

Resolución General N° 4838. Régimen de Información de Planificaciones Fiscales**INFORME****ANÁLISIS DE LEGALIDAD y CONSTITUCIONALIDAD DE LA RG AFIP 4838****I. Introducción al tema**

La RG N° 4838 AFIP crea un “Régimen de información de planificaciones fiscales” que se enmarca, presumimos, en la Directiva 12 sobre la “*Erosión de la base imponible y traslado de beneficios*” (BEPS, por su sigla en inglés) de la OCDE titulada “*Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*”, aunque sin mencionarlo expresamente en sus considerandos.

A diferencia de esta disposición emitida por el Organismo Internacional y que forma parte de lo que en doctrina se denomina como “*derecho suave*”, “*derecho blando*” o “*soft law*”, la norma argentina hace extensiva la obligación de información a todo tipo de planificación fiscal, nacional e internacional, no limitándose a las “agresivas” o “abusivas” a nivel transnacional como prevé aquella Directiva.

El “*derecho blando*” surge básicamente de disposiciones emanadas de Organismos Internacionales que tienen por objeto el control de delitos organizados que trascienden las fronteras de cada país y que, en última instancia, afectan a la sociedad (narcotráfico, lavado de dinero, tráfico de armas, evasión tributaria).

Para alcanzar tales metas recomiendan reformas al derecho interno de cada país y es una decisión soberana de cada Estado incorporar esos estándares internacionales a su legislación local.

En el caso de la Directiva 12, el fin es mejorar la transparencia y la seguridad jurídica de los actores que intervienen en las relaciones jurídico-tributarias de carácter internacional, con el objetivo de cerrar los espacios y/o lagunas que puedan existir en las legislaciones fiscales de los distintos países, que permitan o den lugar a la erosión de bases imponibles y trasladados de derechos.

Nuestro país ya ha incorporado a su legislación tributaria sugerencias de estos Organismos Internacionales (Ej: Título IV Ley 11683: Acuerdos Mutuos en Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional, Determinación conjunta de precios en operaciones internacionales; Ley Ganancias: Métodos Precios de Transferencia, Establecimiento permanente, Tratamiento diferenciado a la vinculación con países de baja o nula tributación; Ley IVA: Economía digital) pero siempre lo ha hecho como corresponde: **es decir, a través de una Ley aprobada por el Congreso de la Nación.**

En efecto en el derecho tributario argentino rige el principio de reserva de ley, ratificado permanentemente por nuestra Corte Suprema en reiterados pronunciamientos (“La Bellaca S.A.” (27/12/1996), “Georgalos S.A.I.C.A.” (20/02/2001), “Berkley International A.R.T. S.A.” (21/11/2000), “Autolatina Argentina S.A. (27/12/1996), “Swiss Medical c/E.N.SSS s/amparo” (18/02/2020), entre otros.

II. La RG 4838 y el principio de reserva de ley

La resolución 4838 impone la obligación de informar las planificaciones fiscales a que alude, tanto a los contribuyentes como a los asesores fiscales que desarrollen cualquier actividad relacionada con su implementación y participen de la misma tanto sea directamente o a través de terceros.

Como se advierte, y en lo que nos interesa a efectos de este escrito, **crea una verdadera “carga pública” a un sujeto ajeno a la relación jurídico-tributaria como es el “asesor fiscal”**, arrogándose una facultad que es privativa del Poder Legislativo.

Es dable recordar al respecto que el art. 17 de la Constitución Nacional expresa que “...**Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley....**”. Desde este punto de vista, **la norma resulta claramente violatoria de nuestra Carta Magna**, puesto que pone en cabeza de contribuyentes y asesores una obligación de información **que no surge de ninguna ley**.

III Colisión de normas: El Secreto Profesional

Pero, además, esa carga impuesta por medio de una simple Resolución General del Organismo Recaudador **colisiona abiertamente con Leyes que regulan el ejercicio profesional de los profesionales en Ciencias Económicas**, que podrían estar incluidos como “asesores fiscales”

En efecto, la norma en crisis pretende que estos asesores aporten información que se encuentra protegida por el secreto al que se encuentran obligados guardar por disposiciones legales y Códigos de Ética de la profesión, junto al compromiso de desempeñarse con lealtad, probidad y buena fe (Códigos de Ética de cada jurisdicción).

