

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS
ESPECIALIDAD EN TRIBUTACIÓN



TRABAJO FINAL DE LA ESPECIALIDAD EN TRIBUTACIÓN

“Los derechos y garantías constitucionales del contribuyente en el paradigma de gobierno electrónico”

Autora: Cra. Gautero Maponi, Elizabeth del Carmen

Tutor: Cr. Rinaldi, José María

Córdoba, 01 de Marzo de 2017



Los derechos y garantías constitucionales del contribuyente en el paradigma de gobierno electrónico by Gautero Maponi, Elizabeth del Carmenis licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).



INDICE

Introducción	4
La Sociedad Actual y sus Costosos atractivos	7
Las Administraciones Tributarias:	
Las Administraciones Tributarias y Sus Debilidades	9
El Desvelo de las Administraciones Tributarias	10
1- El Comercio y el Dinero Electrónico	10
2- Los Precios de Transferencia	11
3- Los Paraísos Fiscales	12
4- Instrumentos Derivados y Fondos Especulativos de Cobertura	13
5- La Internacionalización de las Actividades Económicas	13
La Tecnología de la Mano de la Recaudación	15
Sistemas Tributarios que atentan contra el “Cash-Flow”	16
La Inequidad del Sistema Tributario	18
La Regresividad del Sistema Tributario	18
Los Vacíos Legales y sus Impactos	19
El Paradigma del Gobierno Electrónico	20
El Domicilio Fiscal Electrónico	22
La Firma Digital y Sus Efectos Jurídicos	31
Expediente Electrónico	34
Factura Electrónica y el Cambio Cultural Tributario	35
Fiscalización Electrónica	38
El Gobierno Abierto: análisis del impacto en la provincia de Córdoba	39
El Boletín Oficial Electrónico	39



Problemas que ocasiona el Boletín Electrónico.....	40
El Ministerio de Trabajo de Córdoba y el paradigma del Gobierno Electrónico ...	44
Los Tributos en el Gobierno Electrónico: Caso especial “Impuesto a los Sellos”	46
Los Administrados:	
Requisito del Acto Administrativo: Garantía del Administrado	51
Estabilidad de los Actos Administrativos.....	52
Límites a la Administración Tributaria	53
Del Derecho al Deber Ciudadano	55
Excesos de Atribuciones de la Administración Tributaria y sus Consecuencias.....	57
Resoluciones Reglamentarias e Interpretativas Conflictivas.....	60
Normas Inconstitucionales y sus Consecuencias	61
Conclusión	67
Algunas Propuestas en el Contexto de la Sociedad de la Información	71
Bibliografía	76



INTRODUCCIÓN

El proceso de globalización sustentado en el perfeccionamiento, la expansión de las TICs¹, la consecuente disolución de las fronteras geográficas y la crisis internacional configuran un escenario que requiere de un cambio de paradigma en las culturas organizacionales (Prats et al, 2004). Así pues, el rol de los estados en sus diferentes niveles debió replantearse y modernizarse como una oportunidad para desarrollar capacidades que acompañen esta nueva realidad.

El objeto principal del debate es delimitar el potencial modelo de gestión más apropiado para transformar los organismos públicos, hacerlos efectivos y satisfacer así necesidades colectivas, sin menoscabar las garantías constitucionales de los ciudadanos. Desafío imponente no solo porque el mundo entero enfrenta una de las peores crisis de la historia económica contemporánea, también por las peculiares características de este tipo de entes. Se trata de una complejidad natural impuesta primero por ser el mayor proveedor / tomador de información, prestador de servicios monopólicos y con escasos incentivos para el desarrollo de estrategias innovadoras que capturen un mayor número de usuarios. Además dichos interesados de los servicios estatales son siempre cautivos, es decir, no se trata de "clientes" a los cuales se los pueda seleccionar.

Norberto Rodríguez (1996) indica que el incremento de las necesidades sociales básicas y la disminución permanente de los recursos públicos potenciados por los efectos de la globalización condujeron a un replanteo operativo en torno a los principios de eficacia, eficiencia y economía.

¹ Las tecnologías de la información y la comunicación (TICs) se encargan de “el estudio, el diseño, el desarrollo, el fomento, el mantenimiento y la administración de la información por medio de sistemas informáticos, esto incluye todos los sistemas informáticos no solamente la computadora, este es sólo un medio más, el más versátil, pero no el único; también los teléfonos celulares, la televisión, la radio, los periódicos digitales, entre otros” (Asociación Americana de las Tecnologías de la Información, Information Technology Association of America, ITAA).



La “despapelización” de la administración oficial, el acceso remoto a los servicios de oficinas estatales las 24 horas, los 365 días del año, el desarrollo de portales que brinden un mejor y rápido acceso a la información sin necesidad de hacer largas colas para ser atendidos son algunas de las premisas de un “gobierno electrónico”. Este incluye todas aquellas actividades basadas en tecnologías informáticas, principalmente internet, para conseguir una gestión pública participativa acercándose a los ciudadanos.

Otra de las razones, según Horacio R. Granero (2003), se encuentra en la capacidad para aumentar la transparencia de los actos y políticas gubernamentales como alternativa al fuerte incremento de las restricciones en el manejo de los factores y la insatisfacción generalizada de la sociedad con relación al manejo de los fondos públicos.

Sin embargo, múltiples países de América Latina han implementado políticas de modernización que han llevado a altos niveles de pérdida de confianza de los ciudadanos en las instituciones de gobierno (Uvalle Berrones, 2004). Esto se debe, principalmente, a que en países con reducidos presupuestos de inversión, particularmente en vías de desarrollo, el proceso se encuentra generalmente atrasado. El “cuello de botella” que representa el acceso a internet, conjugado con el desconocimiento electrónico, se traduce en uno de los principales obstáculos para el éxito de la actualización gubernamental.

En Argentina hay diferentes normas que buscan consolidar el “gobierno electrónico”. A nivel nacional: la Ley N° 25.506, de firma digital, y el Decreto N° 378 sancionado por el Poder Ejecutivo Nacional, en abril de 2005. Así se fijaron los “Lineamientos Estratégicos que deberán regir el Plan Nacional de Gobierno Electrónico y los Planes Sectoriales de Gobierno Electrónico de los organismos de la Administración Pública Nacional”. A nivel provincial, Córdoba está implementando diferentes acciones al respecto: en el 2005 el “Plan Provincial de Gobierno Electrónico”, siete años después el



“Programa Córdoba Cerca 2012” y, por último, el modelo de “Gobierno Abierto” de 2014. Todo esto representa una estrategia esencial en nuestro país “ante el avance del comercio electrónico, las transacciones al interior de las multinacionales y el mayor número de paraísos fiscales...”, tal como lo advierte José María Rinaldi (2012, p.121) en su artículo “Tributación y las Nuevas Tecnologías”.

Aún así, la falta de armonización de la legislación con el nuevo paradigma de “gobierno electrónico” es evidente y se transgreden las garantías de los derechos de los administrados en tiempo oportuno y razonable. Por ejemplo, la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Córdoba. Además, están los inconvenientes derivados de la insuficiente infraestructura con capacidad para atender a los intereses colectivos: frecuente “caída de sistemas” o la falta de seguridad de muchos sitios web, entre otras cuestiones. En conclusión, hay que comprender que “digitalizar el gobierno no es sinónimo de instalar unas cuantas computadoras o de diseñar bonitos portales Web que ofrezcan información, sino que supone transformar la relación fundamental que existe entre el gobierno y el público”.²

En el presente trabajo de investigación se analizan las problemáticas de la innovación gubernamental, aquellas que producen pánico en los ciudadanos y que fisuran la organización hacia adentro (eficacia, eficiencia, sencillez, celeridad) y hacia afuera (interacción con el administrado).

² Tomado de: Castillo Juan Antonio, *Gobierno electrónico: Análisis y Evaluación del caso de un ente desconcentrado municipal*.



La Sociedad Actual y sus Costosos Atractivos

La multiplicación de la cantidad de información, su acceso indiscriminado y su costo insignificante son las bases de la actual sociedad de la información. Donde pensar inteligentemente, ser innovador, tener la capacidad de desarrollar y explorar redes, son las claves de una “nueva economía” que desprecia la producción del esfuerzo físico desplazado por el conocimiento, las habilidades, el talento y la creatividad (Leadbetter, 1999).

Esta era postindustrial ha concebido fallas desde su inicio y las consecuencias del cambio socioeconómico son quizás hasta inversas a las esperadas. Esto es porque si bien se han acortado las distancias físicas generando increíbles oportunidades dentro de un nuevo espacio político, económico y social de entrada mundial, se agrandó la brecha cultural de una complejidad inimaginable.

Cada vez tenemos más personas conectadas, porque sí, no realmente porque estén capacitada para estarlo. Así, la educación enfrenta los desafíos de la conectividad en países con grandes diferencias de acceso a las TIC y se convierte en la estrategia para garantizar la interacción hombre máquina. Es indispensable la adecuación tanto económica como ideológica para conseguir, por un lado, instruir a la fuerza laboral de nuevas habilidades y capacidades para enfrentar los retos de esta sociedad de la información; por el otro, aprehender los cambios como estrategia de orden y cohesión social.

Como se expresó, no es el número de computadoras el problema sino el cambio general en la economía mundial: alto grado de concentración industrial, entramados empresariales a nivel global, reorientación de las inversiones, que atentan contra los antiguos puestos laborales y las pequeñas y medianas empresas. Estamos frente a una



reestructuración de la organización económica y social que permita aprovechar las nuevas oportunidades y sortear las amenazas, ansiando incorporarse al nuevo esquema económico mundial. Ésta inserción dependerá de las condiciones tecnológicas, económicas, sociales y culturales de cada país, como así también de las estrategias que adopte en materia de políticas públicas principalmente en aspectos tributarios, motor de todo estado. Justamente la CEPAL³, ya en el 2009, puntualizó que las agendas de política son el resultado de procesos que se desarrollan entre fuerzas generalmente opuestas dentro de una sociedad y cuyo establecimiento puede interpretarse como un reconocimiento secuencial de problemas y oportunidades, de formulación de propuestas y de hechos o acontecimientos políticos.

En efecto, las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC), tienen un potencial adicional tan alentador como poco explotado: sus enormes posibilidades para aumentar la transparencia en las gestiones públicas y económicas de los agentes sociales (Almirón, 2005).

Nada indica, y la crisis mundial así lo demuestra, que se este utilizando este plus de transparencia que otorgan las TIC, contra la ocultación, injusticia, incompetencia y soberbia humana. En la otra punta se ha concentrado la vertiente economicista de la productividad y el beneficio, principalmente en los sectores más afectados por la revolución digital, como el de la banca y las comunicaciones, con su total falta de transparencia y su ocultación en las formas abstracta que ha diseñado como instrumento de dominación, y responsable de la crisis mundial y la erosión fiscal puestas de manifiesto en los paraísos fiscales y bancas off-shore (Rinaldi José María, 2012, p.124).

Uno de los aspectos más relevante como peligroso en este mundo intercomunicado es que todo lo que ocurra en una punta tiene su metástasis en el resto, es por ello que

³ Comisión Económica para América Latina y el Caribe.



Köhler puntualizaba “...el mercado solo no arregla nada. Necesita un Estado fuerte que le imponga reglas... La crisis muestra que la libertad sin fronteras genera destrucción”. Todo cambio importa un proceso de dificultades, que será tan importante como estructura tenga un estado y capacidad un gobierno para impartir medidas que aseguren un futuro orden.

En resumen, se crearon productos tan complejos que tenían el efecto de aumentar tanto el riesgo como las asimetrías en la información. Esta configuración mundial trae nuevas posibilidades de crecimiento económico e integración social, sin embargo, plantea peligros donde anida la crisis global. Como advierten estudiosos, una buena regulación podría orientar las innovaciones de forma que aumentaran la eficiencia de nuestra economía y la seguridad de nuestros ciudadanos.

Las Administraciones Tributarias

Las Administraciones Tributarias y sus Debilidades

Comenzaremos por plantear que la tarea de administrar y diseñar políticas de un estado no es sencilla. Mientras se intenta accionar desde el gobierno para proteger a un sector se desprotege a otro. El costo de oportunidad al que se enfrenta es aún mayor si éste debe atender también los reclamos de sus acreedores internacionales.

En este sentido, el estado tiene encomendada la tarea de demostrar a los contribuyentes que es más eficaz administrando los fondos públicos en su conjunto que si el dinero fuera gestionado individualmente. Por lo tanto, la falta de información y transparencia constituye el deterioro de la predisposición de los ciudadanos a contribuir explicando en cierta medida la existencia del nivel de evasión.

Estos elementos interactúan en forma permanente generando variedad y complejidad de los temas que debe atender la autoridad. Es así como las decisiones



gubernamentales de largo plazo son sacrificadas y reemplazadas por medidas de corto plazo que permitan satisfacer la demanda.

Esta visión, corto placista del estado, motiva indirectamente a los contribuyentes a no cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones. Sumado a medidas como planes especiales de cumplimiento fiscal, blanqueos, falta de información y transparencia sobre el destino de los fondos públicos, las diferencias en el dictado y cantidad de normas que regulan la actividad, la presión tributaria, la inequidad y regresividad del sistema tributario.

El Desvelo de las Administraciones Tributarias

La globalización junto con la integración internacional y el rápido progreso tecnológico dieron lugar a un nuevo escenario que afecta la capacidad de recaudación y la distribución de la carga impositiva de las administraciones.

Es lo que Vito Tanzi⁴ denominó “termitas fiscales que corroen los cimientos del sistema tributario”, lo que dio lugar a “nuevas e innovadoras formas de uso de la tecnología y el conocimiento para elevar el ingreso tributario”:

1- El Comercio y el Dinero Electrónico

Transacciones que se realizan por vía telemática, relativas a cesiones de bienes o a prestaciones de servicios tales como la distribución on- line de productos digitales, la transferencia de fondos por vía electrónica, etc. Básicamente implica el abandono del formato en papel por lo que se vuelven vulnerables a ser detectadas. Pero el cambio tecnológico más importante es el paso de la producción y venta de mercaderías físicas a digitales, por ejemplo, la música, fotografías, servicios financieros, asistencia y consultorías, entre otros servicios, que se pueden prestar por la web directamente. Ello

⁴ “La Globalización y la acción de las termitas fiscales”, Revista Finanzas & Desarrollo, Marzo de 2001.



significa un problema para definir un establecimiento permanente a los efectos de atribución de base imponible a una u otra jurisdicción.

Sin embargo, este tipo de intercambio culmina, de igual forma, con dinero electrónico. Estamos hablando que toda la operación podría quedar al margen de la contabilidad empresarial, inclusive su cancelación. Esto evidencia un riesgo principalmente para los impuestos que recaen sobre el consumo, moneda corriente en la caja de todo fisco y por consiguiente en el tributo a la renta.

2- Los Precios de Transferencia

Otra práctica a la que todos los gobiernos temen es el comercio dentro de una misma compañía, el cual se vuelve peligroso cuando las empresas son multinacionales. Complejas relaciones comerciales de entes pertenecientes a un grupo comercial, maniobras como la asignación de costos fijos, la valoración de marcas comerciales, patentes e inclusive préstamos, son algunas de las formas de trasladar utilidades. Estas operaciones, se encuentran amparadas por los vínculos existentes entre las partes donde no se cumple con el principio de precio normal de mercado. Produce lógicamente, un impacto en las contabilidades de las organizaciones vinculadas abriéndose camino a la evasión fiscal internacional.

Las administraciones, a raíz del fuerte incremento de operaciones comerciales entre agentes de distintos países y por las dificultades ya planteadas trabajan duro armonizando normativas sobre “Precio de Transferencia” que permitan concluir si una operatoria fue pactada entre partes independientes o si fue manipulada. Este criterio tiene sus pilares en “el principio de plena competencia”, las transferencias internas de un grupo deben ser comparables de aquellas que serían negociadas entre empresas independientes regidas por los mecanismos de mercado de libre competencia. No obstante, es lógico pensar que esta



medida no es suficiente para evitar que las bases imponibles se erosionen a través de acciones tendientes a promover la evasión y elusión; por ello destacamos la prosecución de distintos acuerdos.

3- Los Paraísos Fiscales

Como resultado de la globalización económica, se desprenden estas cuevas financieras, entendido como lugares en los cuales se pueden mantener bienes o percibir rentas, sin que estén sujetos a gravámenes, o bien, con impuestos o tasas efectivas mínimas; aunque normalmente, la asignación de bienes o rentas a entidades jurídicas que se sitúan en paraísos tributarios, son de naturaleza ficticia. Pero real o no, ocasiona una erosión de las bases imponibles de los tributos en los países en donde se generó la riqueza.

Estos centros financieros extraterritoriales (offshore), radicados en zonas sin ley, han contribuido a las practicas anteriores y hasta han servido de motor para las inversiones financieras. Escogidos por el anonimato donde fácilmente se pueden cometer operaciones ilícitas y delitos como el lavado de dinero; así como también operaciones semilegales e incluso legales que permiten distorsiones en la economía a partir de la evasión de impuestos. Sumado a que los fondos direccionados a estas zonas pueden estar relacionado con operaciones de comercio exterior que van en detrimento de los recursos y las reservas nacionales. Se estima que alrededor de la mitad de la riqueza del estrato superior de ingresos de América Latina se mantendría en sitios offshore (Gaggero, 2007).

