

UNIVERSIDAD DE MAR DEL PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES

ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION

TRABAJO FINAL

TEMA:

Análisis de la discordancia existente en la Administración Tributaria Argentina con la legislación vigente.

TITULO:

“La Administración Tributaria en la Argentina y su discordancia con la legislación vigente.”

AUTOR: *Cr. MARCELO JAVIER STORANI*

TUTOR: *Dr. JULIO CESAR YODICE*

2009 - 2012

CONTENIDOS DEL TRABAJO FINAL

1. Resumen.....	3
2. Antecedentes del tema:	
2.1 El Gobierno y las Instituciones.....	4
2.2 El gobierno y La Gobernanza.	7
3. Eventuales excesos de la Administración en la Relación Fisco – Contribuyente:	
3.1 Aporte doctrinario del Dr. Alejandro C. Altamirano.....	11
3.2 Aporte doctrinario del Dr. Sergio Armando Simesen de Bielke.....	13
3.3 Aporte doctrinario del Dr. Ignacio J. Buitrago.....	15
3.4 Aporte doctrinario del Dr. Juan Oklander.....	18
3.5 Aporte doctrinario del Dr. Roberto Sixto Seara.....	24
4. Desprecio al pago de la Administración por exceso ritual manifiesto.	
4.1 ARBA: Jurisprudencia Omar Lomónaco Alineación S.R.L.....	30
5. Conclusiones.....	35
6. Bibliografía.....	39

1. Resumen.

El objetivo del trabajo final elaborado pretende observar situaciones que se presentan en el desarrollo diario del ejercicio profesional al interactuar con las distintas administraciones tributarias (nombradas también en este trabajo como instituciones), que van a contramano, o al menos se apartan o desvían, de las normas que le dieron origen, y que por distintas cuestiones, muchas veces desconocidas, los organismos encargados de llevar adelante la administración y recaudación de los tributos no cumplen, violando principios de legalidad y lo que es más grave apartándose del sentido común, provocando con este accionar trastornos que desgastan la relación fisco – contribuyente, dejando la imagen de un estado prepotente, autista, que desoye los derechos del ciudadano, derechos plasmados en la carta magna y en el código civil de la nación, poniendo en riesgo la gobernanza y debilitando la credibilidad de las Instituciones. En cada situación planteada resumo la opinión de distintos autores, aportando mi parecer al respecto.

Comienzo preguntándome ¿las distintas Administraciones Tributarias, Nacionales y Provinciales (instituciones) cumplen con lo normado por las leyes llevando a la práctica la verdadera intención del legislador, respetando los derechos de los contribuyentes?, y en caso de que la respuesta sea negativa, ¿qué modificaciones se le deberían exigir a las distintas Administraciones para construir una sociedad más justa en donde el ejemplo comience por el Estado?

Existen todo tipo de ilustraciones de economías que han logrado superar los obstáculos, pero este proceso nunca es automático. Requiere tener una sociedad que se adapte en el tiempo y que sean receptivas de los cambios, a la luz de las necesidades y de los problemas cambiantes. Analizando distintos ejemplos observo que hay sociedades que lo han logrado con mayor éxito que otras, como por ejemplo las que habitan el oeste de Europa o los Estados Unidos que han sido relativamente eficientes a través de varios siglos, y otras no tanto. Volviendo a nuestro país opino que debiéramos comenzar por aprender lo suficiente sobre cómo funciona la administración pública, considerando dentro a ella a la administración tributaria, y encontrar los mecanismos y canales para que la opinión de los contribuyentes lleguen a provocar cambios que

mejoren la eficiencia del Estado y la relación Administración – Administrado, cuestiones estas que en reiteradas oportunidades apuntan a resolver y corregir enfoques de sentido común, desde la óptica de los administrados, pero que extrañamente no son percibidos de esta manera por el funcionario de turno, o en caso de serlo, no se pone todo el énfasis necesario en resolverlo, dejando que, como consecuencia de esta diferente forma de ver, se desgaste la relación entre ambos.