La Ley 20.488 (B.O. del 23/07/1973) contiene las “*Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas*”, estableciendo que en la Capital Federal y en cada una de las provincias que así lo dispusiere funcionará un Consejo Profesional de los graduados en Ciencias Económicas.

Dentro de las funciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas en sus respectivas jurisdicciones está la de “*Cuidar que se cumplan los principios de ética que rigen el ejercicio profesional de ciencias económicas*”. Es por ello que cada uno de los distintos Consejos ha aprobado un Código de Ética Profesional.

La FACPCE¹ enuncia que *la ética profesional consiste en la búsqueda, la invención y la aplicación de principios y valores imperativos de nuestra comunidad profesional; puede ser concebida como el arte de ejercer la profesión, que permite adecuar el trabajo profesional a la singular dignidad humana tanto en su dimensión personal como social*.

La ética contribuye a la conformación de la “identidad” de la comunidad profesional. Resulta imprescindible entonces la búsqueda de principios, valores y normas de conducta objetivamente válidos, que sean aplicables en todo el territorio nacional que reflejen el interés de los matriculados, de los Consejos Profesionales y de la sociedad.

Uno de los objetivos de la profesión es la confidencialidad: Los usuarios de los servicios profesionales en Ciencias Económicas deben poder contar con que la provisión de esos servicios se haga en un marco de reserva o secreto. Se es confidencial en la medida que se respeta el secreto profesional. El secreto profesional es, entonces, un factor clave, hace a la calidad del servicio y a la calidad de la profesión, es un objetivo y un valor colectivo.

A modo de ejemplo, el Código de Ética del Consejo Profesional de CABA (CPCECABA)² establece lo siguiente:

Art. 19 - Los profesionales están obligados a guardar secreto de la totalidad de las informaciones de sus clientes o empleadores, adquiridas en el desempeño de su actividad específica, salvo autorización fehaciente del interesado.

La reglamentación del art. 19 a su vez dispone:

19.5. El secreto profesional es un deber y a la vez un derecho del profesional y es inherente al ejercicio profesional, ya sea que se lleve a cabo en forma independiente, individualmente o como integrante de una asociación profesional, o en relación de dependencia. Por lo tanto, quedan comprendidos todos los servicios que el profesional preste en el marco de la Ley N° 20.488, que incluye a título meramente exemplificativo, la auditoría externa de estados

¹ Código de Ética Unificado de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE)

² http://ayuda.consejo.org.ar/elconsejo/documentos/codigo_etica.pdf

contables, la sindicatura societaria, la consultoría impositiva o previsional, la liquidación de impuestos, la tercerización de servicios (liquidación de remuneraciones e impuestos, teneduría de libros, servicios administrativos, preparación de estados contables, etc.), los servicios de valuación, la consultoría en sistemas de información, los servicios de selección de personal, la consultoría en finanzas corporativas y la auditoría interna. Cuando los servicios consistan en trabajos periciales, el secreto estará regido por las normas que resulten aplicables a las actuaciones en que se desarrollen o, en su caso, por las limitaciones que establezcan los jueces o autoridades intervintentes.

19.9. El profesional deberá adoptar medidas razonables para asegurar que sus colaboradores y las personas de las que obtiene asesoramiento y apoyo cumplan con su deber de confidencialidad. El profesional deberá ponerlos en conocimiento que ellos están también obligados a guardar secreto profesional.

El artículo 20 del Código de Ética se refiere a la revelación del secreto profesional:

*Art. 20 - Los profesionales están relevados de la obligación de guardar secreto profesional cuando imprescindiblemente deban revelar su conocimiento **para su defensa personal en la medida que la información que proporcionen sea insustituible.***

La reglamentación del mismo indica que:

20.1 - El profesional puede revelar el secreto, exclusivamente ante quien tenga que hacerlo y en sus justos y restringidos límites, en los siguientes casos:

(a) Cuando las disposiciones legales permitan su revelación y el profesional haya sido relevado por el cliente o empleador de su obligación de guardar secreto.

(b) cuando exista un deber o derecho profesional de revelarla en los siguientes casos, siempre que las disposiciones legales no lo prohíban y se cuente con la autorización del cliente o empleador:

i. lo requiera un organismo u organización profesional o un regulador;

ii. para proteger los intereses profesionales del profesional en posesión de la información o de un integrante de la organización a la que el mismo pertenezca, en un proceso legal, o de responsabilidad profesional, o

iii. para cumplir normas técnicas o requerimientos de ética.

