínimas exigibles para tan drástica injerencia en la esfera íntima de los particulares".

Asimismo, sin ley deja a salvo apartarse del secreto fiscal ([art. 101, L. 11683](#)) que el Fisco está obligado a cumplir permitiendo compartir los datos obtenidos con otras jurisdicciones fiscales.

El acto general de la AFIP es además nulo de nulidad absoluta por violar el derecho a no autoinculparse [[arts. 18 y 75, inc. 22\) de la CN](#), y art. 8, num. 2 y 3 de la CADH]. Ello así puesto que obliga al sujeto a suministrar información que por los términos del art. 4 de su texto podría incriminarlo, y además lo amenaza con pena si no la suministra (en total oposición a los derechos humanos en materia de tributación y contraria a abultada jurisprudencia internacional). En efecto, la tutela judicial efectiva se entiende tal, conforme el art. 8, num. 2 y 3 del PSJCR, si el Estado garantiza al contribuyente el derecho a no autoinculparse que, en Argentina, tiene reconocimiento constitucional [[arts. 18 y 75, inc. 22\) de la CN](#)]. Existe una abundante jurisprudencia al respecto por parte del TEDH([55](#)). Este derecho([56](#)) es aplicable tanto respecto del procedimiento de sumario infraccional como en el delictual -sin embargo, tribunales competentes a nivel nacional no han hecho aplicación aún del mismo en materia penal tributaria([57](#))- y resulta aplicable respecto de los deberes de información como el presente.

Al respecto, resulta plenamente aplicable al caso la reflexión de Ferreiro Lapatza([58](#)): "Nunca he podido comprender cómo el derecho a no autoinculparse se reconoce por todos sin dudarle aun en el caso de que alguien haya matado a una persona y se niega, por los defensores del poder tributario, cuando alguien ha actuado en contra de las leyes que regulan los tributos. A no ser que se admita, y me temo que algunos, no pocos, así lo piensan, que el dinero público o privado, en este caso público es más importante que la vida de un ciudadano".

Claramente esta norma dictada por la AFIP no respeta el estándar mínimo de garantías del contribuyente y de todo ciudadano frente al Estado ya expuesto en el presente. Que según la CIDH ("Tribunal Constitucional de Perú" y "Baena" -ya citados-), es el mismo del inculpaado de un delito, y por ende se le aplican todas las garantías del segundo numeral del art. 8 de la CADH, que se aplica expresamente a la materia fiscal tal como ha sido ratificado por la CSJN ("Marchal" y "Losiser" -ya citados-). Estándar que se aplica tanto a la persona humana (art. 2 CADH) como a la persona jurídica (CIDH, "Cantos v. Argentina"; CSJN, Fallos: 312:2490; 319:3415; 333:935 y 332:2657). Por ello, es nula de nulidad absoluta sin admitir subsanación alguna.

Es nula también la RG de la AFIP por violar la tipicidad y legalidad estricta en materia penal. Ello así puesto que tipifica infracciones (arts. 4, 5, 13 y 15). Algunas, incluso, como ley penal en blanco [art. 4, inc. f)]. Además, establece sin ley exigencias para el ejercicio de derechos; y también establece como sanción impropia para el mantenimiento en los registros y el otorgamiento de constancias impositivas y otros (art. 13), semejante al entonces certificado fiscal para contratar o bien la inclusión en la categoría de riesgo fiscal, todo ello sin ley. Y en ambos casos viola tanto el art. 18 del debido proceso que le permite al sujeto defenderse (recurso

previsto en el propio art. 35 que invoca), como también el art. 28 de la CN en semejanza al certificado de buena conducta fiscal.

Es retroactiva, y de ese modo afecta también la seguridad jurídica y desde ya la legalidad (art. 10) y propiedad [[arts. 17, 19, 33, 75, inc. 22](#)], [CN](#)]. Se contradice además con el art. 7 del decreto 618/1997 que dispone que los actos de alcance general reglamentarios tienen efecto desde su publicación en el Boletín Oficial.

VI - COROLARIO

Por todo lo expuesto, y para salvaguardar la responsabilidad del Estado frente al bloque constitucional sería deseable que la propia AFIP revocara su propio acto administrativo de alcance general por resultar nulo de nulidad absoluta. Todo conforme lo permite la ley 19549 de procedimientos administrativos en su art. 17: *"El acto administrativo afectado de nulidad absoluta se considera irregular y debe ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad aun en sede administrativa. No obstante, si el acto hubiere generado prestaciones que estuviere en vías de cumplimiento solo se podrá impedir su subsistencia y la de los efectos aún pendientes mediante declaración judicial de nulidad"*.