Cuando se logre armonizar este vínculo, con seguridad existirá una mejor relación entre la Administración y el contribuyente.

Al respecto, Douglass C. North¹ en la Conferencia brindada en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, en Mayo de 1998 comentó: “Estamos empezando a entender la forma en que funcionan las instituciones económicas y políticas. Una vez que entendamos algo más acerca de su funcionamiento –sobre todo las políticas- entonces vamos a poder controlar mejor nuestro destino y nos va a ir mejor. Hemos andado un largo camino en estos últimos veinticinco años y estamos empezando a entender cuán crítico es visualizar, hacer cumplir y producir los tipos de reglas de juego que nos tornarán productivos y creativos a través del tiempo, pero todavía queda mucho por andar.” North pensaba que los cambios institucionales son más relevantes que los tecnológicos para explicar el desarrollo económico, y que los factores sociales, si detectan que las instituciones no responden a sus intereses, fuerzan los cambios. El economista contrastó y confirmó su hipótesis con casos de historia contemporánea estadounidense, y europea desde la edad media hasta la revolución industrial. Concluye asegurando que las instituciones proporcionan una infraestructura que sirven a los seres humanos para crear orden y reducir la incertidumbre.

2. Antecedentes del tema.

2.1 El Problema de las Instituciones.

¹ Douglass C. North: Economista e historiador estadounidense galardonado con el Premio Nobel de Economía en 1993 – Conferencia Bolsa de Comercio de Buenos Aires, 05/1998.

Al referirse a la palabra “institución” el diccionario de la Real Academia Española habla de “acción y efecto de instituir” y también de “establecimiento y organismo que realiza una labor social, cultural, etc.”. Sin embargo cuando se utiliza el término “institución”, generalmente se lo hace con sentido diferente o limitado. Si ampliamos el enfoque y vamos más allá de considerar a la palabra “Institución” como establecimiento u organismo, podemos analizar el sentido que nos ofrece la palabra: la “institución” de hábitos.

Como escribe Manuel Alvarado Ledesma² en su libro “¿Porqué despreciamos el agro?”, el autor recuerda que Aristóteles, en *Ética a Nicómano*, es contundente cuando expresa que los hábitos no son innatos, sino que se adquieren por repetición de actos (construyendo el hombre su modo de ser) formando su hábito entitativo (aptitud), y que además de su naturaleza biológica, el hombre tiene la capacidad de incorporar una segunda naturaleza, que es la disposición a la acción, no dada naturalmente, y que configura una determinada capacidad dinámica, formando el hábito operativo. Ambos tipos de hábitos (el entitativo y el operativo) son poseídos por la persona, de forma permanente y estable, aunque de modo diverso. Con el tiempo, los adquiridos crecen y tal crecimiento está en función de los hábitos naturales. Los hábitos incorporados por cada persona (los operativos) son la base del desarrollo de una sociedad, y se incorporan mediante la educación formal e informal, con las siguientes características:

1. Son resultado de las potencias operativas de la persona; solo esta tiene la posibilidad de incorporarlos y aumentarlos merced al dominio que mantiene sobre sus propios actos, como ser libre y poseedor de voluntad.
2. Son permanentes o de difícil erradicación
3. Elevan las potencias del hombre y se retroalimentan con el transcurso del tiempo.

Volviendo ahora a la palabra “Institución” como sentido limitado, Alvarado Ledesma dice que las instituciones son básicamente pautas formalizadas o implícitas que hacen a las conductas humanas, que deben apuntar a reducir la incertidumbre y, de esta forma, mejorar el intercambio o cualquier interacción donde esté el ser humano.

² Alvarado Ledesma, Manuel. Economista argentino, autor de: *¿Porqué despreciamos el agro?*, El Ateneo, Buenos Aires, 2008.

Al respecto, Marcos Aguinis³ lo explica muy bien cuando afirma que “son el conjunto de normas, reglas, pautas, códigos y tradiciones explícitas o implícitas que prevalecen en una sociedad, que regulan las relaciones entre los ciudadanos, y de estos con el Estado. Son la columna vertebral de la organización política, económica y social”.