(c) Cuando el profesional se vea perjudicado por causa del mantenimiento del secreto profesional de un cliente o empleador

20.2 - En la decisión de revelar o de no revelar información confidencial, los factores relevantes que se deben considerar incluyen:

(a) si se conoce, y ha sido corroborada hasta donde sea factible, toda la información relevante; cuando, debido a la situación, existan hechos no corroborados, información incompleta o

conclusiones no corroboradas, se hará uso del juicio profesional para determinar, en su caso, el tipo de revelación que debe hacerse;

(b) el tipo de comunicación que se espera y el destinatario de la misma, y

(c) si las partes a las que se dirige la comunicación son receptores adecuados.

20.3 - Cuando el profesional sea requerido por un juez u otra autoridad competente para revelar información amparada por el secreto profesional conforme estas normas, y no reciba autorización de su cliente o empleador para hacerlo, deberá evaluar la necesidad de obtener asesoramiento legal.

Todos los Consejos Profesionales se encuentran alineados en cuanto al estándar de ética profesional, independientemente de la redacción particular del código, por cuanto se trata de una decisión que involucra a toda la comunidad de profesionales.

Consecuentemente, los profesionales en Ciencias Económicas estamos sujetos en forma concurrente a un deber ético y a una obligación jurídica, debiéndosele adicionar a ello la vigencia del art. 156 del Código Penal que prevé sanciones pecuniarias y de inhabilitación a quien “...teniendo noticia, por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar daño, lo revelare sin justa causa”

Asimismo, siendo que muchas veces también la relación profesional puede enmarcarse en las figuras de la representación (art. 368 y ss del Código Civil y Comercial) o en el mandato (art. 1319 y ss del mismo Código) siempre estará presente la obligación de fidelidad, lealtad y reserva, con impedimento de divulgación de toda información adquirida en ejercicio de esas actividades.

Evidentemente, la RG AFIP 4838 cuando pretende obligar a los “asesores fiscales” a brindar información protegida por el secreto profesional y por el deber de fidelidad y reserva, entra en abierta colisión con estas normas de rango superior, quedando, por ende, absolutamente descalificada por su falta de razonabilidad, pues de ningún modo puede regular una actividad profesional.

Por violación de la garantía innominada de razonabilidad y del principio de legalidad, ante la creación de una carga pública en abierta contradicción al artículo 17 de nuestra Carta Magna, la norma analizada no supera el test de constitucionalidad.

IV. Violación del derecho a la intimidad

Más aun, el régimen que se pretende implementar conculca garantías constitucionales por violentar el derecho a la intimidad. Al respecto expresa Soler: “*En efecto, el derecho al secreto está estrechamente relacionado con el derecho de cada persona al respeto a su propia intimidad y, con él, el derecho a prohibir que los terceros, incluyendo al*

Estado, tengan acceso a lo que se pretende mantener bajo un manto de reserva. El modelo en el cual se ha forjado nuestra Constitución Nacional reconoce como fundamento la libertad e independencia de la persona humana, de lo que da cuenta, entre otros, el artículo 19, al disponer que las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están solo reservadas a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados.”³

A su vez, el artículo 18 de la CN garantiza que “*El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación*”.

En el caso de la resolución aquí analizada existe un objetivo que apunta a la violación del contenido de los papeles privados en poder del profesional, marcando ello una penetración evidente en la intimidad de su trabajo, sin una ley que lo ampare.

Debemos concluir también que en este aspecto que **por violación de la garantía contenida en el art. 18 de nuestra Carta Magna y del principio de legalidad, la norma analizada resulta inconstitucional.**

V. La nulidad de la RG 4838

V. a) Invocación del artículo 7 de la Ley Decreto N° 618/1997

Adentrándonos ahora en el análisis de los considerandos de la RG AFIP 4838, advertimos que se invocan las facultades conferidas por el artículo 35 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), ejercidas por la Administración en virtud de lo establecido en el artículo 7 del Decreto N° 618/1997.

Conforme a esta última norma, de constitucionalidad sumamente discutida en su oportunidad, el Administrador Federal está facultado “*...para imponer normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración*”.