En efecto, solamente pueden regularse cargas públicas por ley y en el marco del bloque constitucional vigente.

Tampoco el *soft law* -si bien en el caso sin referencia a él- permite ni es excusa para avasallar los derechos constitucionales y menos aún por parte del propio Estado. El organismo fiscal no puede aprovecharse de cierta función hermenéutica del derecho blando y además tergiversarlo.

Al decir de Altamirano([59](#)): *"El soft law no es vinculante. La valla que eleva el principio de legalidad impide que estos instrumentos sean directamente aplicables, claro está, excepto que formen parte de la ley interna del país o bien sean referidas por aquellas como normas de reenvío. En consecuencia, si no existe una norma que establezca la obligación del juez de tener en cuenta la norma en cuestión, la misma será un parámetro o aspiración pero no es ley. Claro está que tienen influencia, relevancia y son una fuente indirecta de conocimiento del instituto de que se trate"*.

Notas:

(1) The New York Times, 14-05-2019. Citado por Foster Wallace, David, "Atrapados en la red", Revista Le Monde diplomatique, El Atlas de la revolución digital. Del sueño libertario al capitalismo de vigilancia".

(2) Pistone, Pascuale (2008). "Tratados fiscales internacionales y *soft law*", en "El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI". Madrid - Barcelona - Buenos Aires: Marcial Pons. T. I, p. 1195.

(3) ALTAMIRANO, Alejandro (2012). "Derecho tributario". Buenos Aires: Marcial Pons. P. 223.

(4) Tal como se adelantó, "BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer "desaparecer" beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de

negocio del siglo XXI, BEPS se ha convertido en un serio problema.” (<https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>).

(5) Esta cuestión ha sido excelentemente desarrollada en la obra: BILLARDI, Cristián J. (2018). “Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero”. Buenos Aires: AD-HOC.

(6) BO: 12/1/1933; T.O. 1998.

(7) En este punto debe citarse la mejor doctrina emanada de las XXVII Jornadas ILADT, tema I, recomendaciones: 3, 5 y 6 y tema II. Es una tarea pendiente en el derecho tributario argentino.

(8) BO: 29/12/2017.

(9) Colaboración de la Dra. Luisina Vanelli

(10) BILLARDI, Cristián J. (2018). “Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero”, pp. 222 y 223. Buenos Aires: AD-HOC.

(11) Fundamentación trabajo de investigación codirigido por quien suscribe el presente, junto con el Dr. Ramón BONELL COLOMERO (www.fdr.unr.edu.ar).

(12) Fallos: 180: 285; 318:1154; 319:3400, 321:270; 321:1966, entre otros.

(13) Fallos: 337:388.

(14) Fallos: 343:86.

(15) Si bien con anterioridad, la CSJN ya había marcado esta tendencia, sobre todo a partir de: “Ekmekdjian c/Sofovich” (7/7/1992 - Fallos: 315:1492).

(16) CIDH (28/11/2002). Serie C No. 97. http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf

(17) Art. 8, num. 1, PSJCR: «1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter».

(18) CIDH (31/1/2001). Serie C No. 71. https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_71_esp.pdf

(19) En similar sentido: “Paniagua Morales vs. Guatemala” (CIDH, 8/3/1998, Serie C No. 37).

(20) CIDH (2/2/2001). Serie C No. 72. http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_72_esp.pdf

(21) CIDH (6/2/2001). Serie C No. 74. https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_74_esp.pdf

(22) CSJN (10/4/2007). Fallos: 330:1427. En efecto, y este es un punto esencial según se desprende del voto de los ministros de la CSJN Fayt y Zaffaroni en la causa “Marchal” al interpretar lo resuelto por la CIDH en “Tribunal Constitucional” -entre otras causas- el art. 8, numerales 1 y 2, se aplica a todo procedimiento del ciudadano frente al estado como es el tributario sin diferenciación sea en materia penal como extrapenal, a partir de ello es básico en este desarrollo.

(23) CSJN (26/6/2012). Fallos: 335:1126.

(24) CSJN (14/10/2004). Fallos: 327:4185.

