

Sección Derecho Tributario.

Régimen de Información de Planificaciones Fiscales

Condición en que deja al abogado asesor en derecho tributario

Presentación de la Vicepresidenta 1 del IDEL FACA ante la Junta de Gobierno de la FACA en reunión del 11/12/20 respecto de la RG AFIP 4838/20 (B.O. 20-20-20) que establece un Régimen de Información de Planificaciones Fiscales tributarias que alcanza al abogado asesor tributario.

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

Cada vez más los organismos internacionales como lo OCDE o la ONU recomiendan para la legislación nacional la adopción de medidas de transparencia fiscal (por ejemplo, en materia de manipulación de bases imponibles, actualmente BEPS -del inglés "*Base Erosion and Profits Shifting*", en español "erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios"-).

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

Una de esas directivas BEPS es la 12 que consiste en "Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva". Tiene su correlato en la directiva UE 2018/822 acotada al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos.

Hay antecedentes en el derecho argentino de incorporación de tales directivas y siempre se ha efectuado por ley como ejemplo reciente pro al ley 27.430.

Por la RG 4838/20 la AFIP incorporó dicha directiva sin ley, sin mencionarla (seguramente porque no lo hacía por ley) y además su regulación excede el ámbito en al que se enmarca ya que refiere a todo tipo de planificación fiscal en forma amplia y no a la agresiva y transfronteriza como las normas internacionales citadas lo regulan.

Así la AFIP por un acto administrativo de alcance general estableció un régimen de Información (carga pública art. 17 CN) de planificaciones fiscales genérico a cargo de contribuyentes y de los asesores fiscales sin ninguna reparación por la tarea de informar y conminando severamente su incumplimiento e incluso condicionando el ejercicio de ciertos derechos a ello o dando como efecto un mayor riesgo fiscal a los sujetos obligados.

En su naturaleza jurídica la norma dictada por la AFIP bajo una resolución general reglamentaria es un acto administrativo de alcance general regulado en la ley 19549 de procedimientos administrativos. Como tal, para ser válido, debe cumplir con los elementos esenciales del acto (art. 7 y 14 de dicho cuerpo legal). Es el caso que dicha norma afirma en el Considerando 9 que tiene plena facultad para ello (en realidad lo afirma para las planificaciones internacionales) en el art. 35 de la ley 11.683. Sin embargo, dicho artículo no le confiere a la AFIP semejante facultad.

La única ley que faculta a la AFIP a establecer regímenes de información es el art. 107 de la ley 11.683 y mod. Sin embargo, no la invoca y por otra parte, de hacerlo se apartaría de ella. En efecto, lo que la ley autoriza refiere a regímenes de información a pedido de jueces administrativos y respecto de ciertos sujetos que indica expresamente. En cambio, esta resolución lo exige en forma regular y genérica e instituye sujetos obligados ajenos a la ley. Por otra parte, así lo ha interpretado la jurisprudencia en un causa muy semejante la que le resulta aplicable declarando nula una RG de AFIP "*Cámara Argentina de la Propiedad Horizontal c/ AFIP s/ Amparo*" de la Sala II de la CNCAF de fecha 02/12/2008 (firse en la CSJN por aplicación del art. 280)¹.

A continuación, el art. 108 de dicha ley refiere a las cargas públicas permitiendo su incumplimiento por causas justificadas. Entiendo que su nulidad e inconstitucionalidad lo constituyen.

Asimismo la AFIP dicta la RG en base al art. 7 del Decreto 618/97 (considerando 11) referido al dictado de normas reglamentarias. Pero no invoca ninguna ley a reglamentar. Claramente porque no hay ley. Y sin ley establece una carga pública en total violación al art. 17 de la CN que lo exige y crea sujetos obligados sin ley como son los "asesores fiscales".

¹ La Cámara FCA sostuvo: "Sin embargo, ni del precedente citado, ni de la lectura del art. 7° del decreto 618/97, se desprende que entre las atribuciones que se otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos se encuentre la de suplir el pedido expreso al que se refiere el art. 107 de la ley.