Recordemos que este flagelo, estrechamente vinculados al desarrollo del paradigma tecnológico desarrollado supra, surgió en la década del ´80 asociados a la supresión de las trabas legales y controles de cambio. Intensificándose los movimientos internacionales de capital financiero, estimulados por los flujos de información digital que permiten la transferencia fácil y barata en tiempo real de dinero y datos, germen de la crisis global.



Cifras muestran que alrededor del 60% del comercio mundial supone transacciones intraempresa, de las cuales el 80% se instrumenta a través de paraísos fiscales (Rinaldi, 2012).

No existe solución mágica frente a este flagelo, porque si bien no es ilegal que existan estos paraísos, muchas de las operaciones financieras que se realizan en estos lugares “sí lo son”. Las medidas habitualmente recomendadas por organismos internacionales consisten en modificaciones de legislación interna de cada país donde se prevea un tratamiento severo para operaciones desarrolladas allí. Por otra parte, una mayor cooperación internacional entre los países con auditorías simultáneas o dispositivos particulares de intercambio de datos.

4- Instrumentos Derivados y Fondos Especulativos de Cobertura

El problema de estas prácticas para canalizar el ahorro se presenta cuando los agentes financieros de los fondos operan desde los paraísos fiscales, ya que no se encuentran regulados o lo están escasamente. El inconveniente se presenta al momento de identificar los beneficiarios, las transacciones y las jurisdicciones para atribuir las ganancias provenientes de ellos. “Las distinciones entre la renta de capital y las ganancias o pérdidas de capital, o entre los dividendos y los intereses, se vuelven muy imprecisas. El uso generalizado de derivados imposibilita el gravamen del ingreso de las inversiones transfronterizas mediante la retención de impuestos en la fuente” (Vito Tanzi, 2001).

5- La Internacionalización de las Actividades Económicas

Como hemos visto, la forma de comerciar de hoy no es la misma que en la época de nuestros abuelos. En el pasado, ocurría entre actores que se encontraban radicados dentro del territorio de un mismo estado, con lo cual en dicha jurisdicción se podía tener el control absoluto de los hechos imposables que se perfeccionaban.



Las crecientes actividades en el exterior tanto del capital intelectual, como se los simples inversores permiten declarar de manera provechosa las rentas, incrementando el beneficio propio e incentivando al ahorro fuera del país de residencia. Hasta las simples compras en el exterior reducen la posibilidad de los países de imponer impuestos selectivos al consumo de productos de fácil transporte, ya que el viajero optará por adquirir donde encuentre “tax free”.

Nace un nuevo proceso, denominado “internacionalización de las actividades económicas” y ha dado lugar a la formación de distintos bloques comerciales. Una nueva unidad que, si bien no es un nuevo país, tiene características comerciales y regulaciones especiales, que permiten que las naciones que lo integran comercien entre sí, con mayor flexibilidad y con beneficios de desregulación de medidas aduaneras, reducción de la carga impositiva por dicho intercambio, etc.

“...De igual manera el incremento de liberalización de los mercados financieros ha mejorado la repartición internacional de ahorros y capital, y ha reducido para las empresas el costo de acceso al capital. Sin embargo, ha aumentado a su vez las posibilidades de evasión y elusión fiscal. En este nuevo contexto se han multiplicado los paraísos fiscales y algunos gobiernos han adoptado regímenes fiscales preferenciales con el fin de atraer actividades móviles” (Lamagrande, Alfredo J., op. cit., 1999, pág. 151).

En general, todas las prácticas hasta aquí esbozadas, llevan en sí mismo un grado de incertidumbre tal que permiten tanto a las empresas como los individuos estos juegos de planeamiento tributario global para reducir todo lo posible la presión impositiva. Ante estos cambios, la evasión fiscal adquiere nuevas tipologías y resulta indispensable que las Administraciones Tributarias reaccionen.



La Tecnología de la Mano de la Recaudación

Hasta hace unos años, el fisco centralizaba su lucha contra la evasión en el accionar de los inspectores, que a través de una auditoría fiscal relevaban el cumplimiento de la normativa tributaria por parte de los contribuyentes. Esta estrategia se basaba principalmente en la utilización del recurso humano, demandaba un mayor o menor lapso de tiempo en función a la profundidad que se le diera a la inspección y se consideraba exitosa en la medida en que lograran determinar ajustes a los tributos exteriorizados o no por el contribuyente. No siempre esta función de fiscalización tenía su continuidad en una acción de cobro efectivo de esos ajustes. A la vez, la “sensación o percepción del riesgo” por parte de los contribuyentes era más remota, no resultando tan efectiva como medida para promover el cumplimiento voluntario.

En la actualidad, esta situación ha sido superada, contando con tres pilares básicos: tecnología, informática e Internet, sobre los cuales el gobierno ha ido desarrollando una serie de estrategias que permite un seguimiento en tiempo real de los contribuyentes.

Partiendo de la unificación de los organismos de control se han generado enormes bases de datos que se nutren con información proveniente de fuentes diversas, tales como el propio contribuyente, registros públicos y privados, entidades financieras, terceros vinculados y fiscos provinciales, entre otras. Un caso típico es la interrelación directa entre las áreas operativas aduanera e impositiva, cooperando a nivel nacional, provincial y municipal.

Como consecuencia directa, puede señalarse que esta situación aumenta sustancialmente la percepción del riesgo, lo que incentiva a trabajar dentro del marco legal. Se suma, además, un programa de educación tributaria y una acción efectiva y ejecutiva de cobro, aprovechando los mismos pilares mencionados antes.



Su finalidad es clara, ya que no tienden a incrementar la presión tributaria mediante el aumento de los impuestos a cargo de los contribuyentes, sino que procuran optimizar la función de la administración tributaria en sus tres aspectos básicos: prevención, control y sanción.

Sistemas Tributarios que atentan contra el “Cash-Flow”

“El diseño de los sistemas tributarios ocurre en un contexto socioeconómico y sociocultural determinado, estos se influyen y son influidos, modificados por otras circunstancias, tales como, la globalización” (Lamagrande, Alfredo J., “Evasión fiscal”, VII Congreso Tributario, San Martín de los Andes, 1999, pág. 197).

Por ello, es necesario que contemplen un equilibrio entre las distintas capacidades contributivas y las tasas de tributación impuestas, hasta la concurrencia del monto necesario para atender el gasto, es decir trasladando los menores costos posibles para los contribuyentes.

Nuestra administración, tiende a crear herramientas que permitan combatir tanto la evasión que se genera a nivel local como la que se lleva a cabo entre residentes y no residentes del país, para evitar que se filtre el ingreso público. En primer lugar, porque el déficit fiscal generado, incide en el sustento de la actividad del estado y en los servicios públicos imprescindibles que debe garantizar. Además, porque la evasión produce un efecto nocivo en la distribución injusta de la carga fiscal entre cumplidores e incumplidores.

Quienes realizan actividades económicas cancelando todos los impuestos, se hallan en situación desventajosa frente a quienes evaden. La desigualdad contributiva, no siempre incide en los precios, sino que provoca indirectamente consecuencias de mercado porque



modifica las condiciones y la capacidad productiva de las empresas. Esta reducción de las posibilidades económicas de algunos fomenta la competencia desleal entre el evasor y el agente económico que cumple con todas sus obligaciones. Paradójicamente mientras los incumplidores consiguen menores costos impositivos a través de artificios evasivos, cumplidores los financian.

Este comportamiento ilegal cuando no es sancionado, se constituye en un elemento psicológico que va en contraposición con la moral, influyendo negativamente en quienes cumplen con el deber social. De ahí, que los altos montos de evasión desprestigian la acción del ente fiscalizador aumentando sus costos y reduciendo la disposición a declarar correctamente. El irrespeto hacia las autoridades impositivas motivado por la incapacidad de ésta en detectarlos, generan en la ciudadanía desconfianza en la efectividad de las instituciones del Estado.

En segundo lugar, se encuentran factores de naturaleza política relacionados con variables económicas y financieras que intervienen en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, constituyendo estímulos negativos para el comportamiento del contribuyente. El desempeño económico del éste, junto con presiones financieras y las características de nuestro sistema tributario conducen a decisiones empresariales que privilegian cubrir el pago de lo imprescindible que garanticen la continuidad del negocio: sueldos, alquileres, proveedores; financiándose de esta manera con los tributos no ingresados. Esta decisión está motivada además en el hecho que históricamente la administración argentina establece cada tanto fabulosos planes de pagos que hasta dejan en ridículo a quién pagó en término. Otra característica no despreciable para los evasores es la tolerancia por parte de las administraciones al fraude fiscal, traducido en un inadecuado régimen sancionatorio.



En tercer lugar, como causas técnicas y jurídicas, pero que no dejan de lado las decisiones políticas, se considera la anomalía tributaria entendida como la excesiva complejidad de normas y cuasi-normas en constante cambios que generan un círculo vicioso de interpretaciones (ver página 19).

La Inequidad del Sistema Tributario

La no confiscatoriedad y la equidad de un sistema tributario constituyen algunos de los valores más importantes que el mismo debe tener, dado que el fin primordial es distribuir el monto de los gastos incurridos por el estado, entre los habitantes del mismo sin violentar la propiedad privada ni la fuente de producción de riqueza.

Esta aceptación por parte del universo de contribuyentes es a lo que se refiere Owen cuando afirma “...La propiedad más importante de todo impuesto es la capacidad de ser recaudado...”. En el mismo sentido Musgrave señalaba “la importancia que tiene una adecuada definición de renta, a fin de determinar la equidad en sentido vertical, esto es, para planear los impuestos y las transferencias de modo que se ajusten a situaciones relativas y también para establecer la equidad en sentido horizontal, es decir, para otorgar tratamiento igual a las personas en situaciones iguales” (Lamagrande, Alfredo J., op. cit., 1999, pág. 108).

El autocumplimiento del contribuyente está sujeto al reparto de la carga que debe asumir cada individuo, si este no es aceptado como justo, se debilita la participación pudiendo llegar a extremos que pongan en peligro el sistema. En este punto, se entra en el marco de la evasión como medida de protección ante dicha injusticia percibida.

La Regresividad del Sistema Tributario

No existe impuesto que no sea regresivo, distorsivo o neutral. Por cuanto, “es impuesto”, es obligatorio y por más que se tomen todas las previsiones posibles como



exenciones, deducciones, desgravaciones, etc. tendientes a reducir la presión fiscal en post del equilibrio, no es suficiente.

El sistema tributario argentino se caracteriza por la importante regresividad en el ámbito económico – tributario. Básicamente por la fuerte incidencia de impuestos al consumo, con una alícuota que en principio puede ser definida como elevada. Ocurre que una persona con ingresos inferiores pero alícuotas equivalente, tributa un monto mayor dado, que es más propenso a consumir una porción mayor del ingreso que la persona que obtiene ingresos mayores (El Dr. Miguel Cruz Amorós, ex Director General de Tributos de España en el VII Congreso Tributario, celebrado en San Martín de los Andes, durante el año 1999).

Amorós define a la problemática generada por el fraude fiscal como “un problema interminable, para el cual no existen soluciones instantáneas”. Entendido como un fenómeno por el que no puede haber autocomplacencia, dado que el mayor riesgo del administrador tributario es creer que ha conseguido controlar el fraude fiscal o la evasión, en un determinado momento.

Según la evidencia empírica éste fenómeno tiene una gran capacidad para regenerarse inmediatamente, fomentado por las debilidades o despistes por parte de la Administración Tributaria.

Los Vacíos Legales y sus Impactos

La mentalidad del evasor se refugia en el exceso y desorden de las disposiciones de carácter fiscal, argumentando que son motivos de confusión e incertidumbre. No obstante, es cierto que falencias o vacíos legales son encontrados a menudo en nuestras normas. Esto impide interpretar en forma correcta el tratamiento de una determinada situación o bien cuál fue la intención del legislador y le da “letra” al no contribuyente.



Esta misma situación produce frecuentes discusiones administrativas y judiciales, con una implícita generación de costo y excusa al interesado de una correcta aplicación de la norma lo que impide que pueda ser sancionado severamente.

Se dice que nuestro país se encuentra en un estado de anomía tributaria, con respecto a la cantidad de resoluciones, normas y cuasi-normas que se dictan y la velocidad a la que se producen los cambios en el sistema tributario. Un equilibrado sistema tributario debe respetar los principios de certeza y comprensión de las normas tributarias presentes y futuras evitando cualquier desliz interpretativo.

Neuma formuló el principio de certeza en la imposición como “El principio de transparencia tributaria, exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir, con inclusión de reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de impuestos” (Lamagrande, Alfredo J., op. cit., 1999, pág.107).

Es así como la certeza, como principio normativo, otorga seguridad jurídica al sistema evitando discrecionalidades e interpretaciones disímiles.

El Paradigma del Gobierno Electrónico

Las nuevas tecnologías bien implementadas, es decir, al alcance de todos, interpretables y con legislación que no se encuentre detenida en el tiempo, constituyen el puntapié inicial de un estado igualitario/participativo. Al mismo tiempo, son las herramientas propicias para frenar la erosión fiscal que están sufriendo los países debido a



prácticas descriptas como el comercio on-line, el uso de dinero electrónico, los precios de transferencias y los “paraísos fiscales”.

Este mecanismo debe ser entendido como un medio alternativo, mientras los niveles de acceso a internet no se eleven. Es necesario evitar las consecuencias negativas que implicaría imponer a los ciudadanos desde el gobierno las nuevas tecnologías de comunicaciones. Para ello existen al menos dos alternativas:

- a- mantener paralelamente las formas tradicionales de actuación administrativa. Esta opción presenta menos inconvenientes desde la óptica del pleno respeto a los derechos de los ciudadanos al ser ellos, quienes, libremente, decidan el modo de relacionarse con la administración pública,
- b- adoptar las medidas oportunas para universalizar el acceso. Esto ofrece indudablemente ventajas al unificar el soporte a utilizar y permitir la digitalización de los expedientes. Se simplifica así de manera importante el trabajo administrativo y se facilita el ejercicio de algunos derechos por vía telemática.

Al parecer, Argentina ha tomado la última alternativa, lo que significa que no contemplaron a la totalidad de los administrados. Como bien se plantea, tan solo pensaron hacia adentro, es decir, en cumplir en términos de eficiencia, eficacia y economía de gestión.

Lo expuesto hasta aquí revela la importancia de analizar los inconvenientes derivados de la modernización de estado para contribuir a mejorar la relación con los administrados. Reconociendo el pleno ejercicio de los derechos de aquellas personas que, en función de circunstancias muy diversas, carezcan de la posibilidad de entablar relaciones a través de estas herramientas. Los gobiernos deberán tener en cuenta que “aún



son escasos los individuos que realizan y están dispuestos a realizar todas sus transacciones on-line” (Italo Fernández Origgi, 2000).

El concepto de “gobierno electrónico” es clave ante la realidad que atraviesa Argentina y en esta línea se ha dictado legislación en los diferentes niveles públicos que obligan la implementación de las nuevas tecnologías. Empero, la carencia de esfuerzos suficientes por parte de la gestión pública fisura el sistema generando incertidumbre y desconfianza en la población.

En estos últimos años, en materia tributaria, hubo muchos “manotazos de ahogados” por parte de los gobiernos para contrarrestar los efectos erosivos en la base imponible. El vertiginoso uso del comercio por la internet, la desaparición de la utilización del dinero físico y las transacciones web constituyen prácticas que eliminan restos contables de operaciones gravadas impositivamente. Para lo cual la administración respondió con la implementación de un sin número de medidas: presentaciones electrónicas, actualizaciones constantes de aplicativos impositivos, regímenes informativos de todos los colores, hasta llegar hoy a la tan temida “factura electrónica”. Sin mencionar la declaración jurada on-line, la firma digital, el boletín oficial, las fiscalizaciones electrónicas y como si fuera poco la obligatoriedad en la constitución del domicilio fiscal electrónico con los efectos jurídicos que implica.

Domicilio Fiscal Electrónico

La implementación del domicilio electrónico por medio de la Ley 26.044, y RG de AFIP N° 1995/06 (B.O. 20/01/2006), constituye otro intento por mejorar la relación Fisco-Contribuyente, disminuir costos, aumentar la eficiencia y dinamismo del proceso de notificaciones. No obstante, surgen serios defectos y sustanciales vacíos jurídicos, que el contribuyente deberá tener en cuenta al optar por este nuevo procedimiento.



El artículo agregado sin número a continuación del artículo 3° de la Ley 11.683, conceptualiza al domicilio electrónico como aquel sitio informático, seguro, personalizado, válido y optativo. Éste, es registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Por último, establece que el domicilio electrónico producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que se practiquen por esa vía. Lo que implica que los documentos digitales así comunicados gozarán, a todos los efectos legales y reglamentarios, de plena validez y eficacia jurídica.

La constitución del domicilio fiscal electrónico significa la renuncia expresa a oponer, en sede administrativa o judicial, defensas relacionadas con la inexistencia de firma ológrafa en los actos notificados en el mismo. Asimismo, tampoco releva a los contribuyentes de la exigencia de denunciar el domicilio fiscal, ni limita o restringe las facultades de la AFIP de practicar notificaciones por medio de soporte papel en domicilios alternativos.

Para comenzar el análisis primero puntualicemos que esta nueva tipología de domicilio (atributo de personalidad) y notificación no están previstos específicamente en los Códigos de Procedimiento Administrativo Nacional, ley 19.549 reglamentada por dec. 1759/72 y Procesal Civil y Comercial de la Nación. Es que la notificación es el medio por el cual se pone en conocimiento de un tercero una resolución administrativa o judicial, con el fin de que éste último ejerza su derecho de defensa y de mantener el principio de bilateralidad que debe imperar en toda comunicación.

