

IMPUESTOS

PRÁCTICA PROFESIONAL

 INCLUYE
VERSIÓN DIGITAL

Director General
HUMBERTO J. BERTAZZA

Coordinador
ALBERTO BALDO

TRIBUTARIO NACIONAL | TRIBUTARIO PROVINCIAL
Y MUNICIPAL | ACTUACIÓN PROFESIONAL

ISSN 2545-7950

JULIO 2023 | Nº 151

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

Sistema de Acciones de Control Electrónico (SIACE)

La utilización de inteligencia artificial por la AFIP no puede justificar la violación a la ley y al bloque constitucional

Gabriela I. Tozzini (*)

La idea del presente artículo es abordar este sistema desde el bloque constitucional vigente y la ley de procedimiento tributario.

I. La nueva modalidad de los procedimientos tributarios de fiscalización en plataformas virtuales y con el uso de inteligencia artificial (1)

Las administraciones tributarias, como sucede con la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP), cada vez más se valen de las nuevas tecnologías en sus funciones de fiscalización, verificación y recaudación; ya sea de modo preventivo, para evitar la evasión, o incluso —como demuestran antecedentes del derecho comparado— en la resolución de controversias. Asimismo, cada vez más utilizan bases de datos algorítmicas, de las que pueden surgir perfiles sesgados que lleven a la realización de ajustes y a la aplicación

de sanciones. Y, desde ya, su utilización respecto de bases de datos cada vez más nutridas, sirve para el intercambio y elaboración de perfiles de riesgo fiscal.

En este punto deseo advertir la implicancia que la inteligencia artificial (en adelante IA) puede tener respecto de los derechos de los contribuyentes y más aún de la tutela judicial efectiva.

En efecto, su uso puede ser favorable para el logro de una buena relación fisco contribuyente, haciendo menos burocráticas las exigencias para éste y así respondiendo a un mayor reconocimiento de los derechos humanos en materia tributaria (criterio de progresividad PIDESC y art. 75 incs. 19, 22 y 23, CN). De igual modo, la utilización de la IA puede ir en detrimento del estándar mínimo de garantías del contribuyente, ya sea estableciendo perfiles de su situación fiscal en base a datos que el contribuyente desconoce, obtenidos por el fisco en el marco de la *big data*, en el que no se le dio participación al titular para corregir los incorrectos, o bien al regular los procedimientos en plataformas virtuales sin garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva con las debidas garantías y con base en normas infralegales.

(*) Especialista en Derecho Tributario.

(1) Ver por más: IRIARTE YANICELLI, Adolfo A., "Las transformaciones de las relaciones tributarias en la era de la inteligencia artificial: la administración tributaria, los derechos y garantías de los contribuyentes y la justicia en la cuarta revolución industrial", en MATINATA, Jorge S. (dir.) y AA.VV., Tratado de derecho tributario, procedimientos y administración tributaria, La Ley, Buenos Aires, 2021, t. I; IRIARTE YANICELLI, Adolfo A., "Los derechos de los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del tax compliance by design", en BERTAZZA, Humberto J. (dir.), Derechos y garantías de los contribuyentes, La Ley, Buenos Aires, 2022, t. II.

Dado que aún no existe una regulación legal de la utilización de la IA en materia tributaria, mientras tanto, frente a situaciones que pueden presentarse, en las que los contribuyentes vean afectados sus derechos, en especial respecto de los datos que obran en las bases o registros virtuales como también respecto de los algoritmos de que se vale el fisco, una de las garantías que resulta aplicable es el *habeas data* (art. 43, CN) si a él refieren tales datos. Asimismo, podrá recurrirse a una petición en el marco de la ley que reglamenta el derecho de acceso a la información pública (2), solicitando el origen y forma de obtención de los datos y el cumplimiento de una regulación precisa que garantice las pautas éticas recomendadas a nivel mundial.

Tal como adelantó la CSJN en la causa “Denegri, Natalia” (3) —en la que se buscaba el reconocimiento del “derecho al olvido”, gestado en el derecho europeo—, la IA genera tensiones, sosteniendo *obiter dictum* que “el presente pronunciamiento no implica desconocer que el creciente uso de herramientas de tecnología informática y, en particular, de sistemas que podrían incluirse dentro de la categoría ‘Inteligencia Artificial’ (IA), suscita numerosos interrogantes respecto de su campo de aplicación a la luz de los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos”.

La IA no actúa por sí misma, sino que depende de cómo sea “entrenada o programada” por los seres humanos. En el caso de las administraciones tributarias, es a través de los funcionarios públicos, razón por la cual el Estado resulta responsable de su adecuado funcionamiento.

De allí la necesidad de que se regule por ley y contenga estándares o pautas éticas en su utilización. En ese marco los organismos internacionales han sugerido regulaciones para que los Estados las adopten en sus legislaciones. No puede seguir aplicándose la

IA en materia tributaria sin una regulación legal.