En efecto, el deber de colaboración opera según la ley, ante pedidos de funcionarios administrativos, y en cambio, la Resolución impugnada establece un requerimiento en abstracto que incluso pretende tener efectos retroactivos al exigir datos de períodos anteriores a su vigencia (art. 9°), lo que también contradice el art. 7° del decreto que expresamente establece que los actos generales que autoriza a dictar tienen efectos desde su publicación en el Boletín Oficial o fecha posterior.

Por lo expuesto, en este aspecto también se advierte un exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria de la AFIP, que vicia el acto tomándolo nulo"

La RG resulta nula de nulidad absoluta e insanable por violar los requisitos de validez del acto administrativo (art. 7y 14 ley 19.549 y mod.). Por ello procede incluso la revocación de la RG incluso por la propia AFIP. Conforme lo regula el art. 17 de dicha ley.

Resulta preocupante que la AFIP con el dictado de esta RG tomando como fuente seguramente el *soft law* en la directiva 12 de BEPS (si bien sin admitirlo y tal como se adelantó apartándose en exceso de lo que dispone) ha puesto en jaque la estricta reserva de ley vigente en la CN, la seguridad jurídica, la razonabilidad, el derecho de defensa, la legalidad, el principio de proporcionalidad y razonabilidad, la privacidad, el derecho de defensa, el deber de sigilo profesional, el derecho a no autoinculparse y el estándar mínimo de garantías a favor del contribuyente conforme el bloque constitucional vigente. Todo conforme expondré.

Viola la legalidad por ser una norma reglamentaria frente a la ausencia de ley. Asimismo por la naturaleza de los regímenes de información que son cargas públicas. Conforme la *CN art. 17*: "(...) Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley". Asimismo, por la creación de sujetos obligados ajenos al contribuyente (como es el caso del "asesor fiscal").

Rige en materia tributaria y del establecimiento de cargas públicas el principio de legalidad o de reserva de ley en forma absoluta (arts.1, 4, 17, 19, 52, 75, inc. 1, y 2, 76 y 99, inc. 3, de la CN). En tal sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación -en adelante CSJN- así lo ha entendido en numerosos fallos.

También se aparta de la legalidad al exigir su cumplimiento en forma retroactiva (art. 10 RG AFIP) incluso apartándose en esto de la propia norma que invoca (art. 7 DEC. 618/97).

Viola la legalidad penal al conminar con la tipificación de sanciones su incumplimiento (art. 14, 15 de la RG AFIP). Y al tipificar también sanciones encubiertas para los sujetos obligados (contribuyente y asesores fiscales) (art. 13 de la RG). Y al arrogarse definir en adelante y a través de la mención en un "micrositio de AFIP" lo que constituyen las planificaciones a informar (arts. 3 y 4 de la RG AFIP).

Viola la razonabilidad (art. 28 de la CN) al resultar desproporcionada la exigencia y sin reparación alguna apartándose del principio de no excesividad que gobierna el actuar de la administración. Principio que impide que los poderes públicos ordenen algo que resulte exorbitante, excesivo o desmesurado. En efecto, se aparta de las normas internacionales que establecen este tipo de regímenes frente a la exigencia de informar todo tipo de planificación. En efecto, la directiva 12 BEPS la acota a la planificación agresiva. Y la europea a al transfronteriza.

También resulta irrazonable y viola la no proporcionalidad el establecimiento de tal régimen informativo como requisito para la tramitación de ciertas solicitudes ante el organismo a las que se tiene derecho (incorporación en Registros obtención de

certificados) y como parámetro para la categorización del riesgo fiscal. Y con esto violatoria de la buena fe que se espera del estado. En su regulación excesiva a demás incurre en imprecisiones lo que afecta la seguridad jurídica (art. 1, 33 y 75 inc. 22 CN).