En este sentido, la teoría de la recepción sostiene que produce plenamente sus efectos cuando se han respetado las normas que regulan la llegada al destinatario,



independientemente de que este último se imponga efectivamente del contenido. Es decir, uno de los requisitos de la notificación es la firma por el cual el contribuyente recibe conforme la comunicación que se le ha cursado, y a partir de la cual comienzan a correr los plazos indicados por la ley. Por otra parte, la teoría del conocimiento considera que la falta de notificación o su irregularidad no impide otorgar eficacia notficatoria a lo informado por otros medios. Estas posturas son complementarias, dado que ante la falta o irregularidad del acto de notificación puede alegarse el discernimiento obtenido por otros medios siempre que de las circunstancias del caso tal anoticiamiento resulte inequívoco. Por ejemplo, la toma de vista del expediente, da por válida todas las notificaciones desde la fecha en que se toma de vista del mismo, aún antes de la efectiva recepción de la comunicación pendiente en el domicilio fiscal del contribuyente.

La actual modificación de la ley 11.683 ha adoptado en este aspecto, un criterio muy cercano a la teoría de la recepción, dado que el inc. g) incorporado al art. 100 prevé como forma de notificación válida y perfeccionada la "puesta a disposición del archivo o registro que lo contiene en el domicilio fiscal electrónico constituido por los responsables". Es decir, la propia regulación nacional obliga al contribuyente a ingresar al servicio e-ventanilla (forma que adopta el domicilio fiscal electrónico ante AFIP), sin embargo, la omisión de entrar al sitio web no impide que comiencen a correr los plazos. Ya la cámara en dos causas, donde el contribuyente quiso discutir la falta de anoticiamiento de las determinaciones, reversó lo pretendido diciendo que prevalece el constituido para ese trámite particular (Trulli, CNACAF Sala IV y Gordon Miguel Sala II). Con ello cada vez que frente a algún trámite nos obligue “el sistema” a constituir domicilio fiscal electrónico, mucho cuidado porque después no se pueden discutir la validez de las notificaciones efectuadas en el mismo.



Otro matiz del sistema es que, en principio, se trata de un “régimen opcional” (art. sin número a continuación del art. 3° ley 11.683), en la realidad esta opción pasa a ser un requisito para la admisión de algún trámite web, e ilegalmente obliga la constitución del domicilio electrónico. A nivel nacional los trámites que requieren la adhesión al domicilio fiscal electrónico y la declaración de un teléfono y e-mail son: Moratorias de cualquier tipo, trámites de devoluciones o compensaciones solicitadas al fisco (solicitud de percepciones por compra de moneda extranjera), para trámites de los auxiliares del comercio y el servicio aduanero, entre otros. A nivel provincial, Córdoba simplemente para emitir una constancia de inscripción es necesario constituir domicilio fiscal electrónico, de ahí en adelante cualquier otro trámite que se desee hacer es imprescindible. La Dirección General de Rentas de la provincia de Córdoba estableció la constitución obligatoria del Domicilio Fiscal Electrónico para un amplio grupo de contribuyentes a partir del 2013 a través de la resolución normativa 87/2013.

Respecto de, cuál será la oportunidad en la que los actos administrativos comunicados mediante esta modalidad quedarán notificados, la reglamentación nacional prevé que será el día en que se realice la apertura del documento digital o el día martes o viernes inmediato posterior a la fecha en la que la notificación se encuentra disponible en el buzón fiscal electrónico, el que ocurra primero. Otra carga adicional para el contribuyente, quien deberá ingresar a los diferentes dominios web del fisco nacional y de los provinciales para notificarse. Entonces, si tiene inferencia en las 22 provincias deberá hacer el ingreso a 23 sitios web para corroborar que no tiene ninguna comunicación pendiente. Esto, agravado además con el hecho que a nivel nacional si hace ya una semana que no abrió al servicio pertinente, probablemente ya comenzaron a correr los plazos de lo que esté allí almacenado.



En la causa Fiestas y Eventos SA de 08-01-2008 y 29-04-2008 recibe la intimación de DGI a pagar el saldo de ganancia y la firma dice que no le corresponde porque su DDJJ no arroja ese saldo. La firma investiga, en treinta y siete minutos se habían presentado cincuenta y una declaraciones juradas rectificativas. DGI frente a esta investigación dice que como está presentado con clave fiscal hay que abonar la deuda. Se presenta la queja y el fisco nacional respondió que no corresponde a AFIP expedirse sobre la relatividad de los dichos alegados por el contribuyente, sino que es competencia de la justicia ordinaria. Con sentencia de cámara se desestima la pretensión del fisco.

Esta inseguridad aplicada al domicilio fiscal sumado a que de ninguna manera está reglamentado cuando yo recibo una notificación por domicilio electrónico desde cuando estoy notificado, genera los siguientes interrogantes:

- 1- cuando comienzan a correr los plazos: ¿desde que entro la notificación al sitio web? ¿o desde que yo efectivamente me entero porque la abrí?,
- 2- ¿la casilla tendrá un disparador que mande un aviso diciendo lo que se envió qué día y cuando se abrió?,
- 3- ¿qué ocurre con la confidencialidad? ¿cómo evito que el mensaje sea leído por una persona distinta?,
- 4- la autenticidad: cómo sabe que el que remitió de un lado u del otro es el verdadero remitente y que no sea alguien que está jugando al hacker con mi clave,
- 5- la integridad: ¿cómo se evita que el mensaje pueda ser recortado?,
- 6- el no repudio: como se evita que alguien diga que no respondió ni que tampoco fue el remitente.

Según la información que maneja iProfesional.com, el organismo recaudador nacional tiene intenciones de implementar, con carácter obligatorio y en etapas de acuerdo



con la actividad realizada, el mecanismo de notificación online para empresas y particulares. Lo que Implica volver a la versión original elevada por el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional en 2005, la cual había sido modificada revirtiendo la característica de "domicilio obligatorio" para ser una opción a ejercer por el responsable.

Sergio Rufail, subdirector general de Servicios al Contribuyente AFIP, en la reunión de la Cámara Argentina de Comercio, dijo que el Gobierno enviará un proyecto de ley al Congreso para que el domicilio fiscal electrónico sea obligatorio, junto con el deber de facilitar una dirección de correo electrónico y un teléfono al que se pueda notificar lo publicado en ese domicilio. Es que de lo contrario habría que abrir el micrositio todos los martes y viernes del año para saber si hubo alguna novedad en ese domicilio.

Tácitamente, la Administración Nacional está reconociendo que el servicio e-ventanilla no funciona como era de esperarse, motivo por el cual además de exigir como requisito la constitución del domicilio fiscal electrónico, solicita informar teléfono de contacto y correo electrónico “e-mail”. Lo que se comprobó, es que el fisco nacional no solo envía una comunicación al e-ventanilla, sino que además utiliza estos medios registrados para notificar al deudor por ejemplo la falta de pago de alguna de las cuotas de la moratoria.

Entretanto, el marco legal vigente establece que las autoridades tributarias sólo pueden utilizar las comunicaciones informáticas para los siguientes actos administrativos: liquidaciones administrativas de impuestos, Citaciones, notificaciones y emplazamientos e intimaciones. Por lo tanto, se excluyen: a) las resoluciones que contienen determinaciones de oficio, b) las que mandan a instruir sumarios, c) aquellas que imponen penas de clausuras, d) aperturas de verificaciones impositivas e) vistas de liquidaciones, f) las resoluciones sobre recursos administrativos.



Hasta que no se modifique la ley 11683, el contribuyente debe tener muy en cuenta lo anteriormente expresado, porque ante la pretensión de no haber sido efectivamente notificado el acto administrativo remitido por vía electrónica, la AFIP puede argumentar que este régimen es optativo. Con lo cual, si el contribuyente optó por informar un domicilio electrónico, queda obligado a reconocer la validez de las notificaciones bajo las prescripciones del art. 100 inc. g). Obsérvese, que tal inciso habla de "puesta a disposición", por lo que la AFIP podría pretender que ni siquiera problemas de servidor al que está conectado el contribuyente y que hayan impedido el efectivo ingreso del mensaje a su dirección electrónica son oponibles a la validez de la notificación, dado que bajo un análisis gramatical de esta normativa basta para ello con "enviar" el mensaje a la dirección electrónica constituida. Recuérdese, que la notificación que se le cursa a un contribuyente hace nacer derechos constitucionales como son el debido proceso legal y el derecho de defensa, los cuáles se verían vulnerados ante la falta de lectura del archivo puesto a disposición.

La clave es asegurar que la notificación sea efectivamente recibida por el destinatario. Por su parte dos reconocidos profesionales del derecho tributario de la UBA Leandro Passarella y Alberto Tarsitano, puntualizan que "en la actualidad, la firma es requisito esencial para la validez de las notificaciones. De aprobarse la creación del domicilio fiscal electrónico obligatorio, el uso de la firma digital debería promoverse de manera masiva". En tanto, Tarsitano ve en la figura del domicilio fiscal electrónico una "fuente segura de litigiosidad. Vamos a estar discutiendo la validez de las notificaciones... Me parece que es una mala distribución de la energía de la administración y del contribuyente, que va a tener que emplear recursos personales y asesores para discutir estas cuestiones." Por su parte, el Informe de la Comisión de Estudios Tributarios del Consejo



Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) del 11 de marzo de 2005 dirigido a las Cámaras de Diputados y de Senadores del Congreso Nacional reza respecto del domicilio electrónico que "resulta apropiado incorporar a la ley de procedimiento tributario toda normativa que recepte los progresos tecnológicos e informáticos, acarreando beneficios tanto para el fisco como para el contribuyente. No obstante ello, la medida propuesta cuenta con riesgos los que deberán ser evaluados minuciosamente, entre los que se pueden destacar: a) analizar si el sistema a implementar cuenta con las garantías de seguridad necesarias para que las notificaciones a realizarse entre las partes surtan efectos, pudiéndose cumplir por ende con el principio del debido proceso y a fin de no vulnerar la inviolabilidad de la defensa en juicio; b) incorporación de mecanismos que permitan verificar la recepción de las notificaciones; c) procedimientos alternativos a aplicar ante inconvenientes que surjan con los servidores".

En igual sentido, encontramos jurisprudencia (Fallo de la Cámara Nacional Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala IV del 16/03/2006, Club Atlético Newell 's Old Boy c. Dirección Gral. Impositiva) que plantea el problema de los medios de notificación habilitados por el ordenamiento y su necesaria relación con el deber de la administración de notificar sus actos de manera efectiva al administrado. En esta, se desechó la carta certificada con aviso especial de retorno como medio idóneo de notificación⁵, a pesar de que esa modalidad se encuentra prevista expresamente en el procedimiento administrativo específico en materia tributaria que regula la ley 11.683⁶. Es claro que el medio de notificación utilizado por el Fisco, en este

⁵ El punto no es menor ya que como señala la doctrina, la carta certificada con aviso especial de retorno es el medio tradicionalmente utilizado por la A.F.I.P. para practicar las notificaciones (GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C., "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", LexisNexis - Depalma, 2005).

⁶ El artículo 100 establece, en su parte pertinente que: "Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas: a) Por carta certificada con aviso especial



caso, no es idóneo para acreditar fehacientemente el contenido del acto, sino sólo la efectiva recepción en el domicilio indicado por el administrado. Si bien el decreto 1759/72 no limita los medios de notificación, si pone coto en cuanto a su eficacia, toda vez que deben dar "certeza de la fecha de recepción del instrumento en que se recibió la notificación y en su caso, el contenido del sobre cerrado si éste se empleare" y pone recaudos específicos de validez como la presencia del agente del correo. En tal sentido, la notificación debe importar un conocimiento cierto del acto por el destinatario (Gordillo Agustín, 2003) y esa obligación no puede sino ser cumplida bajo una modalidad que transcriba íntegramente el acto (Aberastury Pedro y Cilurzo María Rosa, 1998).

La Cámara, en la sentencia recaída en la causa “Henry Hirschen y Cía. S.A. c/ Easy Argentina S.R.L s/ ordinario' - CNCOM - SALA D - 16/02/2007”, no considera el carácter de documento digital que posee el correo electrónico, y le niega valor probatorio. El pronunciamiento sostuvo que “las constancias de correo electrónico indicadas se acompañaron en copias simples, que no fueron reconocidas por la actora. Cabe añadir a ello que, a todo evento, desde la perspectiva de la sana crítica con la que debe examinarse el material probatorio de la causa (art. 377 del Código Procesal), resulta claro que no podría darse un valor de convicción preeminente a dichas constancias de correo electrónico sobre lo que resulta de las facturas acompañadas por la demanda. Ello es así, tanto porque no cabe, como regla, asignar valor probatorio a un correo electrónico que no cumple con los requisitos de los arts. 2 y 5 de la ley 25.506 sobre "firma digital" (CNCom. Sala A, 27/06/06, "Coop. de Viv. Créd. y Cons. Fiduciaria Ltda. c/ Becerra Leguizamón, H.", LL 24/10/06, fallo n° 110.898.), ya que el elemento de autenticación o certificación es un

de retorno, a cuyo efecto se convendrá con el correo la forma de hacerlo con la mayor urgencia y seguridad, el aviso de retorno servirá de suficiente prueba de la notificación, siempre que la carta haya sido entregada en el domicilio del contribuyente aunque aparezca suscripto por un tercero..."



requisito esencial en la formación del denominado documento electrónico (Melgarejo, Nieto, 2005).

El fallo resulta muy interesante en la medida que introduce tangencialmente el tratamiento de la evidencia digital presentada en juicio. En síntesis, un e-mail para ser acreditado debidamente en el proceso de juicio como prueba debería distinguir tres momentos: un primer momento, en el cual el mensaje fue enviado y recibido; un segundo momento en el cual las partes lo archivan y conservan como información y documentación; un tercer momento en el cual una o ambas partes lo presentan como elemento probatorio en juicio.

Nótese que el primer momento cierra con la recepción del mail y en línea con el fallo la aplicación de la firma digital resulta imprescindible en post de su admisión, por lo que resulta necesario entonces enfocar el uso de la firma y su validez jurídica.

Firma digital y sus efectos jurídicos

Vale recordar que, hace ya varios años que se vienen implementando en el Sector Público Argentino iniciativas que hacen a la digitalización de sus circuitos administrativos y a la implementación de la firma digital por cuestiones de seguridad interna. Esto se vio incentivado por la ley 25.506 (12/2001) de firma digital, que establece que el estado nacional está obligado a utilizar esta tecnología tanto en su ámbito interno como en sus relaciones con los administrados. A tales efectos, esta ley marca la diferencia entre la firma electrónica que si es desconocida por su titular debe ser probada por quien la invoca y la "firma digital" que otorga confiabilidad y seguridad, lo que llevó al legislador a establecer en el cuerpo normativo dos presunciones: una de autoría "iuris tantum" en su favor, que indica que proviene del suscriptor salvo prueba en contrario (art.7 de la ley 25.506); mientras que la presunción de integridad, supone que el documento digital firmado por el



procedimiento criptográfico no ha sido modificado desde el momento de su firma (art.8 ley 25.506).

La "firma digital" es una herramienta tecnológica que emplea un mecanismo de autenticación digital basado en el uso de un certificado de clave pública válido emitido por una Autoridad Certificante. A tal fin, la ley crea una Infraestructura, cuyo órgano rector es –en nuestro país– la Jefatura de Gabinete de Ministros. A través de un procedimiento de criptografía se verifica la autoría e integridad del documento firmado digitalmente, posibilitando que éstos gocen de una característica que únicamente era propia de los documentos en papel. Así, equipara la eficacia jurídica de ésta a la firma hológrafa.

En efecto, el Decreto N° 2628/02, reglamentario de la ley 25.506, dispone en su artículo 1° la eficacia jurídica de los distintos sistemas que se utilizan en el mundo virtual para comprobar la autoría y la integridad de un mensaje de datos electrónicos. A tal fin, enumera los distintos mecanismos disponibles en la actualidad, a los cuales les reconoce eficacia jurídica.

Existe sustento normativo y tecnológico para realizar notificaciones electrónicas mediante el empleo de firma digital. Como ejemplo de esta práctica podemos mencionar la experiencia de la Comisión Nacional de Valores, organismo que resolvió adoptar esta tecnología para la informatización y “despapelización” de los procedimientos administrativos internos, a fin de recibir de las emisoras en el régimen de oferta pública diversos documentos que serán remitidos por internet⁷.

⁷ Resolución General de la CNV 345/99 (B.O. 17-XII-99.) Art. 1: “Las entidades sujetas al control de esta comisión, deberán remitir la información que expresamente se establezca en estas Normas por vía electrónica de INTERNET, utilizando los medios informáticos que provee la Autopista de la Información Financiera (AIF) sita en la dirección de Web (URL) <http://www.cnv.gov.ar> que a esos efectos ha creado la COMISIÓN NACIONAL DE VALORES, y cumplir con el procedimiento establecido en este Capítulo.” La CABA introdujo la notificación electrónica respecto de los actos internos, no pudiéndose en lo sucesivo utilizar el papel para estas comunicaciones. (Art. 1º, dec. 417/08.)



Por otra parte, el poder ejecutivo parece inclinado a fomentar un sistema de e-mails gratuitos para la población. Aunque no se logren tan amplios propósitos, al menos no podrá objetarse este medio de notificación a quien disponga de e-mail, una vez que se solucionen los problemas tecnológicos que todavía presentan algunos de los prestadores locales de este servicio.