Si analizamos nuestra sociedad nos encontramos con instituciones formales e informales. Las instituciones formales son creadas o establecidas por los grupos de poder que tienen la capacidad para hacerlas cumplir en una sociedad. Estos grupos de poder pueden tener intereses que coincidan con los de la sociedad toda y, en consecuencia, tales instituciones serán favorables para el desarrollo, siempre y cuando estas instituciones sean sometidas al verdadero contralor de los organismos creados a tal efecto, de lo contrario nos encontramos con ejemplos nefastos como lo ocurrido recientemente con organizaciones sociales que derivan fondos recibidos por el estado hacia fines particulares y en muchos casos delictivos, concretamente me refiero al mediático caso Schoklender, burlando los controles que el propio estado debía resguardar. Las informales constituyen pautas regularizadas de interacción que son conocidas, practicadas y regularmente aceptadas por dos o más actores sociales.

Cuando las informales se contraponen a las formales, el resultado es una baja productividad del sistema económico y una vida difícil para la sociedad. Por tanto, lo que se requiere es una cohesión entre unas y otras. Pero además, es necesario que las formales estén totalmente incorporadas y sean respetadas por la gente. Que su contenido fluya por los canales de vida de la sociedad. Como lo expresa Natalio R. Botana⁴: “El componente republicano de la democracia es, pues, un atributo inscripto en la condición ciudadana que tiene la particularidad de convertir las instituciones en creencias compartidas. La ciudadanía es, entonces, una praxis colectiva que implica crear, recrear y legitimar instituciones. No basta, por lo tanto, con disponer de una buena constitución y de buenas leyes. Es necesario, además, que ese repertorio normativo viva en la conciencia de los ciudadanos como máxima de su propio comportamiento”.

³ Aguinis, Marcos. ¿Qué hacer? Buenos Aires, Planeta 2004.

⁴ Botana, Natalio. Poder y hegemonía. Buenos Aires, Emecé Editores 2007.

2.2 El gobierno y la gobernanza.

Habiendo realizado una introducción en el punto anterior respecto de la palabra “institución”, en sentido amplio y en un sentido limitado, voy a abordar ahora el término “gobierno”, marcando la diferencia conceptual entre gobierno y gobernanza.

El gobierno presupone siempre algún tipo de autoridad central, se trata de un término relacionado con el acto de dirigir, de actuar a través de órdenes de distinta intensidad y dentro de normas preestablecidas.

La gobernanza es un concepto más inusual aunque resulta más abarcativo. Presupone una serie de mecanismos de orden y de coordinación –incluida la capacidad de asignar recursos-, que permite el ejercicio de la autoridad política, económica y administrativa, pero que, no necesariamente, funciona desde autoridades formales y centralizadas. Hace referencia a un conjunto de mecanismos, procesos y valores compartidos de los ciudadanos y grupos sociales mediante los cuales pueden armonizar sus intereses, diferencias y ejercer sus derechos y obligaciones legales. La gobernanza, por ende, es un prerrequisito del buen gobierno, una condición necesaria aunque no suficiente. Cubre un campo semántico mayor que el de gobierno. Incluye, también, el sector privado con finalidad lucrativa (las empresas, las fuerzas del mercado) y del sector privado sin finalidades lucrativas (el llamado tercer sector, la sociedad civil). Implica, por lo tanto, la interacción entre las instituciones propias del gobierno y las instituciones privadas no formales y formales.

La gobernanza es, en suma, un proceso por el cual el gobierno y la sociedad interactúan en pos de sus intereses comunes. Está asociada a la participación del gobierno y del sector privado, es decir el campo empresarial y la sociedad civil, especialmente las organizaciones no gubernamentales, en la toma de decisiones y diseño de políticas públicas.

La gobernanza está ligada al concepto de red y de interacción entre personas y grupos. Abarca las pautas que fijan determinados límites e incentivos para la constitución y funcionamiento de redes interdependientes de actores gubernamentales, empresariales y de la sociedad civil, que emergen en un sistema sociopolítico como el resultado conjunto de los esfuerzos de interacción de todos sus integrantes.