En miras a construirla, los legisladores podrán tomar en cuenta los estándares elaborados en el ámbito internacional, como el documento titulado *Recomendación sobre la ética de la inteligencia artificial* (4), elaborado por los 193 Estados miembros de la Conferencia General de la UNESCO en noviembre de 2021, así como también las *Directrices éticas para una IA fiable* (5), elaboradas en junio de 2018 por el “Grupo independiente de expertos de alto nivel sobre IA”, creado por la Comisión Europea.

En la actualidad, la AFIP utiliza cada vez más procedimientos sistémicos, implementados a través de normas infralegales —como lo son las resoluciones generales del organismo, que no son más que actos administrativos de alcance general (6)—, que reemplazan la regulación de la propia ley.

Respecto de este desarrollo comparto la reflexión de una investigadora de la Universidad de Valencia, Virto Aguilar (7): “La toma de decisiones de estos sistemas avanzados va evolucionando a tal grado que su lógica es incluso incomprensible para los propios creadores del sistema. En los casos en donde ni siquiera el ente público puede explicar cómo funciona el sistema

(4) UNESCO, Recomendación sobre la ética de la inteligencia artificial, 2022, Francia, consultado en: <https://unesdoc.unesco.org/>.

(5) Grupo independiente de expertos de alto nivel sobre IA, Directrices éticas para una IA fiable, Comisión Europea, Bruselas, junio 2018, p. 48.

(6) Ello conforme la disposición AFIP 199/2022 (BO 19/10/2022). Claro que no ignoro que la doctrina moderna considera más precisa la denominación “reglamentos” en lugar de la de “actos administrativos de alcance general”, pero es esta última la empleada por el organismo en la disposición indicada.

(7) VIRTO AGUILAR, Alma D., “Los derechos de los contribuyentes en la era digital”, en COLLOSA, Alfredo, Inteligencia artificial en las administraciones tributarias, en GARCÍA PRATS, Alfredo F. (dir.) y AA.VV., Transformación digital y justicia tributaria, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, p. 334.

(2) Ley 27.275 (BO 29/09/2016).

(3) CS, 28/06/2022, Fallos 345:482.

de IA o bien como fue tomada la decisión que afectó al ciudadano se produce una opacidad que hace muy difícil el ejercicio del derecho de prueba y contradicción en juicio, situación que provoca una disparidad entre las partes y afecta el derecho de los ciudadanos a un juicio justo contenido en el art. 6° de la CEDH”.

II. A propósito del SIACE: un procedimiento de fiscalización electrónica

Recientemente la AFIP dictó la RG 5364/2023 (8) que, sin sustento legal, establece un procedimiento de fiscalización en plataforma electrónica.

Más allá del *nomen iuris* que le asigna: “Sistema de Acciones de Control Electrónico” (en adelante SIACE) —seguramente para evitar encuadrarlo en lo que realmente es y sortear así la regulación de la ley—, la verdadera naturaleza de lo que regula es un procedimiento de fiscalización electrónica que se inicia con requerimientos. Ello incluso surge de los considerandos de la propia norma, donde reconoce que se trata de un procedimiento de fiscalización al indicar que este sustituye el regulado para la fiscalización electrónica —al que abroga—. Así afirma: “Que el procedimiento que se implementa por la presente sustituye al dispuesto por la res. gral. 3416 y complementa las restantes acciones de investigación y fiscalización que habitualmente ejecuta este Organismo, afianzando la certeza y transparencia en la comunicación con los contribuyentes y/o responsables”. Asimismo, en la parte resolutive, art. 1°, indica: “El mencionado sistema comprende las acciones de verificación y control —v.gr. inducciones, comunicaciones, requerimientos, fiscalizaciones, entre otras— tendientes a promover el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de los administrados”.

La norma tiene vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial (31/05/2023) y la regulación que efectúa del procedimiento de fiscalización es diversa al regulado en

las respectivas leyes aplicables, tal como se indicará en el presente.

Asimismo, en un capítulo referido al incumplimiento de la acción de control electrónico tipifica, sin ley, la infracción por dicho incumplimiento a la que le aplica las sanciones de la ley 11.683 y establece, además, otras sanciones a las que llama “medidas”.

Antes de adentrarme en el análisis, considero oportuno advertir que el presente abordaje se realizará, en especial, respecto del bloque constitucional plural vigente en nuestro país y de la ley 11.683 de procedimientos fiscales —es decir, materia impositiva—, sin ingresar a sus implicancias en el campo de los procedimientos aduanero y de los recursos de la seguridad social, lo que sin duda excedería el objeto de este trabajo y que podrá ser objeto de un tratamiento específico en otros posteriores.