Si bien es cierto que es admisible la notificación electrónica o por correo electrónico e-mail, también lo es que exige recaudos relativos a la certeza de la *fecha de recepción* y del *contenido* del mensaje que sólo serían satisfechos mediante la utilización de la firma digital. Con relación al requisito de la necesidad de establecer la fecha de recepción, para garantizar el debido proceso, máxime cuando hay plazos que comienzan a correr conforme a ésta, se podría cumplimentar con el uso de la firma digital del administrado, donde el servidor prevea que cuando se abra el documento lo autentifique digitalmente.

Hasta el momento de la elaboración del presente trabajo se ha licenciado una única empresa privada, Encode SA, lo que significa un costo para el administrado obtener la firma digital. Ahora el punto a dilucidar sería es un costo que deberá asumir el administrado o la administración. Recordemos que el universo de interesados está compuesto, también, por pequeños contribuyentes que, por ejemplo, con su balde de albañil salen a ganarse unos pesos para comer, estos podrán afrontar dicho costo de inicio de actividad y luego cada dos años renovar su firma digital para comunicarse con el fisco.

Sin posicionarse en el extremo antes analizado y bajo la hipótesis de que la AFIP mediante una reglamentación adecuada o una interpretación respetuosa de los derechos constitucionales (debido proceso y la defensa en juicio), aceptara que la notificación no es regular si efectivamente no llegó el mensaje a la dirección electrónica del contribuyente



más aún si este no abrió dicha notificación, queda por analizar la aplicabilidad de la teoría del conocimiento. Esta teoría si bien encuentra recepción legal tanto en la reglamentación de la Ley de Procedimientos Administrativos⁸ como en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación⁹, otorgándole validez al acto de notificación irregular, observamos que en ambos cuerpos normativos se apunta a que las constancias de conocimiento del acto notificado surjan del "expediente", es decir, se evidencien en soporte papel y esto también puede ocurrir en la esfera de la AFIP.

Con lo cual se puede concluir que, para hablar de un expediente electrónico primero hay que avanzar en la adecuación de la legislación de fondo que acompañe a tal progreso informático, resguardando los derechos de los administrados asegurando, por ejemplo, la accesibilidad del uso de la firma electrónica.

Expediente Electrónico

La ley 19549 y su decreto reglamentario, minuciosamente establece cómo debe formarse el expediente, rotularse, foliarse, los cuerpos, etc. Porque en él está la prueba que sirve en cualquier controversia.

Todo lo que está en el expediente adquiere vida propia y se independiza de las partes. El mismo pertenece al proceso, nadie podría adueñarse de las constancias aportada y tiende de esa forma a culminar en la “Búsqueda de la verdad”.

⁸ Ley de Procedimientos Administrativos 19.549 - Decreto Reglamentario 1759/72, art. 44: "Toda notificación que se hiciera en contravención de las normas precedentes carecerá de validez. Sin embargo, si del expediente resultare que la parte interesada recibió el instrumento de notificación, a partir del día siguiente se iniciará el plazo perentorio de sesenta (60) días para deducir el recurso administrativo que resulte admisible..."

⁹ Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Art. 149: "Será nula la notificación que se hiciera en contravención a los dispuesto en los artículos anteriores siempre que la irregularidad fuere grave e impidiere al interesado cumplir oportunamente los actos procesales vinculados a la resolución que se notifica. Cuando del expediente resultare que la parte ha tenido conocimiento de la resolución, la notificación surtirá sus efectos desde entonces..." Art. 169: "Ningún acto procesal será declarado nulo si la ley no prevé expresamente esa sanción. Sin embargo, la nulidad procederá cuando el acto carezca de los requisitos indispensables para la obtención de su finalidad. No se podrá declarar la nulidad, aun en los casos mencionados en los párrafos precedentes, si el acto, no obstante, su irregularidad ha logrado la finalidad a que estaba destinado."



El expediente sirve también para apelaciones ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el propio tribunal ordena que se lo remitan para revisarlo escrupulosamente en algún litigio.

Ahora bien, desde febrero de 2016, el gobierno nacional planea aplicar el expediente electrónico y la firma digital entre otros puntos. Con la estimación de que por año se acumulan 150 millones de documentos en papel, a futuro, se espera que eso se convierta en bytes, sin correlato material en la mayoría de los casos. Solucionando problemáticas como, miles de documentos por los pasillos ministeriales, pilas de expedientes en los escritorios esperando la firma, biblioratos apilados y filas eternas en las fotocopadoras.

Un cambio clave en la rutina será la inclusión de la firma digital tanto para los funcionarios que deban rubricar, como para los ciudadanos en sus trámites diarios. Se espera también que otros trámites, como la inscripción de sociedades comerciales en la IGJ (inspección General de Justicia) o los que se realicen frente a la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) ya no impliquen largas colas en las agencias. Para encarar la adaptación, aseguran que se harán cursos de capacitación a través del Instituto Nacional de Administración Pública (INAP) destinados a los empleados públicos que hace décadas trabajan con lapicera y papel.

Para Pablo Secchi, presidente de la ONG Poder Ciudadano, la modernización del estado representará una optimización en el acceso a la información pública, rendición de cuentas del estado y mayores posibilidades para investigar.

Factura Electrónica y el Cambio Cultural Tributario

La factura electrónica es un documento tributario generado electrónicamente, que cumple con los requisitos legales, fiscales y reemplaza al documento físico, judicialmente



vinculante con valor probatorio por sí solo. Sin embargo, sólo en alguno de los casos esta nueva figura tiene categoría de reemplazo. En otros, es una opción más para los usuarios y es importante marcar esta diferencia.

El gran cambio en la Argentina comenzó con los proveedores del Estado, luego siguió para las operaciones de comercio exterior, los laboratorios, las tabacaleras y quienes realicen operatorias de comercio electrónico. A partir de noviembre del 2016 se extiende la obligación a todos los responsables inscriptos frente al impuesto al valor agregado. Esto supone que los involucrados deberán adherirse al régimen de factura electrónica y contar con un certificado fiscal que se les otorgará en dicho trámite, siempre y cuando no tengan incumplimientos tributarios durante los últimos cinco años. Empero, para los consumidores finales, la factura electrónica es sólo una opción y, por el momento, pueden seguir optando por recibirla en papel, en formato digital o en ambos soportes.

El objetivo final se verificará en facilitar a los contribuyentes el cumplimiento fiscal, en tanto se prevé el envío por vía electrónica de todas las retenciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias, IVA y seguridad social. Se simplifica, además, la confección de las declaraciones juradas de tales impuestos, a través de una proforma que el fisco realizará y el contribuyente confirmará.

Por su propia naturaleza, estos comprobantes pueden almacenarse, gestionarse e intercambiarse por medios electrónicos. En opinión del especialista en derecho informático Dr. Miguel Sumer Elías, los contribuyentes pueden ahorrar entre un 40% y 80% en concepto de emisión y gestión de facturas. Debido al ahorro en papelería, mayor resguardo de los documentos, menor probabilidad de falsificación y agilidad en localizar la información, entre otros.



El avance de la factura electrónica parece no tener fin y el objetivo de la AFIP es alcanzar el mayor universo de contribuyentes posible. El próximo paso, sin fecha certera, sería la firma digital. Entre los países que disponen de normativa de factura electrónica, además de Argentina están Chile, México, Costa Rica, Colombia y Australia, más todos los que integran la Unión Europea.

Sin embargo, el 16 de junio de 2016 La Agencia Española de Consumo, Seguridad Alimentaria y Nutrición (AECOSAN) declaró ilícita y abusiva la emisión y entrega por defecto de facturas en formato electrónico. Esto, considerando que en España el 21% de los hogares carece de acceso a Internet, el 18% de las personas nunca ha utilizado Internet y el 25% no lo hace de forma habitual. El informe de la autoridad de consumo afecta a todos los contratos de servicios y suministros de tracto sucesivo (por ejemplo: agua, gas, electricidad y telecomunicaciones) con independencia de que la contratación se realice de forma presencial, a distancia, o incluso de forma electrónica. Afirmando, que solo se considerará lícita la práctica que recoja la aceptación expresa de la facturación electrónica siempre que sea independiente del contrato de servicios y que dicha aceptación vaya precedida de información suficiente del empresario al consumidor sobre la posibilidad de cancelación. Además, tanto la revocación del consentimiento como la recepción en papel de las facturas deben ser siempre gratuitas.

Ahora bien, si un país desarrollado tacha de ilícita y abusiva las facturas electrónicas, es lógico cuestionarse hacia dónde se conduce la Argentina. Es posible comprender que la relación ente el fisco y los contribuyentes no tienen por qué quedar fuera de los avances tecnológicos, pero no a un costo tal elevado como de violentar derechos y garantías que afecten directamente al debido proceso y la defensa en juicio.



Fiscalización Electrónica

Como vimos hay cuestiones que no están resueltas y otras como este tipo de fiscalizaciones que las solucionó con disposición ilegal.

Dictamen 09/2002 dispone que cuando se inicia una fiscalización es requisito indispensable la notificación al contribuyente de la apertura de la misma, donde deben constar además los conceptos, periodos a fiscalizar y personal interviniente. Esta acta es la que “Acota el procedimiento”, de allí su relevancia.

En las fiscalizaciones electrónicas el contribuyente simplemente es notificado por escrito que está bajo dicho procedimiento, pero no se especifica ni conceptos, periodos, quien será el inspector, etc; solo otorga un código para que entre a la web del fisco y vea de que se trata.

Uno de los principios del proceso administrativo se llama “Escrituriedad”: todo el proceso es escrito, con firma del funcionario competente. Esto es relevante cuando tenemos diferentes opiniones: el fisco reclama algo y el contribuyente no está de acuerdo. Donde en este caso de contienda “contencioso administrativo” todo queda registrado en el expediente formando la evidencia material. El problema en la fiscalización electrónica es que carece de expediente.

Así, esta nueva modalidad de intervención, constituye un catálogo de ilegalidades obligando al contribuyente a contestar vía electrónica, bajo apercibimiento de aplicar sanciones y la única prueba queda acotada a la web. Violentando el derecho de defensa del contribuyente porque no es un medio de prueba eficiente y los demás tipos quedan descartados ante este tipo de inspecciones.

Empero, el sistema de notificaciones ya había sido violado mucho antes, cuando en el art. 35 inc. c de la ley 11683 se estableció que los inspectores están facultados para



revisar documentos, registros, sistemas informáticos del contribuyente, hacerles preguntas.

Todos estos datos servirán de prueba en los juicios sean o no firmados por el responsable.

Lo que establece la ley, que todo lo que ocurra en la inspección debe estar plasmado en el acto, lo cual está incumplido con la fiscalización electrónica, simplemente porque no hay expediente.

Algo más grave todavía, la Ley Penal Tributaria (LPT) eliminó la posibilidad de fuga del proceso por pago de deuda en evasión simple. Cuando un contribuyente estaba acusado por evasión simple y pagaba lo que el fisco entendía que había evadido se iba del proceso y se extinguía la acción penal, pero el delito quedaba cometido. Esto desapareció de la LPT y surge otra cuestión importante. Las disposiciones del art. 16 de dicha ley por ser penal más benigna se aplica retroactivamente: “el cumplimiento de las obligaciones fiscales evadidas espontáneamente quedan liberadas de la acción penal”. Para que ello se produzca, la cancelación de la obligación no debe surgir producto de inspección iniciada, observación de la repartición fiscalizadora o denuncia. Lo peligroso es que puede haber una fiscalización electrónica, como la misma no es específica puede hacer caer este beneficio.

Concluyendo que, con esta modalidad de arbitraje del paradigma de gobierno electrónico, se viola el sistema de notificación, el derecho a pedir copia del expediente, el derecho al debido proceso, las garantías constitucionales de los administrados, etc.

El Gobierno Abierto: análisis del impacto en la provincia de Córdoba

El Boletín Oficial Electrónico (BOE)

Se trata de la nueva plataforma Web para la gestión de publicaciones del Boletín Oficial en el marco de la modernización de estado.



La provincia cordobesa fue pionera en la implementación del BOE a partir del 2013, luego de tener 99 años de ser impreso, como consecuencia del uso de herramientas tecnológicas disponibles, obteniendo mayores niveles de eficiencia optimizando recursos e impactando de manera directa en la ‘despapelización’ en el ámbito estatal. Ley N° 10.074, de Régimen de la Edición Electrónica de Boletín Oficial, que tiende a garantizar el acceso “universal y permanente” de la información de las cuestiones públicas. En su capítulo primero dispone que el Boletín Oficial de la Provincia de Córdoba se publica en forma electrónica en la página oficial del Gobierno de la Provincia de Córdoba. Dicha garantía está a cargo del Poder Ejecutivo Provincial, lo que implica que la edición digital tiene el carácter de oficial, obligatoria y auténtica.

En esta misma línea y a partir de la resolución 114 de la Secretaría Legal y Técnica de la Presidencia de la Nación, publicada el 05 de agosto de 2016 en el Boletín Oficial, a nivel nacional se discontinúa la suscripción a la edición en papel. En los considerandos de la resolución, se menciona que "en la actualidad, el servicio de publicación de la edición electrónica del Boletín Oficial de la República Argentina que presta la Dirección Nacional del Registro Oficial a través de su página web, resulta eficiente e inmediato".

Problemas que ocasiona el Boletín Electrónico

Según el artículo quinto del actual Código Civil y Comercial, la publicación de las leyes es un paso necesario para su obligatoriedad. El Boletín Oficial, de igual manera que los diarios de publicaciones y anuncios legales del resto del mundo, tiene por función esencial la publicidad de los actos contenidos en él.

Una vez que las normas o decisiones han sido aprobadas o sancionadas por el o los respectivos órganos de los poderes del Estado (poder legislativo, poder ejecutivo y poder judicial), deben ser promulgadas y publicadas para que tengan efectos jurídicos, y por tanto



sean acatadas y reconocidas como parte del ordenamiento jurídico del Estado. Esto con base en el principio de que la ley debe ser conocida por el público para que sea legítima.

La publicidad de los actos de gobierno (leyes, decretos, resoluciones, también las ordenanzas y otras medidas administrativas del orden municipal) en el órgano oficial para que adquiera el status de legalidad que le permita entrar en vigencia, constituye una obligación del Poder Ejecutivo de turno. Su cumplimiento se transforma en una garantía constitucional para que los ciudadanos de esta manera pueden conocer las normas que lo rigen, las acciones que están en marcha o las decisiones que toman las autoridades. Los plazos que debe observar el Ejecutivo para publicar en el Boletín Oficial está consagrado en la Constitución Nacional como así también contemplado en la Constitución de la Provincia de Córdoba.

Cuando aparecen mal publicados, deben ser corregidos para procurar la legalidad y constitucionalidad de dicho acto. Conforme el Decreto N° 207/2016, la publicación del Boletín Oficial de la República Argentina en su edición electrónica, produce idénticos efectos jurídicos que su edición impresa. Ahora bien, también se encuentra contemplado en el artículo 8 del Código de fondo el principio de inexcusabilidad, el cual expresa que la ignorancia de las leyes no sirve de excusa para su cumplimiento.

Tomando en cuenta lo publicado recientemente por la UNESCO, donde se estima que la Argentina tiene más de un millón de analfabetos esto es el 3,8 % del total de la población y el INDEC, quien enfatiza que el 32,2% de los argentinos es pobre y el 6,3% se encuentra en la indigencia, le cabría al gobierno cuestionarse si estas medidas de modernización del estado están conforme a la “población” a quien representa o si más bien se está legislando para una “élite”.



Desde el gobierno se enaltece que “el Plan de Modernización del Estado” es el instrumento mediante el cual se definen los ejes centrales, las prioridades y los fundamentos para promover las acciones necesarias orientadas a convertir al Estado en el principal garante del bien común.

Sin embargo, a la luz de lo publicado por la UNESCO y el propio INDEC, una acción de digitalizar el acceso a normativas que delimiten derechos y obligaciones del ciudadano, corrompe cualquier garantía del bien común y hasta alteraría el principio de inexcusabilidad. En este supuesto, quienes se encuentran carentes de las necesidades más básicas y elementales de un ser humano como lo son: la subsistencia (salud, alimentación, etc.) y entendimiento (educación, comunicación, etc.), no se les puede imponer el principio de inexcusabilidad cuando plantee el desconocimiento de una ley, si solo se está notificándola por un medio electrónico al cual evidentemente no tiene acceso en sus condiciones de vida. Hay que comprender, esta porción de ciudadanos, están más preocupados por cubrir sus necesidades vitales que por ingresar a una página web para verificar que se está legislando de nuevo.

Esto implica que no se está cumpliendo acabadamente con la publicación y promulgación de las normas y por consiguiente vulnera el principio de legalidad, ilegitimando los actos. Se dice que el objetivo del plan de modernización es aumentar la calidad de los servicios provistos por el Estado, simplificando procedimientos, propiciando reingenierías de procesos y ofreciendo al ciudadano la posibilidad de mejorar el acceso por medios electrónicos a información personalizada, coherente e integral. Pero parece que este objetivo ha quedado al margen de la legalidad, la transparencia y la constitucionalidad.

Traigamos a colación un fallo reciente de Cámara en la causa Monthelado SA con Municipalidad de Villa Ocampo en el cual refiere -con cita de jurisprudencia- al requisito



de la publicidad de las normas y al principio de legalidad en el Derecho Tributario. Concluye que "la resolución aquí cuestionada resulta absolutamente arbitraria toda vez que pretende aplicar normas (ordenanzas) que no se encuentran vigentes por no haber sido publicadas en el Boletín Oficial". Resaltando además que "desde lejanos precedentes la Corte Suprema ha señalado que las leyes sólo son obligatorias después de su publicación".