Viola la privacidad ya que se inmiscuye en la esfera del derecho a la intimidad (art. 19 CN) o principio de no interferencia que solamente por ley y con gran criterio de razonabilidad que lo justifique podría invadir. En efecto, atenta contra un derecho del contribuyente que es la economía de opción derecho que les asiste y en el que no deben inmiscuirse ya que está en su esfera de decisiones privadas más aun contando con tal enormes facultades de fiscalización y determinación. El “*tax planing*” ha sido convalidado por la CSJN “*Chocolates Águila*”² entre otros). Al respecto la CSJN ha afirmado en este último que: *“tampoco ha de omitirse que, como también ha señalado V.E. en Fallos: 241:210 y 308:215, entre otros, no es reprehensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal, es decir que el ahorro impositivo legítimo por sí, no resulta cuestionable”*.

La economía de opción o planificación fiscal es lícita es un derecho del contribuyente y la AFIP tiene todas las facultades para verificar su actuar y además tiene a su alcance el violatorio principio de la realidad económica (art. 2 ley 11.683).

En este punto resulta plenamente aplicable respeto de la afectación a contribuyentes y al ejercicio profesional lo resuelto por la CSJN en “*Halabi, Ernesto*”³ (24/02/2009). Este decisorio resulta plenamente aplicable al caso el que luce aún con mayor gravedad institucional frente a la ausencia de ley.

Viola la supremacía legal al apartarse de normas superiores (leyes) (art. 31 CN). En este punto, al incorporar al “asesor fiscal”, se inmiscuye en el ejercicio profesional lo que le está vedado. Confronta también con el art. 156 del CP y 244 del CPP y todas las normas federales (22192 y 23187) y provinciales que regulan el ejercicio profesional de la abogacía que exigen el secreto profesional y también las referidas al mandato y representación reguladas en el CCyCN Y además desnaturaliza lo esencial de la profesión (como es el caso de la abogacía) referida al deber de sigilo, al secreto profesional que se relaciona íntimamente al debido proceso y derecho de defensa de las personas (art. 18 y 75 inc. 22 CN). Y que encuentra su amparo constitucional también en el art. 19 de la CN ya que el secreto protege la intimidad.

La confidencialidad hace al derecho de defensa en un estado de derecho y no puede ponerse en jaque ni siquiera permitiendo que el beneficiario del derecho al sigilo dispense su cumplimiento puesto que se trata de un derecho humano fundamental irrenunciable.

² Fallos: 308:215.

³ Fallos: 332:111.

La exigencia de información a los asesores fiscales va de contramano respecto de las y los profesionales abogadas/os con la directiva 2005/60/UE de la Unión Europea, que exceptúa a la abogacía de la obligación de reportar a las autoridades toda información que reciban de sus clientes u obtengan de aquéllos, así como toda información íntimamente vinculada con el ejercicio del derecho de defensa. En línea con lo expuesto, y por iguales fundamentos en nuestro país, por ejemplo, la abogacía no se encuentra contemplada dentro de la nómina de sujetos obligados, por el art. 20 de la ley 25246 -de encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo-, modificatoria del Código Penal.

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

Insisto en que, el agravio que origina, no se salva por la dispensa que efectúa en su letra la propia resolución (art. 8) al indicar que el asesor puede ampararse en el secreto profesional notificando al contribuyente de tal circunstancia. Por el contrario, no hace más que reconocer su afectación. Recuerda a lo sostenido por la CSJN en la ya citada causa “*Halabi*” al referirse a la “ley espía” en la que establecía *«Que, por lo demás, no cabe perder de vista que ha sido el propio legislador quien, al establecer en el artículo 3° de la ley 25.873 la responsabilidad estatal por los daños y perjuicios que pudieran derivar para terceros de la observación y utilización de la información obtenida, ha reconocido que el sistema de captación, derivación y registro de comunicaciones que implementó podría no respetar las garantías mínimas exigibles para tan drástica injerencia en la esfera íntima de los particulares»*.

En este sentido recientemente el tribunal Constitucional Belga ha declarado la inconstitucionalidad de la exigencia de información de esquemas de optimización de impuestos internacionales agresivos respecto de la abogacía en sentencia nº 114/2020 de fecha 24 de setiembre del 2020 invocando un decisorio similar del TEDH de fecha 1271272012, se trata de la causa “*Michaud V. Francia*”.