III. Acerca de la norma

La AFIP dictó la resolución general bajo comentario invocando el ejercicio de las facultades reglamentarias (9) pero sin invocar la ley que reglamenta —cuestión ineludible por tal naturaleza—, lo que ratifica que no la hay. En efecto, en la ley de procedimientos fiscales no se ha previsto la fiscalización electrónica ni tampoco el llamado sistema de acciones de control electrónico y, que además haya indicado “conforme reglamente la AFIP”. Claramente el fisco se erige en legislador.

La dicta con la excusa siempre plausible de un “interés general”. En efecto, indica una mayor eficiencia en la gestión de los tributos a su cargo, inducir a los contribuyentes y/o responsables a cumplir con sus obligaciones tributarias y a corregir, en forma temprana, los desvíos detectados a partir de la información analizada. Y señala que se vale, para este “sistema” de maximizar la explotación de los recursos informá-

(9) Invoca para su dictado solamente las facultades de reglamentación conferidas por el art. 7° del dec. 618 (BO 14/07/1997).

(8) BO 31/05/2023.

ticos institucionales, de la realización de cruces inteligentes de los datos colectados, entre otras fuentes, a través de los distintos regímenes de información vigentes. En efecto, a través de la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación, en especial la IA cada vez más utilizada por los fiscos.

La norma indica que este nuevo procedimiento se aplica para el control de cumplimiento de las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social de los contribuyentes y/o responsables. De este modo, sustituye la aplicación de las leyes respectivas y del Código Aduanero que lo regulan específicamente.

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 19.549 (10) de procedimientos administrativos. Como tal, para ser válido, debe cumplir con los elementos esenciales del acto administrativo (arts. 1°, 7° y 14 de dicho cuerpo legal).

IV. Regulación del procedimiento de fiscalización y de las sanciones

El procedimiento se inicia con una notificación al domicilio electrónico, conforme la regulación que indica de la propia AFIP en la RG 4280/2018 (11). No obstante, ello deja a salvo —excepcionalmente— la posibilidad de que las notificaciones a que se refieren los arts. 2° y 7° de dicha norma puedan ser cursadas a través de las restantes formas previstas en el art. 100 de la LPF. Recordemos que al respecto existe jurisprudencia que ha puesto en jaque la regulación del domicilio electrónico efectuada por AFIP por no garantizar la notificación efectiva, y por ello, violar el derecho de defensa (12). También la Cámara Federal de

Seguridad Social (13) al interpretar la RG 4280/18 sostuvo: “Es decir, el organismo si bien se otorga plena eficacia a esta notificación prevé una paralela comunicación al correo electrónico o celular informado por el contribuyente o responsable. En consecuencia, la normativa establece que la Administración debe asegurar y garantizar la correcta recepción de las notificaciones por parte del contribuyente destinatario. La recepción es, por tanto, una obligación del Fisco. Una notificación en el domicilio fiscal electrónico sin cumplir esos recaudos es irregular y no surtirá los efectos de comunicación fehaciente a la luz del art. 3° *ut supra* señalado, de la ley 11.683 de su propia reglamentación y de lo previsto por el art. 100 inc. g de la ley 11.683 de garantizar la correcta recepción de las notificaciones por parte del destinatario, y con ello el pleno y eficaz ejercicio del derecho constitucional de defensa en juicio y especialmente de acceso a la jurisdicción”.

La RG dispone que el contribuyente que recibe la notificación del inicio del control electrónico tiene un plazo perentorio para dar respuesta a lo requerido de entre 3 y 15 días hábiles administrativos, contados a partir del día siguiente de acaecida esta. Prevé la solicitud de una prórroga para responder que no puede superar los 15 quince días.

Establece que para ello el contribuyente o responsable deberá valerse de un “Código de Acción de Control Electrónico”. Tendrá que hacerlo en la plataforma digital, a través del aplicativo “Acciones de Control Electrónico” disponible en el sitio web institucional (14). Podrá defenderse por este camino que regula, siempre y cuando, además, cuente con clave fiscal de nivel de seguridad 2 o superior, también obtenida de conformidad con lo que la propia AFIP “reglamenta” en la RG 5048 (15).

(10) BO 27/04/1972.

(11) BO 25/07/2018.

(12) CCont. Adm. y Trib. CABA, Sala III, “GCBA c. Berzovsky s/ ejecución fiscal”, 08/11/2019.

(13) Cám. Fed. Seg. Soc., Sala 2, “Micro Ómnibus Tigre SA c. AFIP s/ impugnación de deuda”, 05/04/2023.

(14) <https://www.afip.gob.ar>.

(15) BO 13/08/2021.

Asimismo, solamente permite el ofrecimiento de prueba documental para su defensa. En efecto, dispone: “en los casos de requerimientos y/o fiscalizaciones, podrá adjuntar —por la misma vía y en formato '.pdf'— la prueba documental que considere oportuno presentar”.