Dino Jarach en el mismo sentido señala, que "el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la 'partida de nacimiento' del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el Derecho Penal -si bien sus fundamentos son tal vez distintos- llamado también principio de reserva de ley".

Asimismo, en el precedente "Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A." (Fallos: 338:313), la Corte nacional expuso, en esencial coincidencia con lo que antes había dicho en la causa "Selcro S.A" (Fallos: 326:4251), que el principio en cuestión constituye "una garantía substancial en este campo", tiene "raigambre constitucional" y "abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554 y 334:1437)".

Igualmente, y en relación aún más acentuada con el supuesto de autos, el Máximo Tribunal federal, in re "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A." (Fallos 329:59), sostuvo que el "principio de legalidad fiscal" exige "que una ley formal tipifique el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 294:152 y 303:245)"; que "la primera consecuencia resultante de la aplicación de este principio es que si no hay tributo sin ley, esta ley debe ser previa o anterior al hecho imponible"(Bidart Campos, 1998, pág. 167); y que, en suma,



"ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones" (criterio este último reproducido en la causa "Prevención Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A.", Fallos 331:831).

Concluyendo, sobrada jurisprudencia y doctrina deja en claro la importancia de la publicación de las normas para determinar su vigencia y hacer nacer o acaecer derechos y/o obligaciones. Ahora bien, no se cuestiona que con el BOE no se publiquen los actos, sino la efectividad de dichas publicaciones, en un país donde según fuentes oficiales aseguran que casi la mitad de la población no tiene acceso a la tecnología o lo tiene, pero muy restringido o más bien ni la interpreta.

Por lo tanto, en procura de garantizar la comunicación de los actos de gobierno, la transparencia, la legalidad, la constitucionalidad e imponer el principio de excusabilidad, se debería mantener la edición impresa, tildando de opcional la digital, de modo que quienes tuvieran los medios y les interesaran dejar de recibir el formato papel, pudieran hacerlo. Así se contemplaría la diversidad de situaciones y problemáticas de los ciudadanos, gobernando para todos y no para unos pocos.

El Ministerio de Trabajo de Córdoba y el paradigma de Gobierno Electrónico

El Ministerio de Trabajo de Córdoba desde el año 2010 viene impulsando acciones para incorporar las nuevas tecnologías, no solo en los procedimientos administrativos internos sino también en los procesos externos que llevan adelante los usuarios de la cartera laboral.

Se avanzó hacia el gobierno digital convirtiendo al gobierno de Córdoba en el primero en llevar adelante un sistema de fiscalización y rúbrica de documentación laboral



moderno, transparente y en tiempo real. A tal fin se incorporó la firma digital como herramienta de gestión que asegura el origen, la autenticidad, la autoría y la perdurabilidad de un documento. Permitiendo verificar que su contenido no haya sido modificado, aportando seguridad jurídica al sistema de rúbrica bajo las previsiones de la ley 25506 y el decreto 2628/2002.

Además, se completa el paradigma de gobierno electrónico a través de dos herramientas: la constancia de inscripción laboral, que muestra el grado de cumplimiento de los empleadores ante el organismo de contralor y mi registro laboral donde los trabajadores pueden consultar su historial laboral declarada por el empleador ante el Ministerio de Trabajo de Córdoba. Así, la documentación laboral que llevan las empresas en soporte papel puede ser reemplazada en soporte electrónico o digital.

Este sistema, le permite un importante ahorro de tiempo en armado de libros, logística y presentación para su rúbrica ante el ministerio de trabajo. Así mismo, le aporta una valiosa información al ministerio de trabajo, permitiéndole identificar a cada empleador y a sus empleados, controlar la documentación laboral exigida por la normativa laboral vigente y seguir en línea todo tipo de rúbrica, conocer todo tipo de historial incluido inspecciones. Ofrece también, estadística para que el gobierno confeccione diagnóstico temprano y planifique tareas de fiscalización y emita reportes de todo tipo de incumplimientos. Esta misma utilidad, les permite a los gremios saber qué cantidad de población de trabajadores y horario de descanso tienen dentro de su régimen. Todas estas bondades en un almacenamiento virtual, lo cual no es poca cosa, pues antes ocupaba una gran habitación de expedientes, que debían ser guardados por 10 años.

“En Córdoba tenemos más de 67.000 empresas. Con un capital humano de 400 personas que conforman el Ministerio de Trabajo sería imposible llevar un control de toda



la situación laboral. Por ello este avance con las nuevas tecnologías”, aclaró Adrián Brito ministro de trabajo de la provincia. Al respecto, enfatizó que hay empresas que valoran la agilización que permite la vía digital del trámite, entre las cuales enumeró a Arcor y Tarjeta Naranja.

Igualmente cabe mencionar que el cambio de sistema no se puede tildar de compulsivo ni abusivo, ya que, la resolución ministerial aclara que el denominado libro manual se podrá seguir llevando en empleadores con hasta veinte dependientes.

Los Tributos en el Gobierno Electrónico: Caso especial “Impuesto a los Sellos”

El impuesto a los sellos grava actos jurídicos onerosos instrumentados, es decir, el para que se dé el nacimiento del hecho imponible se tienen que configurar tres presupuestos: instrumentación, territorialidad y onerosidad.

En líneas generales, este impuesto no se aplica según la riqueza de la persona sino según el valor del instrumento, algo regresivo entonces y encarece la operación de préstamo o cualquier otra. A la vez que afecta la seguridad jurídica, porque cuanto más seguro sea un contrato, hecho y derecho, más seguro que pagará el tributo.

Independientemente de ello, lo que siempre estuvo en boca de discusión es su carácter instrumental, y esto a la luz de los matices de la actual sociedad de la información. Frente a la generalización del uso de las nuevas tecnologías junto con el e-mail aparecieron contratos de ofertas y demás que no se realizaban en soporte papel. Ante esto, las administraciones provinciales en su mayoría temían perder materia imponible por lo que buscaban gravar aquellas operaciones concertadas por correspondencia electrónica bajo la teoría del “complejo instrumental”. La controversia aparece en términos si un simple



correo electrónico sin aceptación del mismo y sin la correspondiente rúbrica estaría en el ámbito del presente impuesto.

Los denominados “contratos por correspondencia” (que incluyen a los correos electrónicos) están sujetos al impuesto de sellos en tanto se formalice la oferta y la aceptación.

Así, el tratamiento de este tributo, sus efectos y las limitaciones en su alcance, corresponde analizarlo desde la mirada que impone a los Fiscos Provinciales y la CABA, la ley de coparticipación federal de impuestos -ley 23548-, el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCo.) y la jurisprudencia de la CSJN.

En la ley de coparticipación federal de impuestos, ley 23548, en el apartado 2) del inciso b) del artículo 9 se encuentra plasmado la exigencia del principio instrumental. Partiendo de este marco legal de referencia general para todos los fiscos adheridos, se adelanta que el impuesto de sellos recae sobre actos onerosos instrumentados entre sujetos presentes o ausentes, cuyo perfeccionamiento del hecho gravado por sellos, puede provenir tanto de la instrumentación de un acto con firma ológrafa, como con firma digital. Ésta igualación de los autógrafos se encuentra inserta en la Ley N° 25.506 considera a la firma digital como la única asimilable a la manuscrita u ológrafa, desconociendo tal calidad respecto de la firma electrónica.

La normativa transcripta aborda también el tratamiento del elemento portante que requiere este tributo para indicar que el instrumento es (en general) el documento físico que perfecciona por sí solo el acto involucrado, por lo cual, desde la mirada generada con la sanción del nuevo CCyCo., se puede advertir una ampliación del elemento portante alcanzado por el impuesto de sellos, por incorporar en su artículo 288 a los instrumentos



generados por medios electrónicos, ilustrando que el requisito de firma queda satisfecho si se utiliza una firma digital.

Con respecto al perfeccionamiento del hecho gravado para el impuesto de sellos en los contratos por correspondencia o entre ausentes, se advierte que el nuevo CCyCo. incorpora nuevas figuras jurídicas, como por ejemplo las ofertas, las invitaciones de ofertas, la fuerza obligatoria de las ofertas entre personas que no están presentes, etc. (conf. arts. 972, 973, 974 y conec., CCyCo.), cuyo perfeccionamiento del hecho gravado a los fines tributarios (no civiles) puede provenir tanto de instrumentos físicos con firma ológrafa, como de instrumentos generados por medios electrónicos con firma digital.

La redacción del Código es clara y precisa sobre el modo en el que el requisito de la firma se considera cumplido para los documentos electrónicos, esto es, cuando “se utiliza una firma digital”. Asimismo, agrega que esta “asegure indubitablemente la autoría e integridad del instrumento”. Así el artículo 288 del nuevo CCyCo. es congruente con lo que establece la ley 25506 respecto de las características y definición de la “firma digital”.

Si no puede probarse la autoría de la manifestación de voluntad, es evidente que no existe un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones; es decir que -aun cuando hubiese una oferta y una aceptación firmadas con una firma que no sea la digital- no existiría “instrumento” alcanzado por el impuesto de sellos.

El código también advierte que la imposición procede tanto en la jurisdicción de rúbrica del acto, como en aquellas en las que genere efectos, en tanto no interfiera con un interés o utilidad pública. En esta línea, indica que para aquellos actos concertados en una jurisdicción que producen efectos en otras, la Nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la imposición multijurisdiccional de un acto.



Finalmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Grainco Pampa SA”, por unanimidad ratificó el requisito de autosuficiencia que deben reunir los documentos gravados por el impuesto de sellos en los términos de la Ley de Coparticipación Federal. Aquí se advierte que, a los fines del perfeccionamiento del hecho gravado, el principio de realidad económica resulta irrelevante para el impuesto de sellos, distinguiendo así los efectos del perfeccionamiento de un contrato entre ausentes para la legislación civil, de los efectos del perfeccionamiento tributario de un contrato entre ausentes para la legislación tributaria a los fines del nacimiento del impuesto de sellos.

La jurisprudencia analizada advierte que, dado el carácter instrumental del impuesto, el hecho gravado tampoco resulta alcanzado por el principio de realidad económica, mientras que, para los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de firma a los fines del perfeccionamiento del hecho gravado por el impuesto de sellos, también queda satisfecho si se utiliza una firma digital (conf. art. 288, CCyCo.).

En base a lo expuesto, solamente los actos o contratos que cumplen con el principio instrumental son “objeto” del gravamen. Para los contratos por correspondencia, solamente se podría gravar a los correos electrónicos enviados con una oferta y una aceptación que resulten exigibles por constituir un acto jurídico.

Por las razones previamente expuestas, la pretensión de los fiscos de gravar la correspondencia con firma electrónica resultaría improcedente por aplicación del principio instrumental exigido por la ley de coparticipación federal de impuestos y receptado por la ley 25506 de firma digital y el CCyCo.

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires ha vuelto a la senda correcta a través de la ley (CABA) 5493, al eliminar del hecho imponible a los correos electrónicos con firma electrónica. Es de esperar que el resto de las jurisdicciones adecue y modifique sus



legislaciones en forma concordante con la legislación de fondo, respetando el principio instrumental exigido por la ley de coparticipación y receptado en sus propios Códigos Fiscales.

Lo dicho precedentemente revela que el Impuesto de Sellos es un tributo que puede evitarse, salvo circunstancias muy particulares (contratos solemnes donde la observancia de la forma tiene directa vinculación con la validez del acto, y las denominadas por la ley fiscal "operaciones monetarias" llevadas a cabo con intervención de entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526), empleando prácticas de aceptación tácita o instrumentando el consentimiento en términos muy genéricos que no permitan identificar el objeto del contrato. Ello no constituye conducta violatoria de la ley fiscal, pues consiste en la utilización de medios lícitos tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria y por lo tanto jurídicamente irreprochable.

Nadie está impedido de actuar de forma tal que tenga que pagar el menor impuesto posible. En nuestro país, Jarach se pronunció favorablemente acerca del legítimo derecho del contribuyente a elegir los contratos u operaciones más ventajosos fiscalmente cuando actúa dentro del campo de lo lícito. En el mismo sentido Giuliani Fonrouge, expresó que la sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras jurídicas en manifiesta discordancia con la que normalmente se usarían en el caso dado para disminuir la carga fiscal, no constituye acto punible. Por otra parte, atendiendo a lo consagrado expresamente por nuestra Constitución Nacional en su artículo 19 "in fine" ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

En fin, el nuevo Impuesto de Sellos aplicable en la Ciudad de Buenos Aires, conforme a la Ley N° 2997, se encuentra estructurado sobre la base del principio



instrumental, plasmado en la Ley de Coparticipación Federal, y permite, a partir de la libre elección de los particulares en cuanto al modo de concertar sus negocios, utilizar alternativas válidas en orden a evitar la incidencia del gravamen, en tanto estén dispuestos a formalizar los mismos mediante prácticas no usuales tradicionalmente, pero admitidas por el derecho privado y sin mengua de la seguridad jurídica para los contratantes.

Los Administrados

Requisito del Acto Administrativo: Garantía del Administrado

El derecho de un ciudadano al debido proceso adjetivo, art 1 inc f ley 19549, es al que permanentemente hicimos hincapié en este trabajo y el mismo adquiere relevancia al referirse:

1- Derecho de ser oído: el contribuyente se pueda defender, que pueda alegar las razones de hecho y de derecho. Encuadrada la situación fáctica con la situación jurídica, el contribuyente tiene la facultad de exponer lo que considere que hace a los hechos, es decir cómo interpreta el expediente. Así el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “8 Dragones de Mendoza SA”, declara de oficio la nulidad porque no fundó la sanción en que inciso del art 47 de la ley 11683 se encuadra, por lo tanto, se violentó el derecho a ser oído.

2- Derecho de producir y ofrecer las pruebas: exponer las razones y ofrecer las pruebas que hagan a la defensa: documental, pericia e informativa. Caso Oxynet, TFN, Sala B de 03/12/2007 se violentó el derecho a ofrecer y producir pruebas, porque AFIP rechazó las mismas por ser dilatorias. Es decir que lo que solo intentaban dilatar es el proceso, pero la refutó dos años después de que el contribuyente la presentara. Así el TFN impugnó la postura de AFIP por no haber sido en tiempo.



3- Derecho a una decisión fundada: la resolución tiene que estar vinculada y hacer mención expresa a cada una de las pruebas. Esto significa que la administración antes de emitir una resolución debe tomar en cuenta la postura del contribuyente.

En otra causa, el TFN declaró nula de nulidad absoluta una resolución que omitió considerar el descargo del contribuyente. Cuando las resoluciones no son fundadas en las pruebas y descargos son nulas. También, lo son si hay falta de congruencia: los hechos como el derecho aplicable invocado en el acto administrativo tienen que ser un reflejo de los expuesto en la vista o sumario, sino estaría violentando el derecho de defensa (Darmex SA, TFN Sala D 21-05-08).

“Las Facultades Discrecionales” son legítimas en tanto y en cuanto sean razonablemente ejercidas. La irracionalidad del acto administrativo es decir sin fundamento y sin merituar las pruebas, son juzgadas por la justicia para evitar decisiones arbitrarias (Vesubio SRL, Trib. Fiscal Nac., sala A, 06-07-2005).

El resguardo del derecho al debido proceso adjetivo legitima el procedimiento administrativo y garantiza la participación equitativa del administrado en la relación.

Estabilidad de los Actos Administrativos

Un acto administrativo queda firme y genera derechos subjetivos para el contribuyente y para el fisco. No puede AFIP “por sí solo” revocarlo o sustituirlo (art. 18 ley 19549). Por ejemplo, otorga una exención por una actividad, para lo cual se verifica y constata que esté realizando la misma y después con el tiempo se decide revocarla porque se presume que se está realizando otra actividad. La exención es un reconocimiento, después no se puede revocar porque se estaría volviendo contra sus propios actos, aun cuando sean nulos por errores administrativos (art. 17 ley 19549), solo se podrá dejar sin



efecto por sentencia judicial. Esto para garantizar la estabilidad de los actos administrativos y por consiguiente los derechos subjetivos nacidos del acto firme y consentido. Caso contrario se cambiarían los criterios cuando se cambien simplemente los funcionarios. “Aun con respecto a actos administrativos afectados de nulidad absoluta, supuesto que por cierto no se presenta en la especie, el art. 17 de aquella no permite su revocación o sustitución en sede administrativa si el acto reputado ilegítimo estuviera firme, y consentido, y hubiese generado derechos que se estuvieran cumpliendo, caso en el cual sólo se podrá impedir su subsistencia y la de los efectos aún pendientes mediante declaración judicial de nulidad” (Touring Club Argentino, TFN sala “C”, 29-09-1993).

Normalmente dicha vulneración a la estabilidad de un acto ocurre mucho con el Registro Fiscal de Operadores de Granos (RFOG), la DGI impugna al proveedor porque dice que es apócrifo, es decir fue dado de baja del RFOG por incorrecta conducta fiscal. Pero, para que lo incluyan en el registro tuvo que demostrar capacidad operativa, contrato de arrendamiento, etc. Afip está en este caso omitiendo iniciar una “Acción de Legitimidad” en sede judicial reclamando la nulidad.

No existe precepto legal que declare inestable, revisable, revocable o anulable los actos administrativos. Porque dejarían los derechos nacidos a merced del arbitrio o del criterio de las autoridades, quienes sufren mutaciones frecuentes por ministerio de la ley (Carman de Cartón Elena v. Nación Argentina. Caffaro Alfredo v. Nación Argentina. Vila Alejandro v. Nación Argentina. CNJN, 1936, Fallos 175:368).