En especial, agrega, “*...podrá dictar normas obligatorias en relación a los siguientes puntos:...6. Creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información...*”

Vale decir, entonces, **en la medida que exista una materia o cuestión que las leyes autoricen a reglamentar**, podrá la Administración hacerlo y designar, entre otros, a

³ Soler Osvaldo: El Régimen de Información de Planificaciones Fiscales (Resolución General AFIP 4838) Segunda Parte”, DTE, T. LXI, Diciembre 2020.

agentes de información. Pero previamente debe existir una norma legal que trate el contenido de la cuestión a reglamentar, **ya que así se estaría cumpliendo el citado principio de legalidad.**

Por lo demás, atento a que el agente de información estará expuesto, ante el incumplimiento de su función, a gravosas sanciones contenidas en la propia Ley N° 11683, resulta razonable que su designación tenga sustento en una norma legal.

Los regímenes de información, encuadrados en el marco de los “deberes de colaboración” con la Administración Tributaria, deben ser establecidos con arreglo a la ley, puesto que el organismo fiscal no puede disponer de modo autonómico prestaciones personales ni tampoco por aplicación analógica. Así lo expresa el ilustre Profesor José O. Casás, agregando “...*resulta razonable exigir ante estas cargas personales la satisfacción del principio de “reserva de ley” con fundamento en el art. 19 de nuestro Estatuto Fundamental en tanto allí se dispone que “Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no mande la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”, fundamentalmente teniendo en vista las consecuencias que se generan del incumplimiento -aplicación de una sanción a título represivo-, razón por la cual la solución propiciada también adquiere consistencia en vista a la prohibición del art. 18 de la Ley Suprema que consagra el principio de legalidad en materia penal*”.⁴

Aunque tales deberes tengan fundamento en el bien común, ello “...*no impide, ni mucho menos, que los mismos sean establecidos de conformidad con la normativa vigente y que las obligaciones que se impongan a los contribuyentes sean razonables y respeten, como se dijo, límites legales o constitucionales anteriormente determinados*”... *dichos deberes no suponen, ni mucho menos, que el fisco haga un traspaso a los contribuyentes de sus propias obligaciones, ni que tampoco se pretenda, en aras de dicho deber de colaboración, establecer a los contribuyentes cargas que no resultan trascendentes para la determinación de la materia imponible*”.⁵

Desde este punto de vista, se advierte que la RG AFIP 4838 ha sido dictada “en vacío”, es decir, **pretendiendo reglamentar una temática que no se encuentra legislada expresamente en parte alguna del derecho tributario positivo de nuestro país.**

Cabe recordar en este punto que la Ley N° 11.683 constituye nuestro verdadero

⁴ Casás, José O.: “Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente”, Ad Hoc, Bs. As., 2005, pág. 669.

⁵ Altamirano, Alejandro C.: “El procedimiento tributario”, Abaco, Bs. As., 2003, pág. 115, con cita de Santiago (h), A, “Bien común y derecho constitucional”, Abaco, Bs. As., 2002, pág. 133.

“Código Tributario” y es mediante su incorporación a la misma o a través de la aprobación de una Ley especial “ad hoc”, el mecanismo por el cual nuestro país adopte las Directivas emanadas de Organismos Internacionales para incluirlas en el derecho tributario nacional. Recién luego de este paso, el organismo fiscal estaría habilitado para emitir normas de carácter reglamentario vinculadas al tema, siempre que fuere facultado para ello.

Así lo ha hecho nuestro país a través de, por ejemplo, la Ley N° 25.246 cuando incorporó todo el esquema de Prevención del Encubrimiento y Lavado de Activos de Origen Delictivo, incluyendo a los sujetos obligados a informar, creando la Unidad de Información Financiera y dando pie a que sea ésta la que luego dicte las disposiciones reglamentarias.

De un modo similar debiera procederse si ahora desea adherir a las Directivas internacionales en materia de planificaciones fiscales agresivas: debatir una Ley especial o una reforma a la Ley N° 11.683 en el Congreso y emitir luego las respectivas disposiciones reglamentarias a través del Poder Ejecutivo Nacional o, si se la habilita en la norma legal, de la AFIP; preservando siempre la seguridad jurídica, la transparencia y el respeto a los principios y garantías constitucionales.

Tan trascendente carencia convierte a la Resolución bajo examen en un acto administrativo nulo, de nulidad absoluta e insanable por ausencia de uno de los requisitos fundamentales previstos en el artículo 7 de la Ley N° 19.549: la causa.⁶

Resulta a todas luces interesante señalar el camino seguido por otros países miembros de la OCDE. En efecto destacamos que luego de publicado en 2015 el Plan de Acción BEPS, un paquete de 13 informes, creado y coordinado por la OCDE y los integrantes del G20, en Europa se generó la DAC 6 (25/07/2018), definiendo luego cada integrante de la Comunidad la incorporación del mismo a su legislación interna.