Finalmente establece que, luego de realizada la transmisión electrónica de datos, el sistema emitirá un acuse de recibo que servirá como comprobante de esta. Una vez cumplimentada la acción de control electrónico y analizada la documentación pertinente, la AFIP notificará la finalización del procedimiento a través del domicilio fiscal electrónico.

Sin ley —exigible siempre en materia penal como es el caso de las infracciones tributarias al ser de naturaleza penal (conf. surge de la jurisprudencia del Máximo Tribunal en causas como “Parafina del Plata” (16), “Usandizaga, Perrone y Juliarena” (17) y “Lapiduz” (18), entre otras)— esta resolución tipifica la infracción de incumplimiento de la acción de control electrónico, con las sanciones de la ley 11.683, sumadas a otras más severas a las que denomina “medidas” (19) (art. 11). Asimismo, dispone que tales “medidas” “podrán aplicarse en forma conjunta o indistinta, a cuyo efecto se considerará el tipo de acción de control emitida, así como la gravedad y reiteración de los incumplimientos”.

Estas medidas son gravísimas e irrazonables. Así: “a) Encuadramiento en una categoría distinta a la que posee en el ‘Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)’ que refleje un grado creciente de riesgo de ser fiscalizado, según lo dispuesto por la res. gral. 3985. b) Exclusión o suspensión de los Registros Especiales Tributarios que integran el ‘Sis-

tema Registral’ o Registros Fiscales a cargo de esta Administración Federal en los cuales estuviese inscripto el responsable. c) Limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) con los alcances previstos en la res. gral. 3832 y sus modificatorias. Dicha situación podrá consultarse en la opción ‘Estado de tu CUIT’ del micrositio de este Organismo denominado ‘Estados Administrativos de la CUIT’ (<https://www.afip.gob.ar/estadosadministrativos-CUIT>). d) Habilitación de emisión de comprobantes clase ‘M’ de conformidad con lo establecido en el punto 2. del art. 2° de la res. gral. 4132. e) Consideración para la valoración en el Sistema de Capacidad Económica Financiera (CEF) en los términos de la res. gral. 4294”.

Además, agrega otro supuesto más para limitar la CUIT “por incumplimiento a las Acciones de Control Electrónico” (art. 13). Así establece: “Modificar la res. gral. 3832 y sus modificatorias, en la forma que se indica a continuación: a) Incorporar en el Anexo I ‘Estados Administrativos de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT)’, a continuación del estado ‘Limitado por solicitud de CUIT digital observada.’, el siguiente estado: ‘-Limitado por incumplimiento a las Acciones de Control Electrónico.’”.

Asimismo, agrega un supuesto al art. 49 de la LPF sin hacerlo por ley al disponer: “El contribuyente y/o responsable que regularice sus incumplimientos como consecuencia de las acciones efectuadas en el marco del ‘SIACE’ y resulte alcanzado por las previsiones del primer párrafo del art. 49 y/o art. 50, ambos de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, deberá informar tal circunstancia a través de la opción ‘Acciones de Control Electrónico - arts. 49/50 LPT’ del servicio ‘web’ denominado ‘Acciones de Control Electrónico’”.

V. Test de validez legal y constitucional de la RG AFIP

Es sabido que la AFIP, como organismo del Estado, está obligada a cumplir con el principio de legalidad, y luego de la reforma constitucional, ampliado al cumplimiento

(16) CS, 1968, Fallos 271:297.

(17) CS, 1981, Fallos 303:1548.

(18) CS, 28/04/1998, Fallos 321:1043.

(19) Esta afirmación es sin perjuicio de lo resuelto por la CS en la reciente causa “Vespasiani”, 15/12/2022, Fallos 345:1394, criterio que no hace más que facilitar la existencia de este tipo de normas inconstitucionales.

de la juridicidad que debe gobernar el actuar estatal. En efecto, la juridicidad es una concepción más amplia y superadora de la legalidad que implica el sometimiento de todos los órganos del Estado —entre ellos el Fisco— a todo el bloque constitucional plural que comprende la Constitución Nacional, los tratados internacionales tuitivos de derechos humanos y la interpretación que de ellos efectúa la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante Corte IDH).

Por otra parte, tal sometimiento a los tratados de derechos humanos y a la Constitución Nacional ha sido reconocido expresamente por la AFIP en su recientemente aprobado Código de Ética (20) (diciembre de 2022), que prevé la posibilidad de denuncias y sanciones por el incumplimiento.