Límites de la Administración Tributaria

El administrado es un simple colaborador que tiene el mismo interés que la administración (el bien público). Ésta es quien, por indicación de la ley, tiene que velar por



el principio de la “verdad jurídicamente objetiva o la verdad material” y simplemente no lo hace. En situaciones que no están previstas, presunciones, ajustes, liquidaciones se debe buscar lo que indica la realidad económica. Es decir, el fisco tiene que reunir los elementos suficientes que logren constatar la realidad.

Como contrapartida, instruye multa sin sumario, excluyendo de registros sin audiencia previa, etc., de esta forma no hay derechos disponibles: no da lugar al derecho de defensa, ni a producir y ofrecer pruebas. Por lo que, una vez agotada la instancia administrativa se complica aún más la situación. El juez de la justicia no puede ir más allá de lo que expongan las partes, por más que detecte alguna incongruencia. La corte ha dicho en varios precedentes, no podemos desconocer la trascendencia económica de los tributos. “El objetivo del procedimiento administrativo es buscar la verdad, no cumplir con un interés, se asemeja al proceso penal, no es suficiente que una persona se auto incrimine porque podría querer proteger a la otra” (TSJ Sala Penal, Moyano sentencia n° 15, 16/06/93).

Sumado a ello, hay que considerar al administrado le asiste también el principio de celeridad, economía, sencillez y eficacia de los trámites. En donde se concluye que el procedimiento administrativo no es ni debe ser una carrera de obstáculos, con requisitos desmesurados, lo cual tiene su correlato en el Principio del informalismo a favor del administrado. Un claro ejemplo de esto es una presentación de un recurso ante un órgano equivocado, el mismo deberá remitirlo al organismo competente, apunta a “relativizar las formas”.



Del derecho al deber ciudadano

Para entendernos, el trasfondo está en que un órgano administrativo no puede resolver de cualquier manera, sino sobre la base de una actuación jurificada y reglamentada, de manera que el ciudadano tenga conocimiento de los derechos que le asisten, plazos de resolución, fórmulas de participación y defensa (alegaciones, trámite de audiencia...).

Tradicionalmente las leyes de procedimiento administrativo han reconocido los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración Pública. Así pues, la ley 19549 en su título primero, taxativamente enumera los requisitos que deben cumplir todo acto administrativo en respecto a las garantías constitucionales que le asisten al ciudadano. Sin embargo, no hay consideraciones sobre el vínculo electrónico y las formalidades que deberán adoptarse en esta misma línea.

Lo anterior, no significa que efectivamente existe el derecho de los ciudadanos a relacionarse con los órganos administrativos de forma electrónica, sino más bien, la carencia de legislación que establezca el consiguiente deber de estos últimos de hacer posible el ejercicio de este derecho. Lo que también sería útil de resguardar es que, este derecho no es más que una forma alternativa y distinta a la convencional del soporte papel de relacionarse con la Administración para acceder a los mismos servicios públicos. Es decir, el ciudadano debería ser libre de dirigirse en soporte papel o digital. La presentación puede variar, pero al fin y al cabo el procedimiento es, debe ser, el mismo.

Esta necesidad, nace del hecho que utilizar una aplicación informática para relacionarse con el fisco es más un deber que un derecho para el administrado. En sede tributaria, como en Seguridad Social también, impiden al interesado relacionarse en soporte papel, obligándole a presentar documentos exclusivamente de forma electrónica:



declaraciones juradas determinativas, informativas, altas y bajas impositivas, relaciones de dependencia y libros sueldos se deben perfeccionar por formato web.

Así recordemos, el 27 de setiembre del 2002 por medio de la Resolución General AFIP N° 1345/2002 se implementa el régimen especial de presentación de declaraciones juradas mediante transferencia electrónica de datos, reglamentando el art 11 de la ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Desde ese momento a la fecha cualquier declaración jurada debe transmitirse al fisco por medio del servicio web “presentaciones y pagos”. No obstante, al cruce de la evasión, mediante la RG 3711 en julio de 2015 la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), estableció que, a los fines de cumplir con la obligación de determinación del impuesto al valor agregado, todos los sujetos que efectúen ventas de bienes y/o locaciones de servicios deberán cumplimentarlo a través del servicio web “mis aplicaciones”. Por el mismo, se confecciona el formulario F2002 y se lo transmite la misma vía.

Como si fuera poco, las resoluciones del fisco nacional avanzan estableciendo la obligatoriedad de cancelar la cuota del monotributo y de autónomo por transferencia bancaria a partir de noviembre del 2016. Impuesta por la RG 3936, monotributistas con categorías H, I, J, K, L y autónomos con categoría III en adelante deberán cumplimentar el pago de su obligación mensual, solamente por medio electrónico. Las modalidades de habilitadas son: transferencia electrónica de fondos [RG (AFIP) 1778], débito automático mediante la utilización de tarjeta de crédito [RG (AFIP) 1644], débito en cuenta a través de cajeros automáticos [RG (AFIP) 1206], débito directo en cuenta bancaria [RG (AFIP) 3936, art. 1]. Una vez adoptada esta modalidad de cancelación, se deberá continuar con la misma a pesar de que posteriormente se encuadren en una categoría inferior.



Lo mismo ocurre con los responsables inscriptos no alcanzados por la obligación de utilizar controlador fiscal y que a la fecha no hubiesen habilitado el sistema de factura electrónica a partir de noviembre del corriente año quedan todos obligados por la RG 3840 a este último sistema de facturación, disposición impartida originalmente desde el 01 de julio del 2015 por medio de la RG 3749, pero que por problemas técnicos de muchos contribuyentes el fisco ha ido prorrogando su aplicación hasta dicha fecha.

Y si algo no puede faltar, se impone el uso del POS. La ley 27253 establece que, a partir del 12 de octubre del año 2016, aquellos contribuyentes que realicen operaciones con consumidores finales y que hasta el momento no tuvieran instaladas sus terminales pos a sus sistemas de facturación, deberán hacerlo para poder aceptar todas las tarjetas como medios de pagos (tarjetas de debito, tarjetas prepagas no bancarias, tarjetas de crédito). También, la ley prevé que tanto la AFIP como la secretaría de comercio estarán habilitadas para fiscalizar esta obligación y en su caso aplicarle la sanción de clausura a aquellos comercios que no tuvieran habilitados la terminales pos.

Excesos de Atribuciones de la Administración Tributaria y sus Consecuencias

La Constitución Nacional (CN) faculta al Congreso a dictar leyes, al Poder Ejecutivo a que las reglamente, a la Dirección General Impositiva (DGI) para emitir normas reglamentarias e interpretativas.

El principio consagrado en artículo 31 de la CN es el de legalidad y es uno de los que más refleja la democracia y soberanía del pueblo. Solamente el poder legislativo impone la carga pública de las contribuciones en forma igualitaria y equitativa a la población. El ejecutivo no puede aplicar ninguna clase de tributos. La corte en la causa Beckley expresó que era inadmisibile la tasa que se pretendía aplicar por la fuente



normativa que la disponía: decreto de necesidad y urgencia. Se trataba de una tasa que imponía la AFIP por costo que le suponía el cobro de la ART.

La legitimidad administrativa, deriva de los postulados del Estado de Derecho, importa la vinculación y sujeción de la Administración Pública al bloque de legalidad, que se integra no sólo con las normas de rango jerárquico superior y reglamentos que emite, sino también con los actos unilaterales y bilaterales que, ceñidos a las normas mencionadas, dicta o asume (CSJN, Pradera del Sol c. Municipalidad de General Pueyrredon, 14-11-2001, Fallos 327:5356).

Constitucionalmente se determinan los poderes públicos y sus atribuciones las que son exclusivas, excluyentes, irrenunciables, indelegables e insoslayables. No puede el congreso delegar en el poder ejecutivo. Así, en el fallo de Café la Virginia la Corte dijo que hay que distinguir entre la delegación de la facultad de hacer la ley y la delegación de atribuciones legislativas.

En esta línea la Cámara en el fallo Gallo Lorente, dejó sin efecto el decreto y las resoluciones, porque el ejecutivo está autorizado a decretar la reglamentación, pero cuando haya ley previa. Aquí el ejecutivo no solo se movió sin norma principal, sino que además delegó al ministro de economía una facultad le era propia, reglamentar.

Como atribuciones del poder ejecutivo, el art. 99 punto 2 de dicha constitución expresa: “Expide instrucciones y reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con exenciones reglamentarias”. Continúa en el segundo párrafo, “el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insoslayable, emitir disposiciones de carácter legislativo”.

Este artículo no se respeta, reiteradas veces la administración tributaria saca aplicativos que van más allá de la ley. Descuidando un punto relevante, el de que aquel



funcionario que dictare resoluciones contrarias a las leyes, cometen un delito tipificado en el Código Penal. Este en su art. 248 claramente menciona que el fisco no puede hacer lo que quiere: “será reprimido con prisión de dos a tres años quien dictare una resolución contraria a las leyes y la constitución; o ejecutare resoluciones de esta clase o no ejecutare las leyes cuyo cumplimiento fuese obligatorio”.

Por su parte, el poder legislativo dispuso normativa para proteger al administrado del estado, es decir de sí mismo. Busca de esta manera refutar la relación administrados – administrador, porque han ocurrido violaciones que transgredían principios constitucionales, “límites”.

Es que el fisco tiene todo tipo de recursos para ejercer su función mientras que el administrado es la parte más débil. Hay que considerar que el Código Procesal, Civil Comercial y Penal rigen solo en el ámbito judicial. Mientras que, en el ámbito administrativo, se garantizan los derechos de las partes a través de la ley específica 11683 y como supletoria la 19549.

Este panorama indica que la administración tributaria tiene la obligación de cumplir con la ley, es más, solo puede hacer lo que la misma le permita, no puede dar un pasito más allá. El poder ejecutivo es un mandatario de los ciudadanos conforme a derecho. Esto lo indica el “principio de legalidad” y lo toma la corte, por ejemplo, en el fallo Galian Edgard c/ Provincia de Corrientes de 26 de Diciembre de 1978.

La Administración pública no puede, sino que debe hacer lo que está programado, es netamente operativa y la ley es su programa. Cuando incurre en algún desvío como por ejemplo las fiscalizaciones electrónicas, es simple, el poder legislativo deberá corregir el programa, la ley. A la vez que constituye un principio del derecho absoluto, el mandatario solo puede hacer lo que está implícito y expresamente autorizado por el mandato (ley).



Este principio sirve de base para interpretar la división de los poderes del orden constitucional. “Cada uno tiene sus propias atribuciones y son insoslayables” (Fallo CSJN Eduardo Soja, 1887). Así pues, la declaración de inconstitucionalidad es competencia solo del poder judicial (art 185 ley 11683).

Resoluciones Reglamentarias e Interpretativas Conflictivas

La ley 11683 reglamentada por el decreto 1397 en su art. 12 dispone que las respuestas dadas a consultas hechas por los contribuyentes y contestadas por funcionarios no tienen ninguna validez jurídica a los fines de generar derechos. No es consulta vinculante, no obliga ni al fisco ni al contribuyente. Este artículo se incorpora a la ley a raíz de la consulta efectuada en el caso de Cerámicos San Lorenzo al fisco, donde el fallo del TFN de fecha 10/09/1993 dispone que “las respuestas de funcionarios no tienen validez jurídica salvo que fueran efectuadas por el titular del organismo, ya que este está autorizado por el decreto 618/97 a dictar resoluciones reglamentarias e interpretativas”.

Se reflexionó en la doctrina de la corte como debe interpretarse: tener en cuenta le letra de la ley, el juez no puede apartarse de ella, por más que le parezca que es injusta o no corresponda. Si los términos de la norma son claros hay que ajustarse a ellos. Cuando éstos no lo son ahí cabe la interpretación del juez. Además, cuando las cuestiones legales no se puedan resolver conforme las propias disposiciones de la Ley Tributaria se debe recurrir a los conceptos del Derecho Privado.

La DGI con sus interpretaciones no puede borrar un sujeto, se agravia el principio de legalidad, por lo que se necesita razonabilidad en las interpretaciones. “Donde la ley no distingue el intérprete no debe distinguir” principio básico de interpretación (Trib. Fiscal Nac. “Gaviglio, Hilario José s/recurso de apelación”, sala C, 18-03-2013).



Normas inconstitucionales y sus Consecuencias

Fallo emblemático donde la Corte tacha de inconstitucional el párrafo del art. 92 de la Ley 11683 porque violentaba la garantía constitucional de la división de poderes, fue el de la empresa Intercorp del año 2010. El art. 92 Ley 11683 permitía al agente fiscal embargar las cuentas bancarias y era inconstitucional porque el único que tiene esa facultad de fuerza pública es el juez del poder judicial, el juez administrativo es un simple empleado administrativo.

Otra norma que nació para ser ilegal es la ley antievasión, así lo dispuso el máximo tribunal en la causa Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI, hizo lugar a la decisión que tomó la instancia anterior, y ratificó la inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley Antievasión. La cual al desconocer la moneda de curso legal, aparte de ser confiscatoria, no tiene en cuenta la capacidad contributiva, es arbitraria y viola el principio de equidad. Esto porque cuando se impugna el gasto no bancarizado, el impuesto a la ganancia recae sobre el monto de venta y no el resultado, como lo prevee la ley 20628. En el caso de IVA también es irrazonable la ley de antievasión porque no respeta el espíritu del legislador y se tiene que pagar dos veces el crédito fiscal (al proveedor en la compra y al fisco por impugnación de los gastos cancelados en efectivo). Aparte, se contradice con la ley de procedimiento, la cual en su art.34 dispone que si no se paga como corresponde deberá demostrar la veracidad de las operaciones. Es aquí cuando el congreso traspasa los límites (principios constitucionales) y debe intervenir el poder judicial,

Otro caso donde, se amplía la base imponible fuera de lo que expresó el legislador y por lo tanto es una violación al principio de reserva legal, es el Fallo de Sanatorio Allende de Córdoba. Lo que pretendía el fisco era gravar con ganancia no solo el resultado sino además se apropiaba de una parte del patrimonio haciendo caer el ajuste por inflación. La



ley de ganancia no grava el patrimonio, sino solo el resultado. Por lo tanto, si para afrontar el pago de un impuesto hay que liquidar parte del patrimonio, el mismo no solo es ilegal, sino que además confiscatorio.

En materia de prescripciones, también tenemos un fallo del año 2008 de la Cámara Civil y Comercial, de Familia, del Trabajo y Contencioso- Administrativo de Rio Tercero en la Causa Tina Yolanda Fernandez con Provincia de Córdoba, donde se confirma la inconstitucionalidad del art. 98 inc. b del Código Tributario de la Provincia de Córdoba correspondiente al año 2008. En el mismo se establecía que, la prescripción de los tributos debe computarse a partir del 1° de enero del año subsiguiente al que se devengaron. La cámara ratificó que el plazo quincenal para la caducidad de la acción del fisco de la provincia en materia de ingresos brutos debe calcularse a partir de cada uno de los “anticipos periódicos” de dicho impuesto. La resolución fue adoptada en base a que el fisco de la provincia aplica intereses y recargos resarcitorios por el pago de anticipos previsto para cada año para el impuesto, desde el vencimiento de cada período reclamado. Lo que surge por aplicación de la teoría de los actos propios es que, la obligación tributaria ha resultado exigible para ejecutarse desde la fecha fijada para el pago de cada cuota, ya que el fisco considera que el contribuyente se encuentra en mora desde dicho momento. Ya la corte en el caso de fisco de la provincia de Córdoba con Ullate Alicia Ines de 01/11/2011 había remarcado que, las definiciones de conceptos sustanciales en materia de prescripción, se regulan con las normas del Código Civil las que prevalecen sobre disposiciones locales en virtud a lo previsto por el art.75, inciso 12, de la Constitución Nacional.



Igual, la máxima ilegalidad de la Argentina es la de no legislar en materia de coparticipación. Según disposiciones transitorias se debería haber enviado el nuevo proyecto de ley desde el año 1996.

Ley de Coparticipación Federal (Ley N° 23548) tiene rango constitucional y regula a todas las provincias que adhieran a ella conforme lo dispone la propia CSJN. Es decir, las provincias no pueden sancionar impuestos análogos a los coparticipables. Mientras que, las municipalidades están excluidas de esta prohibición siempre que sancionen tasas por servicios efectivamente prestados. Por ejemplo, en el caso de la Lotería de la provincia de Córdoba¹⁰, no prosperó la pretensión del municipio de cobrar la contribución de comercio e industria a aquella, porque el hecho imponible que grava la contribución es el mismo que el impuesto a los ingresos brutos.

Como si todo fuera poco, tenemos un tratado interprovincial, Convenio Multilateral, que ordena respetarlo para evitar el problema de la múltiple imposición provincial. Sin embargo, los problemas que se plantean en la ley de convenio multilateral han sido mucho mayores, que los problemas que se plantean en forma directa por la ley de coparticipación. Estos conflictos se refieren a la determinación de los coeficientes por los cuales se tributará en cada provincia.