(25) Resulta más que oportuna la cita en este punto de la obra y el desarrollo que efectuó Ramón Valdés Costa (“Instituciones de Derecho tributario”, Buenos Aires: Depalma, 1992. Pp. 279 y ss.) al desarrollar la garantía jurisdiccional en la temática

del concepto de jurisdicción en el derecho tributario y su postura contraria a la naturaleza jurisdiccional de la determinación tributaria postulada por Jarach.

(26) CSJN. Fallos: 312:2490; 319:3415; 333:935 y 332:2657.

(27) CIDH (18/9/2003). Serie C No. 100.
http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_100_esp.pdf

(28) CIDH (26/9/2006). Serie C No. 154.
http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_154_esp.pdf

(29) CIDH (24/2/2011). Serie C No. 221.
http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_221_esp1.pdf

(30) CSJN (7/4/1995). Fallos: 318:514.

(31) CSJN (14/6/2005). Fallos: 328:2056.

(32) CSJN (3/5/2007). Fallos: 330:1989.

(33) Asimismo, resulta oportuno recordar la importancia de lo resuelto por la CSJN en "Aquino" (Fallos: 327:3753) al definir el principio de progresividad como un principio arquitectónico del derecho Internacional de los Derechos Humanos

(34) CSJN (13/7/2007). Fallos: 330:3248.

(35) GUTIÉRREZ COLANTUONO, Pablo A. (2009). "Administración pública, juridicidad y Derechos Humanos". Buenos Aires: Abeledo Perrot. Pp. 220 a 221.

(36) Respecto de los diversos sistemas de protección de los derechos humanos, ver la obra recomendada en la nota 16; pp. 61 y ss.

(37) CSJN (23/6/2009). Fallos: 332:2657.

(38) CSJN (15/6/2010). Fallos 333:935.

(39) CSJN (26/3/2019). Fallos: 342:411.

(40) CIDH (2/7/2004). Serie C No. 107.
https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_107_esp.pdf

(41) CSJN (20/9/2005). Fallos: 328:3399.

(42) CSJN (25/10/2005). Fallos 328:3741.

(43) <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

(44) Art. 35: "La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACIÓN FEDERAL podrá:

a) Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquellos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según esta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.

b) Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado.

h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo solo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549. (Inciso incorporado por art. 189 de la Ley N° 27430 BO: 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)”

(45) NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. (2013). “Derecho Tributario”, Bs. As.: Editorial Estudio. P. 123.

(46) Fallos: 342:1170.

(47) En este punto se recomienda la lectura del voto de Casás en TSJCABA “Asociación Argentina de Cías. de Seguro c/GCABA” (27/8/2014).

(48) Respecto de los deberes de información referidos a requerimientos de datos o documentos -ya no de terceros sino propios- su regulación legal confronta de manera manifiesta con la garantía de no autoinculparse puesto que lo que se exige bajo la amenaza de pena y, en la mayoría, de los casos implica una autodenuncia en materia penal tributaria.

(49) NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. (2013). “Derecho...”. Op. cit. pág. 44

(50) Fallos: 332:111.

(51) Si bien GIULIANI FONROUGE sostiene la procedencia del recurso jerárquico.

(52) Fallos: 308:215.

(53) Fallos: 319:3208.

(54) BO: 10/5/2000.

(55) TEDH, “Funke vs. Francia” (25/2/1993), “Saunders vs. Reino Unido” (17/12/1996), “J. B. vs. Suiza” (3/5/2001), “Chambaz vs. Suiza” (4/5/2012), entre otros.

(56) CPPN arts. 2, 72, 172, 184 y 296

(57) CNCP, “Faviano, Carlos” (Sala III, 18/5/2006); “F. R.” (Sala I, 18/1/2007); “San Juan SA” (Sala I, 24/11/2009); “Florido, Raúl” (Sala I, 2/10/2006); “Di Biase y otros” (Sala IV, 4/7/2014). TFN, “Distribuidora Americana SACI” (10/6/2008). CNAPE, “Seven Seas” (14/12/2003).

(58) FERREIRO LAPATZA, José J. (1998). “Ensayos sobre metodología y técnica en el derecho financiero y tributario”. Madrid-Barcelona: Marcial Pons. P. 267.

(59) ALTAMIRANO, Alejandro. “El *soft law* ¿es fuente del derecho?”. Publicado en el Boletín Informativo N° 2 del Instituto Guatemalteco de Derecho tributario. Febrero de 2015.

Cita digital: EOLDC102621A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.
Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.