Asimismo, la AFIP está obligada a respetar el estándar mínimo de garantías que rige en materia fiscal (21), regulado en el art. 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos (en adelante CADH), tal como surge de la obligatoria interpretación que de este ha efectuado la Corte IDH en el caso “Tribunal Constitucional vs. Perú” (22), ratificado en “Baena vs. Panamá” (23), en “Ivcher Bronstein” (24) y en “Ex trabajadores del Organismo Judicial v. Guatemala” (25). Y por la CSJN expresamente en una causa tributaria de origen provincial, “Mar-

(20) Anexo de la disposición AFIP 86/2018 (29/12/2022). Puede consultarse en el sitio web del Organismo: <https://www.afip.gov.ar/institucional/documentos/Codigo-etica-AFIP.pdf>.

(21) Ver por más: TOZZINI, Gabriela I., “Estándar de garantías del contribuyente en el procedimiento y proceso tributario”, en BERTAZZA, Humberto J. (dir.), *Derechos y garantías de los contribuyentes, La Ley*, Buenos Aires, 2022, t. II.

(22) Corte IDH, 31/01/2001, Serie C No. 71.

(23) Corte IDH, 02/02/2001, Serie C No. 72.

(24) Corte IDH, 06/02/2001, Serie C No. 74.

(25) Corte IDH, 17/11/2021, Serie C No. 445.

chal” (26), y en una causa contra el Banco Central de la República en “Losicer” (27), entre otras.

VI. La RG es nula de nulidad absoluta e insanable

En efecto, se trata de una norma manifiestamente inconstitucional por violar la legalidad (arts. 4°, 17, 19, 52, 75, inc. 1, y 2°, 76 y 99, inc. 3, CN) y el derecho de propiedad (art. 17, CN) por la implicancia de las medias que establece; la razonabilidad y proporcionalidad (arts. 1°, 28, 33 y 75, inc. 22, CN), el derecho de defensa y derecho amplio a la prueba (arts. 18 y 75 inc. 22, CN), el derecho a no autoinculparse (art. 18 y 75 inc. 22, CN) y la supremacía legal y constitucional (art. 31, CN).

De allí que constituye una exigencia ineludible para el Fisco su total apego a la legalidad y más aún luego de la reforma constitucional, a la juridicidad. Sin embargo, con el dictado de esta resolución general, se ha apartado manifiestamente de ello.

La inconstitucionalidad de la referida normativa es evidente puesto que se trata de una norma reglamentaria sin ley que reglamentar. Al desaparecer el presupuesto legal, desaparecen las bases que permiten la invocación de la facultad concedida por el dec. 618/1997, por lo que el Fisco carece de competencia para el dictado de una resolución como la que aquí analizada. Como fue adelantado, la propia RG expone en sus considerandos que “la presente se dicta en ejercicio de las facultades del art. 7° del dec. 618/1997”. Sin embargo, no se menciona cuál es la ley reglamentada, sencillamente, porque tal como se adelantó, no la hay.

(26) CS, 10/04/2007, Fallos 330:1427. Así se desprende del voto de los ministros Fayt y Zaffaroni, que al interpretar lo resuelto por la Corte IDH en “Tribunal Constitucional vs. Perú” —entre otras causas—, afirmaron que el art. 8 de la CADH, numerales 1 y 2, se aplica a todo procedimiento del ciudadano frente al Estado —como es el tributario—, sin distinción de materia penal o extrapenal.

(27) CS, 26/06/2012, Fallos 335:1126.

Por otra parte, viola la legalidad al apartarse de la regulación del procedimiento de fiscalización que regulan las leyes aplicables en cada caso y al tipificar infracciones arrogándose facultades propias del Congreso Nacional, violando también la división de poderes.

Recordemos que, al ser un acto administrativo, para ser válido, debe en su dictado cumplir con los recaudos de validez, o elementos esenciales, que indica la ley 19.549. En efecto los arts. 7° y 14. El primero establece: “Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes: Competencia. a) ser dictado por autoridad competente (no lo es, puesto que, constitucionalmente, sólo el Congreso puede regularlo modificando la ley vigente; la AFIP sólo puede reglamentar la ley y no invoca ninguna). Causa. b) deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable (la RG carece de dicho elemento puesto que se aparta del derecho aplicable que regula los procedimientos de fiscalización). Objeto. c) el objeto debe ser cierto y física y jurídicamente posible debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos (el objeto de la RG es de imposible cumplimiento por colisionar con normas superiores como la ley de procedimientos tributarios, entre otras). Procedimientos. d) antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos e intereses legítimos. (al no haber ley a reglamentar también se aparta de él y, a la vez, el procedimiento que regula tampoco lo efectúa con las debidas garantías que exige el estándar mínimo en materia fiscal). Motivación. e) deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inc. b) del

presente artículo (carece de este elemento por lo antes expuesto ya que no hay ley a reglamentar). Finalidad. f) habrá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad” (no lo cumple, en efecto, lo primero que se advierte es la irrazonabilidad y el apartamiento al principio de proporcionalidad o no excesividad —arts. 1°, 28 y 33, CN— por parte de la RG como se fundamenta en la presente).