Así España, por ejemplo, incorporó tales disposiciones modificando la Ley General Tributaria en julio de 2019, con vigencia a partir del 1° de julio de 2020. Los comentarios de la época señalaban: *“Como es sabido, el pasado año tuvo lugar la aprobación de la denominada DAC 6, directiva comunitaria que obliga a los denominados “intermediarios fiscales” a informar a la Administración tributaria de determinados esquemas que presentan “señales” o “indicios” de planificación fiscal agresiva. La norma ha*

⁶ Ley 19.549, art. 7: “Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientesCausa: .b) deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable.”

suscitado bastante polémica en la profesión de la asesoría fiscal, controversia que está lejos de terminarse, ya que está pendiente su trasposición al derecho interno, tarea que debe abordarse en la legislatura que ahora empieza (el plazo vence el 31 de diciembre de 2019).⁷

Por su parte, México, introdujo una reforma al Código Fiscal de la Federación, publicada el 09/12/2019, por la que adicionó un Título Sexto denominado “De la revelación de esquemas reportables” que se integra con los artículos 197 a 202, ambos inclusive.

Como se advierte, **en ambos casos se le da rango legal a las BEPS incorporándolas a los códigos de fondo que regulan la materia tributaria.**

En nuestro caso, la mencionada carencia de causa, provoca también en la RG AFIP N° 4838 la **falta de una adecuada motivación.**

En efecto, la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549, incluye a la motivación como otro de los elementos esenciales del acto administrativo, que se define como la expresión concreta de las razones que inducen a emitir el acto y de los recaudos referentes a los hechos y antecedentes que le sirven de causa y el derecho aplicable.⁸

Según Altamirano, “motivar” significa exhibir ante el administrado las razones por las cuales el autor del acto administrativo decide en la forma que surge de él. Es una garantía del administrado, por tanto, no es facultativa de la Administración sino obligatoria. Todo acto administrativo debe contener las razones que han llevado a la adopción de tal o cual medida. La finalidad de la decisión condiciona a la motivación, siendo unánime la doctrina en señalar que en nuestro derecho administrativo la motivación implica expresar la causa y la finalidad del acto administrativo.⁹

Los considerandos de la norma analizada, luego de citar definiciones conceptuales y situaciones descriptivas de lo que ocurre en el mundo, señala a modo de justificación para la emisión de esta norma *“Que constituye un objetivo primordial de esta Administración Federal evaluar los riesgos en materia tributaria asociados a*

⁷ Rodríguez Márquez, Jesús, “La polémica directiva DAC 6 y los asesores fiscales”, 12/06/2019, cincodias.elpais.com/.

⁸ Ley 19.549, art. 7: “Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes:.... Motivación: e) deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo.

⁹ Altamirano, Alejandro C: Obra citada, págs.192/193.

planificaciones fiscales implementadas por los contribuyentes"; "...Que, en tal sentido, resulta necesaria la implementación de un Régimen de Información sobre esquemas de planificación fiscal, a cuyo efecto procede establecer los requisitos, plazos y condiciones necesarios a tales fines", destacando que entre las facultades del Organismo se encuentra la de requerir toda clase de datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria **internacional**.

Sobre la base de lo expresado precedentemente en cuanto a que *"la motivación implica expresar la causa y la finalidad del acto administrativo"*, debemos remarcar, por un lado, **la ausencia de causa** conforme a lo desarrollado más arriba y, por otro, **la carencia de motivos** que justifiquen, por ejemplo, las disposiciones del art 3 en cuanto a planificaciones fiscales nacionales en abierta contradicción a lo enunciado en los considerandos (que son reconocidos como la expresión de la motivación); o las disposiciones del art. 13 en cuanto crea -en forma absolutamente ilegal- una sanción "impropia" o "indirecta" a través de la afectación a la incorporación o permanencia en algún Registro administrado por AFIP, a la obtención de certificados de crédito fiscal o constancias de inscripción, o la elevación del perfil de riesgo fiscal; por incumplimientos en la presentación de la información exigida; de lo que nada se menciona.¹⁰