En esta línea, encontramos el fallo Laboratorios Raffo con Municipalidad de Rio IV con respecto a los impuestos a las valijas. Este municipio comenzó a reclamar la contribución a las empresas que tenían “sustento territorial”, la corte frente a esto terminó con la exigencia. No porque no tuviera derecho de cobrarle sino porque en conjunto de las contribuciones cobradas excedía el coeficiente de distribución que le toco a la provincia según convenio multilateral. Por su parte, la empresa argumento no tener local ante lo cual

¹⁰ Trib. Sup.Just. de Cba: "Lotería de la Provincia de Córdoba (S. E.) c/ Municipalidad de la Ciudad de Córdoba - Contencioso Administrativo - Plena Jurisdicción - Recurso De Casación", 06-12-2004.



el municipio puntualizó que la misma tenía representantes y con ello incurrían en gastos en la jurisdicción. Raffo apeló lo manifestado porque el municipio en base a que no tiene servicios efectivamente prestados a la empresa. El caso llega a la CSJN¹¹ la cual enfatiza, no hay forma de gozar los servicios sin local de la empresa en dicha jurisdicción, máxime tratándose de una tasa que requiere efectiva prestación para que se configure el hecho imponible. Hace referencia a un viejo fallo de Cía. Química con Municipalidad de Tucumán donde se declara ilegal la tasa de comercio, porque la ordenanza decía que el producido de la tasa financiaba servicios que se prestarían a futuro, es decir potenciales. La corte aclara, el hecho imponible de una tasa es un servicio prestado a una actividad perfectamente individualizada del contribuyente.

De sobra hay jurisprudencia que plantea el problema de la legalidad, así por ejemplo en el IVA tenemos enfrentados dos artículos: el art.7 inc. a de ley que exime a los libros y por su parte el art. 26.1 del decreto reglamentario, que limita el alcance del término. La CSJN expresó que “el decreto reglamentario cometía un exceso que la ley no preveía, fijando el poder ejecutivo pautas tributarias de las cuales no está facultado”¹². Por ello, al año siguiente el poder ejecutivo acatando lo expresado por la corte derogó el artículo controvertido de la norma de menor rango.

En este mismo tributo, cuando comienza la gravabilidad de los intereses en el IVA, la Cámara Contencioso Administrativa Federal en diversos fallos como Chryse SA 15/10/2002 y Belgrano Day School SA 13/03/2006 es contundente, estableciendo que, el art. 10 del Decreto Reglamentario es inconstitucional porque se opone al art. 10 de la ley de IVA. Un decreto no puede alterar el espíritu de la ley que reglamenta, ya que se encuentra subordinado a la norma legal debiendo mantener inalterables los fines y el

¹¹ Corte Sup. Just. Nac., “Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba”, 23-06-2009.

¹² CSJN, “Cámara Argentina del Libro y otros c/ Poder Ejecutivo Nacional”, 01-09-2003.



sentido con el que la principal ha sido sancionada. No puede un reglamento o resolución ir más allá de la norma que lo rige, ni puede interpretarse lo que de la letra de la ley no surja.

En la causa Angulo¹³ el máximo tribunal siguiendo el criterio de la cámara tacha de inconstitucional el principio de autonomía de los intereses expresado por el decreto reglamentario. Sin embargo, el poder ejecutivo aún no ha derogado el artículo, por lo que un ciudadano que no conozca estos antecedentes podría aplicar erróneamente lo dispuesto por el decreto.

Hasta el procurador del Tesoro de la Nación ha sugerido al ejecutivo aclarar la situación por medio de un proyecto de ley. Esta propuesta fue en el marco de una consulta de la AFIP, donde el procurador ratifica por Dictamen 46/2002 el criterio de la Instrucción de AFIP N° 28/95 resaltando que prevalece la ley específica sobre la genérica frente, por ejemplo, una exención planteada. Así, se sanciona la ley 25920 con fecha 09/09/2004 y la instrucción 06/04 ratificando el principio fundamental resaltado por el procurador manteniendo la instrucción general 28/95 y dejando sin efecto la instrucción 05/00 por ser contraria a aquel precepto.

Otra norma que, constituye una catarata de inconstitucionalidades es la ley N° 25413 de impuesto a los débitos y créditos bancarios, el dcto. 318 junto con la resolución general n° 1135. La ley dice en los dos últimos párrafos del art.2, se faculta al poder ejecutivo a definir el alcance definitivo y a que discrimine total o parcialmente el impuesto respecto de algunas actividades específicas. Esta delegación violenta el principio de legalidad y trae como consecuencia el Dcto. 380 que dice: “se encuentran alcanzadas por el gravamen las entregas de fondos”.

¹³ CSJN, “Angulo José Pedro”, 28-09-2010.



Como última lesión al principio de legalidad llegamos a la RG 1135 que crea un nuevo elemento material del “impuesto al cheque”. El sistema organizado de pagos, inconstitucionalidad que se da por efecto cascada. Así en el fallo de Banco de Entre Ríos SA¹⁴ y en la sentencia de Supermercados Mayoristas Yaguar SA¹⁵ se dispuso “no cabe a la administración tributaria fijar el aspecto objetivo del hecho imponible porque es atribuirse facultades que le es ajena, constituyendo una lesión al principio de legalidad”.

Por último, brevemente se presenta la existencia de la Unidad de Información Financiera (UIF). Ésta, cuenta con un conjunto de Leyes, Decretos y Resoluciones que le confieren la competencia para operar contra el Lavado de Activos y el Financiamiento del Terrorismo. Normativa totalmente irrazonable, de tipo penal, que aplica una severa multa al profesional que no denuncie a su cliente. Basada en que el profesional “conoce al cliente”, por lo tanto, sabría que está incurriendo en una actitud sospechosa de lavado de dinero y lo oculta. Primero, se debería definir claramente a que se refiere con “conocer al cliente”, indagar al Consejo Profesional de Ciencias Económicas si hay algún profesional especializado en “Conocer a su cliente”. Es más que nos precisen en que materia se dicta en la facultad dicha tarea, cual es la bibliografía, etc. Segundo campo ocupacional de quien ejerce el poder de policía el de investigar cualquier actitud sospechosa del delito.

¹⁴ Trib. Fiscal Nac. “Banco de Entre Ríos SA”, sala B, 06-07-2010.

¹⁵ Trib. Fiscal Nac. “Supermercados Mayoristas Yaguar SA s/recurso de apelación”, sala A, 26-06-2013.



CONCLUSIÓN

No hay duda acerca de la revolución generada por los avances logrados en terrenos como las comunicaciones y la informática, conectando a sujetos en tiempo real. El uso creciente de la informática fomentó las cualidades de la globalización y se convirtió en una herramienta principal no solo en los ámbitos culturales, políticos o científicos, sino también comerciales y financieros.

Sin embargo, esta expansión de las posibilidades de comerciar fue dirimiendo las acciones de control entre las partes de libre comercio como principalmente los gobiernos, lo que desencadenó el incremento de las transacciones particularmente fraudulentas que generan evasión fiscal.

Con este trabajo se puede ultimar que los gobiernos de la mano de la tecnología están buscando mecanismos para mitigar los efectos sobre la recaudación. No tiene porque la gestión quedar al margen de los avances de la globalización, ni debe hacerlo. Lo que quedó de manifiesto es que, la evasión fiscal adquiere nuevas tipologías y resulta indispensable que las Administraciones Tributarias reaccionen. Una correcta visión implica que las operaciones deben ser analizadas desde su comienzo hasta su fin, incluyendo todas las etapas que las mismas involucran y los países que se ven afectados. Por ende, surge la imperiosa necesidad que, los organismos encargados de la recaudación tributaria de cada país, mantengan entre sí una comunicación fluida y colaboren con programas de asistencia e intercambios de información.

Muchas son las medidas anti evasivas que se toman para solucionar esta problemática, aumentando la sensación de control sobre los contribuyentes, pero no logran solucionar la cuestión de fondo. Todo lo contrario, solo justifica el malestar de los ciudadanos, cargándolos con exigencias o formalismos excesivos que genera el efecto



opuesto al buscado, afianzando así, desafortunadamente el pensamiento de que la evasión es parte del complejo e inentendible sistema tributario.

Lo expuesto, demuestra que existe la costumbre de legislar a última hora sobre el vencimiento de los tributos y con tenues actos administrativos emanados del poder ejecutivo, denominados resoluciones. Así no se ataca el foco de la infección y se continúa dentro de una epidemia innecesaria que acaba con cualquier gestión a largo plazo.

Doctrina y fallos tratan aisladamente la cuestión y tildan de inconstitucionales acciones gubernamentales, sin mayores conclusiones. Empero, sería necesario un análisis global de la situación, que resaltara los derechos administrativos infringidos en cada acción estatal para determinar la necesidad, o no, de una armonización legislativa.

Es que los actos que conforman un procedimiento administrativo comprenden tanto las solicitudes y comunicaciones de los particulares dirigidas a un órgano administrativo, como las notificaciones de las resoluciones en sentido inverso.

El problema en este punto es que hemos pasado de las comunicaciones entre presentes donde la identificación, autenticidad e integridad del documento no se cuestiona, a las comunicaciones entre ausentes, de manera que no existe la misma seguridad en los elementos subjetivo, objetivo y temporal del documento. Sin embargo, los requisitos exigibles a las comunicaciones electrónicas no son mayor solemnidad que los exigidos a los documentos remitidos por medios tradicionales.

Lo anterior, nos conduce a que el acceso de los ciudadanos a los servicios públicos en soporte electrónico no supone en modo alguno una alteración de las normas generales que rigen el procedimiento administrativo, sino la introducción de un nuevo medio de comunicación. Países del primer mundo como, España, concibe el acceso electrónico a los servicios públicos como un derecho de los particulares, que pueden elegir relacionarse con



la administración en soporte documental o en soporte electrónico. Es más, dicha opción no vincula al ciudadano, que podrá en cualquier momento optar por un medio distinto del inicialmente elegido.

En la práctica, sobre las bases del paradigma de gobierno abierto, bajo las premisas de la responsabilidad social frente la conservación del medio ambiente y para apaciguar los efectos de la evasión tributaria, se impone el uso de: domicilio fiscal electrónico, boletín electrónico oficial, ciudadano digital, factura electrónica, libro sueldos digital, planillas de horarios y descanso web, libro inspecciones electrónico y hasta fiscalizaciones electrónicas. Ni hablar de lo dispuesto para los pagos electrónicos, qué significa? Que de no ser en forma bancarizada o electrónica, no se va a admitir otra vía de cobro por parte de la administración? Con la situación por la que está atravesando la Argentina no debiera importar el cómo, sino cuando se ingresa el tributo. Es decir, si el contribuyente decide pagar por rapipago, pago fácil, cobro express, banco nación, provincia, tarjetas de créditos, débitos o transferencias, qué importa, si está cumpliendo con el deber de cancelación de la obligación tributaria. Esto, implicaría amedrentar los derechos del contribuyente cumplidor y llevarlo al límite del incumplimiento. La pregunta como interesado es, porque estoy obligado a tener tarjetas de créditos, débitos o cuentas bancarias si lo único que quiero es pagar una obligación tributaria.

Todo, sin importar la accesibilidad del contribuyente a la tecnología, la capacidad de la administración en cuanto a sistemas que no se colapsen, páginas web que no se saturen, ni muchos el interés del ciudadano. Es cuando las complejidades planteadas dan la oportunidad que personas especialistas en esta materia interpreten y "ayuden " a sus clientes a tomar decisiones que finalizan con un pago menor de impuestos.



En consecuencia, el sistema tributario es la herramienta fundamental de la política fiscal de los gobiernos, pero puede ser también una causa de evasión, en cuanto produce distorsiones: faltas de equidad, transparencia, precisión en leyes y reglamentaciones, desigualdad y confiscatoriedad. Los recursos que debemos emplear para hacer cumplir las leyes tributarias son una pérdida irrecuperable de la eficiencia, todo debido a un sistema que deja muchas lagunas en sus normas y procedimientos.

Lo expuesto hasta aquí revela la importancia de analizar los inconvenientes derivados de la modernización de estado para contribuir a mejorar la relación con los administrados. Reconociendo el pleno ejercicio de los derechos de aquellas personas que, en función de circunstancias muy diversas, carezcan de la posibilidad de entablar relaciones a través de estas herramientas.

Evidencia además la complicada realidad que enfrenta el administrado argentino cumplidor de sus obligaciones tributarias que encuentra vulnerados sus derechos constitucionales por la falta de una reforma armoniosa. Otro de los aspectos a considerar es el silencio de la administración y la denegatoria tácita que genera controversias doctrinarias y jurisprudenciales profundizadas desde la recepción por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la tutela administrativa efectiva, como garantía del administrado.

Corresponde entonces, como ciudadanos, demandar si está preparada la administración tributaria argentina para ser electrónica sin afectar garantías constitucionales como el derecho al debido proceso.



Algunas Propuestas en el Contexto de la Sociedad de la Información

Los desafíos son muchos y varios son los actores que deben enfrentarlos. Se necesita de un compromiso a largo plazo y permanente, donde todas las partes deben entenderlo para vivir en una sociedad más equitativa y justa.

Al Estado le corresponderá asegurar el cumplimiento de sus objetivos, expresados en garantizar la prestación de los servicios esenciales, consiguiendo de esta forma la confianza en el manejo de los recursos.

Para ello deberá tomar dos medidas principales: por un lado, promover mecanismos de educación fiscal para concientizar e instruir a los ciudadanos de la importancia de las nuevas herramientas para colaborar con el fisco. Contemplando que hay parte de la población que carece de acceso a las mismas. Por otro lado, corregir desvíos internos, afrontando el duelo de eliminar la corrupción que existe en el ámbito de la administración pública. Como así también, mal asesoramiento por parte de los funcionarios, trámites demorados y burocratizados, obligación de relacionarse con el fisco por medio electrónico, sistemas colapsados y falta de acceso tecnológico. Capacitar al personal de manera seria y correcta ayudará a garantizar la integridad e imparcialidad del fisco.

Es tiempo de establecer cambios sistémicos a nivel mundial reconociendo que la transformación tecnológica dio origen un crecimiento exponencial económico y a una integración que plantea tantas oportunidades como riesgos, que ponen en crisis el modelo tributario actual y con ello las arcas de los países.

Una nueva estructura impositiva, cambios legislativos y regulaciones que tiendan a generar sistemas financieros más transparentes debieran ser las premisas de los gobiernos venideros.



Para comenzar sería imprescindible un ordenamiento de la normativa, actualizando leyes, desechando lo que no sirve, evaluando sus efectos en post de una correcta proporcionalidad en la carga tributaria. Recordemos que la anomía tributaria, entendida como la excesiva complejidad de normas y cuasi-normas en constante cambios generan un círculo vicioso de interpretaciones potenciando el incumplimiento.

En términos generales todos estamos de acuerdo en que la carga tributaria que se debe imponer sea la mínima posible y que se reparta de forma equitativa entre los miembros de la sociedad. Lo dicho es, el sistema tributario debe ser eficiente y equitativo, por lo tanto, progresivo para contribuir con una mejor distribución del ingreso.

Como los sistemas tributarios están trillados de inconstitucionalismos, excesivas reformas que se contradicen, normas y sub normas que oscurecen la pretensión del legislador, no queda otra que comenzar de cero. Es decir, una buena reforma tributaria implicaría esfuerzo por parte de los gobiernos en sus diferentes niveles, pero sería energía bien aprovechada para despojar de vicios del sistema.

En este sentido, la transformación debería contemplar también las características de la actual sociedad de la información. Especificando claramente lo que a la administración le compete. Además, debe permitirle al ciudadano elegir el medio por el cual interrelacionarse con la autoridad, no obligarlo, porque como se expuso hay que comenzar a legislar para todos. Parte de la población carece acceso tecnológico, por ello es imprescindible mantener la forma tradicional “soporte papel” para que, quien lo necesite, pueda por ejemplo presentar una declaración jurada manual y con firma ológrafa, sin estar por ello al margen de la ley. Es de vital importancia que esta evolución contemple todos aquellos puntos que quizás lleven al ciudadano al incumplimiento, justamente para facilitarle a la tarea a cumplidores.



Desde el inicio de esta revolución legislativa hay que tomar en cuenta los siguientes puntos: simplificar los regímenes de tributación, ampliar las bases, revisar las estructuras de tarifas, racionalizar beneficios, exenciones y tratamientos especiales, eliminar tanto como se posibles impuestos anti-técnicos, modernizar y fortalecer la administración tributaria.

En lo que respecta a los principales impuestos a *revert* y en post del cumplimiento del principio de equidad horizontal y vertical los tributos sobre la renta y el patrimonio bien aplicados, son los que mejor asisten.

Frente al impuesto a la renta en opinión de Vito Tanzi, sería fundamental implementar impuestos cedulares, esto es, tributos diferenciados a los distintos tipos de rentas: sueldos, rentas, intereses, dividendos, etc. Así reducirían la fuga de capitales y la emigración inducida por la alta presión tributaria.

En la misma línea, el Cr. Salvador Treber plantea el concepto de “renta normal potencial”, justamente es diferenciar el gravamen en torno al potencial de rentabilidad que tenga el objeto gravado. El principio de equidad horizontal y vertical, como ya vimos no se aplica actualmente, sino que, todo lo contrario, cumplidores subsidian a evasores. Este es uno de los principales problemas que intenta corregir “la renta normal potencial”. De este modo, se proponía utilizar este concepto de “rédito presunto” como base imponible de ganancia, sustituyendo el concepto de “renta neta real”.

Gaggero le suma al remedio de una reforma tributaria progresiva, el control sobre los monopolios, ya que dice que la estructura oligopolizada de nuestro país no permite precios competitivos en detrimento a la equidad. Un ejemplo de esta inequidad son los cuatro sectores que menos contribuyen en el impuesto a la renta: el agro, el turismo, la



construcción y la gastronomía. Buscar herramientas que asistan a la regulación de estos oligopolios es fundamental para las arcas de un país.