Más allá de las exigencias de los requisitos esenciales del acto administrativo, al ser reglamentaria, debe limitarse a reglamentar una ley sin alterar su esencia, y son embargo no hay ley que invoque.

La RG de la AFIP viola además el principio de legalidad o tipicidad en materia penal y la división de poderes, puesto que tipifica infracciones con sanciones propias e impropias. De este modo, por lo dispuesto en el art. 14 de la ley 19.549, resulta nula de nulidad absoluta e insanable. En efecto, este dispone: “El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos: b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia (...) falta de causa por no existir (...) o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado”.

Asimismo, viola la legalidad por apartarse del artículo agregado a continuación del art. 36 de la ley 11.683 que regula las exigencias de la orden de intervención que antecede a una fiscalización para garantizar la seguridad jurídica y el derecho de defensa del contribuyente. Tal norma dispone: “A efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, la Administración Federal de Ingresos Públicos librerá orden de intervención. En la orden se indicará la fecha en que se dispone la medida, los funcionarios encargados del cometido, los datos

del fiscalizado (nombre y apellido o razón social, Clave Única de Identificación Tributaria y domicilio fiscal) y los impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización. La orden será suscripta por el funcionario competente, con carácter previo al inicio del procedimiento, y será notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. Toda ampliación de los términos de la orden de intervención deberá reunir los requisitos previstos en el presente artículo”.

Tampoco cumple con el supuesto de excepción, en el que no se halla, pero que si así fuera debe por lo menos indicar la mención del nombre y del cargo del funcionario a cargo de la requisitoria de que se trate.

De este modo, al no identificar a los funcionarios actuantes en la fiscalización, al ser todo sistémico, viola también el derecho que tiene todo contribuyente o responsable de conocer la identidad de los agentes y de recusarlos, por aplicación supletoria de la ley de procedimientos administrativos (conf. art. 116, ley 11.683), lo que se encuentra regulado en el art. 6° de dicho cuerpo legal: “Los funcionarios y empleados pueden ser recusados por las causales y en las oportunidades previstas en los arts. 17 y 18 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, debiendo dar intervención al superior inmediato dentro de los dos días. La intervención anterior del funcionario o empleado en el expediente no se considerará causal de recusación. Si el recusado admitiere la causal y ésta fuere procedente, aquél le designará reemplazante. Caso contrario, resolverá dentro de los cinco días; si se estimare necesario producir prueba, ese plazo podrá extenderse otro tanto. La excusación de los funcionarios y empleados se regirá por el art. 30 del Código arriba citado y será remitida de inmediato al superior jerárquico, quien resolverá sin sustanciación dentro de los cinco días. Si aceptare la excusación se nombrará reemplazante; si la desestimare devolverá las actuaciones al inferior para que prosiga interviniendo en el trámite. Las resoluciones que se dicten con motivo de los incidentes de recusación

o excusación y las que los resuelvan, serán irrecurribles”.

También, de algún modo, al no preverlo en el procedimiento sistémico, priva al sujeto fiscalizado del derecho a la toma de vista previsto en del art. 38 del dec. 1759/1972 —aplicable supletoriamente a la materia por el mencionado art. 116 de la ley 11.683 (y esencial para el derecho de defensa tutelado por los arts. 18 y 75 inc. 22, CN)—, al disponer: “El contribuyente y/o responsable podrá consultar a través del servicio 'web' denominado 'Acciones de Control Electrónico' la nómina —actual e histórica— de las acciones de control electrónico notificadas, a fin de realizar su seguimiento y verificar el estado de cada una de ellas”, pero excluye cualquier posibilidad que no sea la vía a través del servicio web, la que tampoco parece garantizar el cabal acceso a las actuaciones.

Y se aparta del estándar mínimo de garantías del art. 8°, segundo numeral, de la CADH inc. f) (art. 75 inc. 22, CN) que regula el derecho amplio a la prueba al acotarlo a la prueba documental y del derecho irrenunciable a ser asistido por un abogado defensor —incluso suministrado por el Estado— y a que se le comunique previamente tal derecho (art. 8°, inc. c, CADH y art. 75 inc. 22, CN) más aún en un procedimiento que tramita a ciegas, con plazos de caducidad que pueden hacerle perder derechos y que seguramente pueden conducir al sujeto a autodenunciarse.

VII. Violación al derecho a no autodenunciarse (art. 18 y 75 inc. 22, CN)

El acto general de la AFIP, además, como se adelantó, viola 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, en el marco de la ley penal tributaria o por las posibles infracciones, 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 abul-

tada jurisprudencia internacional que lo prohíbe (28)].

En efecto, la tutela judicial efectiva se entiende tal, conforme el art. 8º, numerales 2 y 3 de la CADH, 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).

Al respecto, resulta plenamente aplicable al caso la reflexión de Ferreiro Lapatza (29): “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”.