En apoyo a lo afirmado puede citarse también la Carta de Derechos y Garantías de los Contribuyentes para los países de América Latina (www.iladt.org.ar) en cuyo art. 53) dispone: “Derecho al secreto profesional como condición ineludible del derecho de defensa”.

El secreto profesional es un derecho y un deber y el régimen de información pretendido lo lesiona es por ello que podría ampararse en el art. 108 de la ley 11683 para no cumplirlo.

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

El acto general de la AFIP además viola el derecho a no autoinculparse (arts. 18 y 75, inc. 22 de la CN, y art. 8 num. 2 y 3 de la CADH). Ello así puesto que obliga al sujeto a suministrar información que por los términos del art. 4 de su texto podría incriminarlo, y además lo amenaza con pena si no la suministra (en total oposición a los derechos humanos en materia de tributación y contraria a abultada jurisprudencia internacional). En efecto, la tutela judicial efectiva se entiende tal, conforme el art. 8, num. 2 y 3 del PSJCR, si el Estado garantiza al contribuyente el derecho a no autoinculparse que, en Argentina, tiene reconocimiento constitucional (arts. 18 y 75, inc. 22 de la CN).

Respecto de su posible impugnación tal como se expuso en el Dictamen elaborado pro al sección de Derecho tributario del IDEL FACA. Al ser RG nula de nulidad absoluta e insanable la AFIP debería revocarla (conf. Art. 17 ley 19.549 y mod. y art. 7 Dec. 618(97) o bien con eso basta para no tener que cumplirla conforme al art. 108 de la ley 11683. También puede impugnarse judicialmente (art. 24 ley 19.549 y mod.). En este caso, dado que el decreto PEN 618/97 en su art. 7, no regula la forma de impugnación de las resoluciones reglamentarias, esta debería hacerse aplicando supletoriamente la ley 19549 por vía reclamatoria, y no recursiva, utilizando el reclamo impropio si bien con diversas posturas doctrinarias al efecto (art. 116 ley 11683 y dictámenes PGN 239:554 y, CSJN Fallos: 303:380 y 303:794). Para la impugnación judicial la norma aplicable es el art. 24 inc. a) de dicha ley 19.549 y mod. referida a la impugnación judicial de los actos administrativos de alcance general.

También puede impugnarse siguiendo un caso semejante ya citado en: “*Cámara Argentina de la Propiedad Horizontal c/ AFIP s/ Amparo*” de la Sala II de la CNCAF de fecha 02/12/2008 (firme en la CSJN por aplicación del art. 280), vía Amparo, también CSJN (324:291). O bien por la tradicional vía de la acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad del art. 322 del CPCCN con más un pedido de medida cautelar para evitar los perjuicios que su aplicación pueda aparejar. Camino este último que podría aplicarse en el marco de la afectación que hace la norma al ejercicio profesional de la abogacía (art. 14 CN y otros principios y garantías ya citados) y de su ilegalidad y nulidad en base a las previsiones del Estatuto de la FACA y a antecedentes de anteriores presentaciones.

La FACA ha dictado una Declaración impugnando la RG AFIP en base a la elaborada por la Sección de Derecho tributario del IDEL y ha anoticiando de ello al Organismo Fiscal en fecha 12 de noviembre solicitando a la vez una audiencia con la Administradora Federal de Ingresos Públicos para ser escuchada en sus

razones todo como se encuentra publicado en la página web de la FACA en el sitio de Resoluciones y Declaraciones⁴. Se aguarda respuesta.

De no obtenerla o bien con el dictado de nuevas normas tendientes a su implementación podría analizarse la posibilidad de la judicialización para evitar su convalidación y antecedente contrario al libre ejercicio profesional.

Dra. Gabriela Inés Tozzini

⁴ <http://www.faca.org.ar/faca-nota-a-la-afip-y-declaracion-sobre-r.g.-4838-2020-regimen-de-informacion-de-planificaciones-fiscales.html>