Obviamente que estamos en presencia de un elemento más que abona la **nulidad** de esta Resolución General que pretende establecer una "sanción" por incumplimiento a la obligación de informar, de naturaleza absolutamente "anómala" que, al aplicarse en forma sistémica al contribuyente sin ninguna posibilidad de ejercer su derecho de defensa, impide el normal desarrollo de su actividad, **violando de este modo también los derechos insitios en el art. 14 de la C.N.**

Ratificamos entonces que, desde este punto de vista, **la Resolución General AFIP N° 4838, como acto administrativo que es, resulta nula, de nulidad absoluta e insanable, por carecer de los requisitos esenciales de causa y motivación.**

V.b) La invocación del artículo 35 de la Ley N° 11.683

Respecto de la otra norma invocada en los considerandos de dicha resolución como fundante de la misma, el artículo 35 de la Ley N° 11.683, es preciso señalar que, **de ningún modo dicha norma confiere facultades suficientes para la emisión de este acto.**

¹⁰ Cfr. "Cámara Argentina de la Propiedad Horizontal c/E.N.-AFIP s/amparo". CNACAF Sala II, 02/12/2008.

En efecto, sabido es que la AFIP cuenta con amplísimas facultades de verificación y fiscalización, consideradas por la doctrina como discrecionales, pero que deben ser ejercidas siempre dentro del valladar que impone el principio de legalidad y el respeto a los demás derechos y garantías constitucionales.

El artículo 35 en cuestión establece una serie de facultades en favor de AFIP para asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de contribuyentes y responsables.

Todas ellas **son de aplicación individual** en el caso sujeto a verificación o fiscalización y que **ninguna prevé facultad alguna al Fisco para obligar en forma genérica** tanto a contribuyentes como a profesionales que actúen como “asesores fiscales”.

Ratifica esta afirmación destacada doctrina al sostener que “...*las facultades conferidas al ente recaudador en punto a requerir información a terceros, así como a citarlos o, incluso, inspeccionarlos, deberían inscribirse dentro del marco acotado por un proceso de verificación o fiscalización realizado en cabeza de cualquier presunto responsable. No podría, con fundamento en dicho artículo, requerirse información indiscriminada sobre cualquier sujeto que no esté sometido a verificación porque no es este el propósito de la norma, como se desprende de su redacción, la que en todo momento presupone la actividad del organismo recaudador orientada a cumplir el desempeño de sus funciones de fiscalización. Solo la iniciación de una fiscalización concretada sobre un contribuyente o responsable le otorga al fisco las facultades establecidas por el artículo 35*”.¹¹

De igual modo, se ha dicho que “...*las amplias facultades legales para llevar a cabo su labor inquisitiva, fueron concebidas principalmente para superar los obstáculos que los particulares pudieran ofrecer con el fin de que no se conozca su verdadera situación fiscal. Esas facultades inquisitivas posibilitan un accionar discrecional, desde el punto de vista técnico, el cual debe ser limitado y razonable, manteniendo un adecuado equilibrio entre los objetivos y derechos del Fisco y de los responsables (resguardo jurídico con sustento en garantías constitucionales frente a pretensiones fiscales arbitrarias o desmesuradas). Lo contrario sería admitir que el Poder Ejecutivo, a través de la AFIP, posee facultades extraordinarias de verificación y fiscalización, contradiciendo el principio de razonabilidad ínsito en el art. 28 de la Constitución Nacional. Los excesos en el ejercicio de la función fiscalizadora constituyen una hipótesis de*

¹¹ Soler, Osvaldo H.: Obra citada, pág. 2.

*abuso del derecho incompatible con el ordenamiento jurídico vigente y revisable por vía del control jurisdiccional.*¹²

Queda claro entonces que las facultades del artículo 35 de la Ley N° 11.683 refieren a situaciones particulares que se encuentran sujetas a verificación o fiscalización y sólo en ese marco podría la Administración requerir información a contribuyentes y terceros, pero siempre con los límites impuestos por el respeto al principio de legalidad y a los derechos y garantías establecidos en nuestra Carta Magna.

De ningún modo establece este artículo facultades a la Administración para imponer pedidos de información generalizados, sin una ley que expresamente la autorice al efecto.

Desde este punto de vista también la norma resulta ilegal y nula de nulidad absoluta e insanable por falta de causa y motivación, dado que el pretendido fundamento de la misma es una Ley que no le otorga semejantes atribuciones a la Administración Fiscal.