Por su parte, explica Spisso (30): “Los derechos a guardar silencio y a no contribuir a la propia incriminación están estrechamente vinculados con el principio de inocencia implícitamente reconocido por la Constitución y mencionado en forma expresa en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y su razón de ser descansa en el respeto a la dignidad y libertad del hombre (...) La doctrina de la Corte Suprema de la Nación ha sentado la regla según la cual una prueba obtenida en violación de garantías constitucionales no debe ser usada en contra del titular de esa garantía”.

(28) Existe una abundante jurisprudencia al respecto por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos: “Funke vs. Francia”, 25/02/1993, “Saunders vs. Reino Unido”, 17/12/1996, “J. B. vs. Suiza”, 03/05/2001, “Chambaz vs. Suiza”, 04/05/2012, entre otros.

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

(30) SPISSO, Rodolfo R., “Derecho constitucional tributario”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2016, 6ª ed., p. 679.

Esto se corrobora porque le exige al sujeto que cumpla con la entrega de la documentación que le es requerida, la que seguramente lo conduce a autodenunciarse en el marco de la ley penal tributaria con condiciones de punibilidad bajísimas por la inflación imperante, siendo que a la vez el funcionario se encuentra obligado a denunciar. Y esto queda patente por lo dispuesto en el art. 6º de su texto: “La información y documentación suministradas a través del servicio ‘web’ mencionado tendrán el carácter de declaración jurada en los términos del art. 28 ‘in fine’ del dec. 1397 del 12 de junio de 1979 y sus modificatorios, constituirán elementos probatorios de las actuaciones digitales iniciadas y conformarán, de corresponder, los antecedentes para la prosecución de las acciones de verificación y fiscalización que se realicen al efecto”.

Por todo ello, la RG dictada por la AFIP es nula e inconstitucional y, de este modo, incurre en un supuesto de vías de hecho regulado en el art. 9º de la ley 19.549 que dispone que la administración debe abstenerse “de comportamientos que importen vías de hecho administrativas lesivas de un derecho o garantía constitucionales”.

En efecto, la susodicha RG de AFIP es nula de nulidad absoluta e insanable y por ello el Fisco debería revocarla (art. 17, ley 19.549).

Este tipo de norma infralegal constituye una forma menos perceptible que la simple negativa, establecida por una ley, a la tutela judicial efectiva.

Claramente no respeta el estándar mínimo de garantías del contribuyente y de todo ciudadano frente al Estado que, según la Corte IDH (“Tribunal Constitucional vs. Perú” y “Baena” —ya citados—), es el que corresponde al inculpado de un delito, y por ende se le aplican todas las garantías del segundo numeral del art. 8º de la CADH, aplicables expresamente a la materia fiscal tal conforme ha sido ratificado por la CSJN (“Marchal” y “Losicer” —ya citados—). Estándar que se aplica tanto a la persona humana (art. 2º, CADH) como

a la persona jurídica (conf. Corte IDH en “Cantos vs. Argentina” **(31)**, y CS, en Fallos 312:2490; 319:3415; 333:935 y 332:2657, y, en especial, por la interpretación recientemente efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación en “Aseguradora de créditos y garantías SA” **(32)**, aplicando la doctrina de la CSJN del “margen de apreciación nacional”). Por ello, es nula de nulidad absoluta sin admitir subsanación alguna.

VIII. Posibles vías para su rechazo

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 19.549 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”.

En esa dirección actuó el organismo al “dejar sin efecto” la RG 4838/2020 **(33)**, que había establecido un “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales”, mediante el dictado de la RG 5306/2022 **(34)** (art. 9°). Seguramente, tal decisión se vio motivada en los numerosos decisorios judiciales que la declararon nula **(35)** por su manifiesta

inconstitucionalidad —semejante a la que se comenta—, o que concedieron urgentes medidas cautelares **(36)** suspendiendo su aplicación.

De no hacerlo podría impugnársela por su nulidad puesto que, tratándose de una resolución general reglamentaria, se encuentra regulada por el art. 7° del decreto 618/97 que no contempla un mecanismo específico para su impugnación. De este modo, debe recurrirse supletoriamente a la ley 19.549 (art. 116, ley 11.683, dictamen de la PGN 239:554, y CS, Fallos 303:380 y 303:794), cuyo art. 24 —que se ocupa de la impugnación judicial de los actos administrativos de alcance general—, prevé en su inc. A la figura del “reclamo impropio” **(37)**. La norma no establece un plazo de interposición, por lo que debe atenderse a la prescripción.

También podría ser impugnada por la tradicional vía de la acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad del art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación o por medio de la acción de amparo (art. 43, CN y ley 16.986), con más un pedido de medida cautelar para evitar los perjuicios que su aplicación pueda acarrear, con las limitaciones a la tutela cautelar que consagra la ley de medidas cautelares contra el Estado nacional **(38)**.