Por otro lado, hace hincapié en: bajar en forma paulatina el impuesto a las ganancias de las empresas, que es relativamente alto en términos internacionales y no diferencia entre pequeños y grandes; mejorar los controles sobre el impuesto al valor agregado y perfeccionar convenios de colaboración de información entre administraciones fiscales de los países para desincentivar las inversiones en paraísos fiscales.

Por otra parte, en función de las proyecciones realizadas sobre el efecto impositivo que puedan ocasionar las operaciones del comercio electrónico en un futuro cercano, se están desarrollando teorías de imposición. Las mismas consisten en la creación de un nuevo impuesto, generalmente denominado “bit tax”, cuya base de imposición serían las “transacciones internet”. Lo que buscan las administraciones es evitar la fuga de materia imponible por transacciones en la web. Esto se debe potenciar con los convenios de colaboración entre los diferentes fiscos, donde se contribuya al cruce de información para amortiguar los efectos de las planificaciones tributarias de empresas multinacionales fraguando las bases imponibles en fiscos de mayor carga tributaria.

Despojar al sistema tributario de tenues actos administrativos (resoluciones, interpretaciones, decretos, etc) es clave en este camino a la transparencia y equidad. Si una ley requiere reforma para adecuarse a los avances sociales, tecnológicos o para incorporar situaciones tributarias, será el legislativo quien deba trabajar en ello. Conforme lo marca la constitución nacional, logrando claridad, certeza y el mínimo de posibilidades de escabullirse.

Para lograr la utopía de un expediente electrónico primero hay que avanzar en la adecuación de la legislación de fondo que acompañe a tal progreso informático,



resguardando los derechos de los administrados. Sin embargo, en procura de la comunicación de los actos de gobierno se debería mantener las formas tradicionales, de modo que, quienes tuvieran los medios y les interesaran optara por digitalizar la relación.

Como se resaltó, debiera ser un derecho del administrado elegir la vía de comunicación con los entes del gobierno, respetando las condiciones de acceso de cada ciudadano en cada sector del país. No resulta justo que un contribuyente caiga en incumplimiento por no poder abonar su “monotributo” en una boca de pago en efectivo, máxime cuando se trata de un “régimen simplificado”.

Es simple, si una persona quiere cumplir porque rechazarlo, hay que aumentar las posibilidades de que el administrado en tiempo y forma colabore con la administración tributaria.



BIBLIOGRAFÍA

Aberastury, Pedro y Cilurzo, María Rosa, (1998). *"Curso de procedimiento administrativo"*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, p. 115 y siguientes.

Agencia Española de Consumo, Seguridad Alimentaria y Nutrición (AECOSAN) (2016).

"Que no te priven de tu derecho a recibir la factura en papel". 16 de junio de 2016.

Recuperado de: <http://alandalusmalaga.net/que-no-te-priven-de-tu-derecho-a-recibir-la-factura-en-papel/>

Almirón, Nuria (2005). *"Banca y medios de comunicación en la sociedad de la información: el caso de los paraísos fiscales en El País"*. ZER Revista de Comunicación Social N° 18. Facultad de Ciencias Sociales y de la Comunicación. Bilbao, España.

Amorós, Miguel Cruz (1999). *"VII Congreso Tributario"*. San Martín de los Andes.

Argentina. Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

".....". Dictamen 09/2002 AFIP. *Procedimiento -Régimen Especial de Fiscalización*.

".....". Ley N° 10.074. *Régimen de la Edición Electrónica de Boletín Oficial*. Decreto N° 207/2016. Resolución N° 114 de la Secretaría Legal y Técnica de la Presidencia de la Nación.

".....". Ley N° 11.683. *Procedimientos Fiscales*. (t.o. 1978 y modif.)

".....". Ley N° 19.549. *Ley de Procedimiento Administrativo*. Decreto Reglamentario 1759/72

".....". Ley N° 23.548. *Ley de Coparticipación Federal de Impuestos*.

".....". Ley N° 24.769 (BO 1996). *Ley Penal Tributaria*.

".....". Ley N° 25.413. *Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios*.



“.....”. Ley N° 25.506 (BO 2001). *Firma Digital*. Decreto N° 2628/02.

“.....”. Ley N° 26.044. *Domicilio Fiscal Electrónico*. (to 2006 y modif.)

“.....”. Ley N° 26.994. *Código Civil y Comercial de la Nación*.

“.....”. Resolución General de la CNV 345/99 (BO 17-XII-99.)

“.....”. Resolución General AFIP N° 1345/2002.

“.....”. Resolución General AFIP N° 3711/2015.

“.....”. Resolución General AFIP N° 3936/2016.

Armas Urquiza y Armas Suárez (2011) *Gobierno electrónico: fases, dimensiones y algunas consideraciones a tener en cuenta para su implementación, en Contribuciones a las Ciencias Sociales*. Recuperado de www.eumed.net/rev/cccss/13/.

Bermúdez, Carlos A., “Sobre la firma digital y el correo electrónico como forma válida de notificación y publicidad de actos de las Administraciones Tributarias,” LL, Suplemento Actualidad, 3-III-05, p. 3.

Bidart, Campos (1998). Manual de la Constitución reformada. Ediar. Buenos Aires.

Castillo, Juan Antonio (2005) *Innovaciones en la Gestión Pública Local: El gobierno electrónico como herramienta democratizadora*. VII Congreso Nacional de Ciencia Política. Córdoba.

“.....” (2010). *Gobierno electrónico: Análisis y Evaluación del caso de un ente desconcentrado municipal* [Versión Electrónica]. Recuperado de: <http://www.asociacionag.org.ar/pdfcap/4/Castillo,%20Juan%20Antonio.doc>



CEPAL (2009). “*La sociedad de la información en América Latine y el Caribe. Desarrollo de las tecnologías y tecnologías para el desarrollo*”. Santiago de Chile.

Cámara Civil y Comercial, de Familia, del Trabajo y Contencioso- Administrativo de Rio Tercero, (2008). (Jurisprudencia) “Tina Yolanda Fernandez con Provincia de Córdoba”.

CNACAF, Sala IV. 05/05/2005. (Jurisprudencia) “Trulli, Adriana M. C/ Dirección Gral. Impositiva”.

“.....”, Sala II. 15/10/2002. (Jurisprudencia) “Chryse SA C/A.F.I.P. - D.G.I.”.

“.....”, Sala V. 13/03/2006. (Jurisprudencia) “Belgrano Day School S.A (T.F. 18678-I) c/DGI”.

“.....”, Sala IV. 16/03/2006. (Jurisprudencia) “Club Atlético Newell 's Old Boy c. Dirección Gral. Impositiva”.

“.....”, Sala I. 29/04/2008. (Jurisprudencia) “Fiestas y Eventos SA c/Afip”.

“.....”, Sala II. 23/09/2008. (Jurisprudencia) “Gallo Llorente, Santiago Emilio y otro c/EN - ME s/R. 125/2008 (D. 2752/1991) s/amparo L. 16986”.

“.....”, Sala II. 14/02/12. (Jurisprudencia) “Gordon Miguel David (T.F. 25.421-I) c/D.G.I”.

Cámara Contencioso Administrativo N° 1 de Santa Fe. 28/07/2016. “Monthelado SA c/Municipalidad de Villa Ocampo s/recurso contencioso administrativo”.

Cám. Fed. Córdoba, sala B, (13/08/2015). (Jurisprudencia). “Sanatorio Allende SA c/AFIP s/contencioso administrativo – varios”.



CNCOM, Sala A. 27/06/2006. "Coop. de Viv. Créd. y Cons. Fiduciaria Ltda. c/ Becerra Leguizamón, H."

“.....”, Sala D. 16/02/2007. “Henry Hirschen y Cía. S.A. c/ Easy Argentina S.R.L s/ ordinario”.

CPCECABA. Informe de la Comisión de Estudios Tributarios del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. 11 de marzo de 2005.

CNJJN, (1936). (Jurisprudencia) “Carman de Cartón Elena v. Nación Argentina”. “Caffaro Alfredo v. Nación Argentina”. “Vila Alejandro v. Nación Argentina”.

“.....”, (26/12/1978). (Jurisprudencia) “Galian Edgard c/ Provincia de Corrientes”.

“.....”, (1887). (Jurisprudencia) “Eduardo Soja”.

“.....”, (13/10/1994). (Jurisprudencia) “Cafés La Virginia SA s/apelación (por denegación de repetición)”.

“.....”, (21/11/2000). (Jurisprudencia) “Berkley International ART SA c/EN (MEyOSP) - decreto 863/1998 s/amparo ley 16986”.

“.....”, (14/11/2001). (Jurisprudencia) “Pradera del Sol c. Municipalidad de General Pueyrredon, Fallos 327:5356”.

“.....”, (01/09/2003). (Jurisprudencia) “Cámara Argentina del Libro y otros c/ Poder Ejecutivo Nacional”.

“.....”, (21/10/2003). (Jurisprudencia) “Selcro S.A. c. Jefatura de Gabinete de Ministros”.



“.....”, (09/05/2006). (Jurisprudencia) “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa”.

“.....”, (23/06/2009). (Jurisprudencia) “Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba”.

“.....”, (28/09/2010). (Jurisprudencia) “Angulo José Pedro”.

“.....”, (01/11/2011). (Jurisprudencia) “Ullate Alicia Ines c/fisco de la Provincia de Córdoba”.

“.....”, (19/03/2014). (Jurisprudencia) “Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI”.

“.....”, (25/03/2015). (Jurisprudencia) “Grainco Pampa SA c/ Provincia de La Pampa s/ contencioso administrativo”.

“.....”, (29/04/2015). (Jurisprudencia) “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego Antártida e Islas”.

Echegaray, Ricardo. *“Se trata de un sector de altos niveles de evasión en Ganancias”*

Recuperado de: www.cronica.com.ar/diario/2010/11/02/45409-alta-evasion-en-el-sectoragropecuario

Elías, Miguel Sumer (2010). *“Facturación electrónica, un cambio de hábito”*. Recuperado de: <http://www.informaticalegal.com.ar/2010/07/18/facturacion-electronica-un-cambio-de-habito/>



Farrés, Pablo. “Deficiencias graves en el domicilio fiscal electrónico del procedimiento de notificación en la ley 11.683, modificada por la ley 26.044. La resolución general AFIP 1995/2000” JA 2006-1-932.

Fernández Origgi, Ítalo (2000). El Gobierno en la Era Digital, E-goverment [Versión Electrónica]. *Revista Electrónica de Derecho Informático*. Perú. Recuperado de [http://vlex.com/redi/No. 25 - Agosto del 2000/5](http://vlex.com/redi/No.25-Agosto-del-2000/5) .

Frick, María (2008). *De la teoría a la práctica: Cómo implementar con éxito el gobierno electrónico*. [Colección de documentos N° 3 de trabajo sobre e-Gobierno]. Instituto para la Conectividad en las Américas (ICA / IDRC).

Gaggero Jorge, Casparrino Claudio, Libman Emiliano (2007). “*La fuga de capitales: historia, presente y perspectivas*”. Centro de Economía y Finanzas Para el Desarrollo de la Argentina. Documento de trabajo N° 14, mayo de 2007.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C. (2005). “*Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*”. LexisNexis – Depalma.

Grandinetti, R. y Pineda, J (comp.) (2004). *La gestión Pública en gobiernos locales*. Ed. Colegio de Ciencias Políticas y Administrativas de Méjico, PyG y Universidad autónoma de Tabasco. Méjico D.F.

Granero, Horacio R. (2003). Gobierno electrónico y el rol de la universidad [Versión Electrónica]. *DHIAL Desarrollo humano e institucional para América Latina - Magazine N° 11*. Recuperado de http://www.iigov.org/iigov/pnud/bibliote/dhial11/dhial11_03.htm .

GORDILLO, Agustín (2003). “*Tratado de derecho administrativo*”, t. 4, procedimiento administrativo, Cap. V, p. 5, Buenos Aires, F.D.A. Recuperado de: www.gordillo.com



Hernández, Camargo (2005). “Evasión fiscal: un problema a resolver”. Recuperado de: www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva

Humberto P. Diez y Alberto P. Coto, “Enfrentar la evasión”. Revista doctrina tributaria de Errepar, Diciembre 2000.

INDEC, (2016). “El 32,2% de los argentinos es pobre y el 6,3% se encuentra en la indigencia”. 28/09/2016. Recuperado de: <http://www.telam.com.ar/notas/201609/164862-pobreza-indec-cifras-estadisticas.html>

Jarach, Dino (1964). Anteproyecto del impuesto Renta Normal Potencial.

Jarach, Dino (1980). “Curso de Derecho Tributario”. Ediciones Cima, Buenos Aires.

Köhler, Horst (2009, 24 de marzo). “Horst Köhler aborda la crisis financiera como una historia de su propio fracaso”. Recuperado de : <http://www.lavanguardia.com/economia/20090324/53666643845/horst-kohler-aborda-la-crisis-financiera-como-una-historia-de-su-propio-fracaso.html>

Lamagrande, Alfredo Julio (1999). “Globalización, evasión fiscal y fiscalización tributaria”. Boletín AFIP N° 9.

“.....”. “Evasión fiscal: algunos modelos que intentan su explicación”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Recuperado de www.aef.org.ar

Leadbetter, Charles (1999). “Living on Thin Air: the New Economy”. London. Hodder & Stoughton.



Melgarejo, Nieto P., (2005). “*Derecho del Comercio Electrónico*”. (Conferencia). Lima, ps. 126/127.

Passarella, Leandro. Tarsitano, Alberto (2005). “El Plan Antievasión II y sus innovaciones”. Portal Web de Noticias: *Iprofesional*. Recuperado de: <http://www.iprofesional.com/notas/14901-El-Plan-Antievasin-II-y-sus-innovaciones>

Prats, J. del Álamo, O. (2004). “*Democracia Electrónica: concepto, tipos y posicionamientos*”. [Colección de documentos]. Institut Internacional de Governabilitat de Catalunya. Barcelona.

Rinaldi, José María (2012). *Tributación y las Nuevas Tecnologías [Versión Electrónica]*. *Voces en el Fenix*, N° 14, 120-127. Recuperado de: http://www.vocesenelfenix.com/sites/default/files/numero_pdf/N.14%20completa%20baja.pdf .

Rodriguez, Norberto (1996). *Los principios de eficacia, eficiencia y economía en el modelo de control de la Hacienda Pública*. Argentina.

“.....” (1998). *Jornadas de Actualización Doctrinarias, Tributarias y de Cuentas en República Argentina*. Argentina.

Rufail, Sergio (2016). “Será Ley el Domicilio Fiscal Electrónico”. *El Cronista*. Recuperado de: <http://www.cronista.com/economiapolitica/Sera-ley-el-domicilio-fiscal-electronico-20160824-0075.html>

Secchi, Pablo (2016). “*Cómo es el plan del Gobierno para despapelizar el Estado*”. Portal web de noticias: La Nación. 24/02/2016. Recuperado de: <http://www.lanacion.com.ar/1873826-que-implica-para-el-gobierno-la-despapelizacion-del-estado>



Sbattella, José (2012). “Evasión, Lavado y paraísos fiscales”. Revista digital Plan Fénix N°14, Mayo de 2012. Recuperado de:

www.vocesenelfenix.com

Tanzi, Vito (2001). “La Globalización y la Acción de las Termitas Fiscales”. Finanzas & Desarrollo.

Treber, Salvador. “La Presión Tributaria y la evasión” .15 de Octubre de 2012.

TFN, Sala B, (10/09/1993). (Jurisprudencia) “Cerámicos San Lorenzo”.

“.....”, Sala C, (29/09/1993). (Jurisprudencia) “Touring Club Argentino”.

“.....”, Sala A, (06/07/2005). (Jurisprudencia) “Vesubio SRL”.

“.....”, Sala B, (03/12/2007). (Jurisprudencia) “Caso OXY NET SA”.

“.....”, Sala D, (21/05/2008). (Jurisprudencia) “Darmex SA”.

“.....”, Sala B, (06/07/2010). (Jurisprudencia) “Banco de Entre Ríos SA”.

“.....”, Sala A, (27/05/2011). (Jurisprudencia) “8 Dragones de Mendoza SA, TFN Sala A”.

“.....”, Sala C, (18/03/2013). (Jurisprudencia) “Gaviglio, Hilario José s/recurso de apelación”.

“.....”, Sala A, (26/06/2013). (Jurisprudencia) “Supermercados Mayoristas Yaguar SA s/recurso de apelación”.

TSJ, Sala Penal, (16/06/1993) (Jurisprudencia) “Causa Moyano sentencia N° 15”.



Trib. Sup.Just. de Cba, (06/12/2004). (Jurisprudencia) "Lotería de la Provincia de Córdoba (S. E.) c/ Municipalidad de la Ciudad de Córdoba - Contencioso Administrativo - Plena Jurisdicción - Recurso De Casación”.

UNESCO (2016). “La Argentina tiene más de un millón de analfabetos. 07/09/2016.

Recuperado de: <http://www.laprensa.com.ar/NotePrint.aspx?Note=256731>

Uvalle Berrones, Ricardo (2004). El control y la evaluación en la administración pública. Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales, vol. XLVII, núm. 192, septiembre-diciembre. México.

Zeitoune, Jaime y Pazo, H.Gonzalo (2001) “Evasión Impositiva en la Argentina”. Tesis

Final – MADE –universidad de CEMA. Recuperado de:

<http://www.ucema.edu.ar/posgrado-download/tesinas2001/Pazo-MADE.pdf>