VI. Razonabilidad y proporcionalidad

Lo hasta aquí desarrollado, resulta contundente como para rechazar de plano la norma analizada.

No obstante, agregamos una característica más de esta Resolución, cual es su falta de razonabilidad.

El Principio de Razonabilidad se emplea para aludir a un criterio que permite regular el ejercicio de los Derechos. La noción refiere a la necesidad de lograr que la lógica y el sentido común imperen a la hora de la aplicación de las normas.

Ha sido de uso frecuente en la Jurisprudencia Argentina. Su aplicación ha operado como una práctica de pedir razones que justifiquen las normas jurídicas del sistema.

Bidart Campos¹³ expresa que el principio de razonabilidad —derivado de los arts. 28 y 33 de nuestra Carta Magna— importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Ello quiere decir que existe un estándar jurídico, que obliga a dar a la norma un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de aquélla sea razonable, justo y válido.

¹² Caranta, Martín R: “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales Tributarias (RG AFIP-RG 4838), DTE, T. XLI, Diciembre 2020, pág. 4, citando a “Vollenweider, Roberto L.” - Juzg. Fed. Río Cuarto - 28/04/1999.

¹³ Bidart Campos, Germán, “Derecho Constitucional”, Ediar, Bs. As., Tomo II, pags. 118/119

Por otra parte, Sabsay y Onaindia¹⁴ consideran que la alteración de un derecho por vía reglamentaria constituye un ejercicio irrazonable de esa potestad, ya que lo priva de su esencia.

El Principio de razonabilidad apunta a que todas las leyes sean acordes al espíritu que tiene la Constitución Nacional. Dicho de otra manera: las normativas y los reglamentos no pueden contradecir lo establecido por la Carta Magna.

No es menos cierto que debemos hacer una aclaración y ampliación, por cuanto existe una relación estrecha entre el Principio de Razonabilidad y el de Proporcionalidad que con cierta frecuencia se confunden. Aunque ambos tienen puntos en común, ya que comparten la meta de luchar contra las decisiones arbitrarias en detrimento de los derechos de un individuo

En nuestro caso, la resolución cuestionada pretende acoger -en una norma de jerarquía menor- disposiciones emanadas de organismos internacionales relativas a planificaciones fiscales “agresivas” y “transnacionales” pero, incurriendo en un verdadero exceso, las extiende a todo tipo de planificación, agresiva o no, nacional o internacional.

Con el agravante adicional de que, para conocer qué se entiende por planificación, hay que consultar un “micrositio” en la web de AFIP, creación que no tiene ningún fundamento legal como norma vinculante entre la Administración y los contribuyentes o responsables, a los que ahora pretenden agregarse los “asesores fiscales”.

Carece absolutamente de razonabilidad dicha medida, obligando a consultar en forma permanente la web de AFIP que sabido es no goza justamente de un fluido acceso y menos aún en los lugares más aislados del territorio nacional.

Además de ello cabe preguntarse ¿qué estabilidad tendrían los datos volcados en dicho “micrositio” para otorgar algún tipo de seguridad jurídica a los administrados cuando advertimos que resulta bastante habitual que se modifique el contenido de los mismos sin ningún aviso previo?

Resulta obvio que de ninguna manera se está respetando el principio de legalidad, ni la seguridad jurídica que requiere la relación entre el Fisco y los administrados, pudiéndose incurrir en arbitrariedades manifiestas.

Tiene dicho nuestro más Alto Tribunal al respecto, que las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, **cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagran una**

¹⁴ Sabsay, Daniel y Onaindia, José Miguel, “*La Constitución de los argentinos*”, Errepar, 1998

manifiesta iniquidad, y el principio de razonabilidad debe cuidar especialmente **que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso que dure su vigencia en el tiempo, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo establecido en la Ley Fundamental.**¹⁵

Las cuestiones citadas precedentemente junto a otros detalles de la norma: creación de sanciones, exigencia de información retroactiva, incorporación de terceros ajenos a la relación tributaria sin sustento legal alguno y en colisión con normas legales vigentes; no hacen más que ratificar **la violación de la garantía innominada de razonabilidad por parte de la Administración Fiscal**, que mediante el dictado de esta Resolución altera con arbitrariedad e ilegalidad manifiesta derechos y garantías reconocidos en la Constitución Nacional.