Debería analizarse la legitimación, que prístina sería respecto de una asociación

(31) Corte IDH, 28/11/2002, Serie C No. 97.

(32) TFNac., Sala F, “Aseguradora de créditos y garantías SA c. DGA”, 03/02/2022.

(33) BO 20/10/2020.

(34) BO 27/12/2022.

(35) A modo de ejemplo, pueden mencionarse: CCCAF, La Plata 4, “Consejo profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires c. AFIP s/ Impugnación de acto administrativo”, 22/04/2022; Juzgado Federal de Córdoba 1, “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba c. AFIP s/ impugnación de acto administrativo”, 09/06/2022; Juzgado Federal de San Juan 2, “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de San Juan c. PEN y otro, s/ impugnación acto administrativo”, 15/06/2022 y, Cámara Federal de Comodoro Rivadavia ratificando la sentencia de primera instancia del Juzgado Federal de Río Grande, “Consejo profesional de Ciencias Económicas de la provincia de Tierra del Fuego c. AFIP s/ Impugnación acto administrativo”, 05/07/2022.

(36) A modo de ejemplo: Cám. Fed. Salta, “Inc. Medida cautelar Colegio de graduados en ciencias económicas de la ciudad de Salta Asociación Civil c. PEN y otro s/ ampro colectivo”, 27/12/2021; Juzg. Fed. Formosa, “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Formosa s/ incidente medida cautelar”, 04/02/2022, entre muchas otras, en casi todos los juzgados federales del país. Por la abogacía: CNCAF, Sala V, “F. A. C. A. c. AFIP-DGI s/ incidente apelación”, 24/05/2022, con implicancia a todos los y las abogado/as matriculados del país.

(37) Si bien Giuliani Fonrouge y Navarrine sostienen la procedencia del recurso jerárquico para la impugnación de resoluciones generales (GIULIANI FONROUGE, Carlos M., y NAVARRINE, Susana C., “Procedimiento tributario y de la seguridad social”, Depalma, Buenos Aires, 1999, 7ª ed., p. 38.

(38) Ley 26.854 (BO 30/04/2013).

de contribuyentes —si la hubiere— respecto de una presentación de tipo colectiva, o bien podría intentarse invocar una legitimación amplia derivada del art. 21 de la CN que dispone que toda persona está obligada a hacer cumplir la Constitución Nacional.

Otro camino, en cada caso individual, al ser notificado en el marco del SIACE de un requerimiento, el contribuyente puede contestar para evitar que automáticamente sea sancionado con las penas y medidas que la norma indica, pero no dando respuesta a lo que el Fisco solicita, sino rechazando esta vía con la argumentación necesaria para repeler la validez de la norma y poniéndose a disposición para responder lo requerido en el ámbito del proceso reglado por la ley respectiva y a la vez solicitar la vista de las actuaciones que generaron ese proceso sistémico en su contra. Y, en ese caso también en paralelo, podría sumarse a ello, frente al acto de la AFIP en el marco de dicha RG, una acción declarativa de inconstitucionalidad con más la solicitud de una medida cautelar.

IX. Reflexión final

Debe evitarse seguir aceptando normas infralegales del Fisco apartadas de la ley y de la Constitución Nacional e incompatibles con el Estado de derecho democrático y republicano. Claramente es una forma disimulada de alejar a los contribuyentes del debido proceso y al accionar del Fisco del control judicial.

Al respecto, el catedrático español, Ferreiro Lapatza (39) indicaba: “se advierte una especial perseverancia en la resistencia del poder a someterse, con todas sus consecuencias, en el ámbito tributario, al principio de tutela judicial efectiva (...) el afán de poder sobre los demás que se esconde en lado más oscuro del alma humana se refleja también en el lado más oscuro del poder político. El poder de la burocracia se resiste, muchas veces con apelaciones trascendentes y demagógicas, al interés general, o a la lucha antifraude a someterse a las normas jurídicas que derivan de la constitución aprobada por los ciudadanos y que refleja, ella sí, el interés común a la mayoría de ellos. Bajo el manto de unas normas que no traducen, sino que contradicen el interés común reflejado en la constitución, el poder político trata de alejar de los ciudadanos la tutela de jueces y tribunales porque sabe que no es lo mismo tratar con un ciudadano que pueda acudir con inmediatez ante un juez a dirimir sus controversias con la administración, que tratar con un ciudadano que no ve esta protección judicial sino como un horizonte muy lejano, tras un camino muy largo lleno de dificultades”.

(39) FERREIRO LAPATZA, José J., "Poder tributario y tutela judicial efectiva", en JIMÉNEZ DE PARGA CABRERA, Rafael, ABELLÁN HONRRUBIA, Victoria y FERREIRO LAPATZA, José J., Tres lecciones magistrales, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 67.