Es más aún, cabe destacar que más allá del concepto de razonabilidad debemos incluir en su consideración el de **Proporcionalidad**, como una manifestación o consecuencia de ella a través de la cual es posible determinar si un acto estatal es el más adecuado desde un punto de vista jurídico para alcanzar una meta determinada

VII. Oportunidad

Una cuestión adicional que debe analizarse es el sentido de la oportunidad en la emisión de la resolución en crisis.

Si la República Argentina desea adoptar normas internacionales que apuntan a combatir la erosión de bases imponibles a través de la utilización de planificaciones fiscales agresivas, no es prudente ni aconsejable hacerlo mediante una Resolución General emitida por el Organismo Recaudador nacional, sin ninguna posibilidad de debate previo sobre el alcance de su implementación, ya que de este modo se atenta contra la transparencia y buena fe que debe existir de parte del Estado en su relación con los ciudadanos.

El tema a que refiere la RG AFIP 4838 es imprescindible que tenga un adecuado debate en el Congreso de la Nación y concluya con una Ley aprobada luego de los procedimientos constitucionales vigentes.

De este modo ha actuado la mayoría de los países del mundo que adhirieron a las Directivas internacionales en esta materia: incorporaron disposiciones especiales al efecto en sus Códigos o Leyes Tributarias.

¹⁵ "Flores, María Leonor y otros vs. Argentina Televisora Color L.S. 82 Canal 7 S.A.", CSJN, 11/06/1985, T 307-1, pág. 906.

Curiosamente, y parece que las autoridades nacionales lo hubieren olvidado, ya lo ha hecho de ese modo nuestro país en otras ocasiones, incorporando a la legislación positiva medidas sugeridas por Organismos Internacionales. Hacíamos referencia más arriba a leyes tales como la de Prevención del Lavado de Activos o las que modificaron las leyes impositivas para incorporar normativa internacional.

Resulta verdaderamente inoportuno que en el contexto actual de nuestro país, con una economía y una sociedad agotadas por efectos de la pandemia, con la consecuente destrucción de empresas, de puestos de trabajo y caída abrupta del PBI, entre otros males, se dicte en el más absoluto silencio una norma de este tipo que además contiene, como se dijo, un sinnúmero de defectos de origen que la invalidan.

Ratificamos, entonces, que la aplicación de estas Directivas internacionales solo podrá hacerse luego de que se incorporen sus recomendaciones, mediante una ley, al derecho positivo argentino.

Conclusiones

En función de lo expuesto y desarrollado precedentemente debemos concluir que la RG AFIP N° 4838, resulta:

- Violatoria del principio de legalidad, al pretender mediante una norma de jerarquía inferior:
 - a. Imponer una “carga pública” a los “asesores fiscales”, creando una obligación de informar que no surge de ninguna ley previa.
 - b. Colocar a los “asesores fiscales” en una situación de violación del secreto profesional, tanto si informa como si se excusa de hacerlo, lo que colisiona con su así como con el deber de fidelidad y de reserva, en abierta contradicción con el Código Penal y el Código Civil y Comercial de la Nación.
 - c. Implementar “sanciones anómalas” o “indirectas”, de aplicación inmediata y sin posibilidad de ejercer el administrado su legítimo derecho de defensa
 - d. La aplicación retroactiva de sus disposiciones
- Violatoria de derechos y garantías constitucionales:
 - a. Al crear sanciones sin ley (art 13 RG 4838) que obstaculizan el libre ejercicio de una actividad licita (Art 14 y 18 C.N.)
 - b. Al imponer una carga pública a los profesionales, sin ley previa que lo establezca (Art. 17 C.N.)
 - c. Al pretender que el “asesor fiscal” vulnere el secreto profesional, en un abierto avance sobre el derecho a la intimidad (Art. 19 C.N.)

- d. Al violentar la adecuada relación de medios a fines que presupone la garantía innominada de razonabilidad, en forma arbitraria y con ilegalidad manifiesta (Art. 28 y 33 C.N.)

Por las razones apuntadas, sostenemos que la **Resolución General AFIP N° 4838 debe ser inmediatamente derogada.**

Ciudad Autónoma de Bs. As., noviembre 30 de 2020

INSTITUTO TRIBUTARIO DE LA FAGCE



Dr. CP Jorge H. Arosteguy- Presidente



Dr. CP Rubén M. Rubiolo- VicePresidente