Hoy se acepta que la eficacia e incluso la legitimidad de la acción pública se basan en la calidad de la interacción entre los distintos niveles de gobierno, y entre estos y las organizaciones empresariales y de la sociedad civil. Menciono, a modo de ejemplo, como diferentes municipios argentinos han elaborado en los últimos 10 años planes estratégicos de desarrollo, interactuando el sector público con los representantes de instituciones formales e informales, definiendo planes de gobierno para los próximos años independientemente del color político del gobierno de turno. No es que deba dejarse de lado la consideración de la estructura, las funciones y los procesos de las organizaciones administrativas, sino que importa también el ámbito de las interacciones entre lo público y lo privado.

A diferencia del universalismo de la burocracia y de la gerencia pública, propios del gobierno, la gobernanza es multifacético y plural. Se focaliza en la eficiencia y exige flexibilidad, experimentación y aprendizaje por prueba y error. Estoy convencido que mediante la creación de estructuras y procesos sociopolíticos interactivos, que estimulen la comunicación entre los actores involucrados y la creación de responsabilidades comunes, además de las individuales y diferenciadas, puede hoy asegurarse la gobernación legítima y eficaz.

Lo que asegura la adecuada gobernanza es que el Estado garantice y nutra un entorno legal y político apropiado para alcanzar un cierto grado de desarrollo. La relación de intercambio entre un gobierno, que apunta a generar riqueza, y los ciudadanos, está fundamentada en que el primero otorga una determinada protección general y una garantía en el cumplimiento de los derechos de propiedad a cambio de un ingreso al que se le llama impuesto.

En tal contexto, el sector privado lucrativo, e incluso no lucrativo, genera ocupación, ingresos y actividad económica, mientras que la sociedad civil facilita la interacción social y política, participativa en distintas acciones políticas, sociales y económicas. El Diccionario de la lengua española de la Real Academia define al término gobernanza como “arte o manera de gobernar que se propone como objetivo el logro de un desarrollo económico, social e institucional duradero, promoviendo el sano equilibrio entre el Estado, la sociedad civil y el mercado de la economía”.

En tal caso, la gobernanza sería la forma de gobernar en aras de un futuro sostenible. Eso supone que la idea de desarrollo sostenible debe ser imprescindible.

Para poder hacer frente a los desafíos del desarrollo sostenible, la Argentina depende de las capacidades y potenciales sinergias de las fuerzas del mercado, de la sociedad civil y del Estado. No hay otra opción: deben concurrir todas estas fuerzas. Tales capacidades y sinergias están determinadas por las instituciones y el capital social. En el campo de las instituciones y el capital social son la confianza y los valores positivos los que hacen al desarrollo sostenible. Fukuyama⁵, al referirse a América latina, explica la falta de desarrollo en términos de la desconfianza, la escasez de valores y de solidaridad, la corrupción y la inmoral distribución de la riqueza.

Con bajo nivel de capital social, la economía debe afrontar un costo elevado de incertidumbre respecto del grado de cumplimiento de los contratos. Un cuadro de esta naturaleza conlleva un considerable obstáculo para el crecimiento económico y, en definitiva, para el desarrollo. Ello es así porque el capital social es un factor de producción fundamental para el desarrollo.

Resalto la experiencia vivida en la ciudad de Junín, respecto de un pequeño, pero no menos importante aporte para la construcción de capital social, generado por la Sociedad Comercio e Industria de Junín, que desde el año 2006 y mediante la creación de la “Escuela de Dirigentes”, ofrece a la sociedad una iniciativa que intenta capacitar, en programas de 2 años de duración, mediante el dictado de asignaturas y talleres, a cargo de actores sociales, profesores de la UNNOBA (Universidad Nacional del Noroeste de la Provincia de Buenos Aires) y profesionales destacados, destinados a dirigentes de todo tipo de instituciones (sociedades de fomentos barriales, clubes, partidos políticos, asociaciones civiles sin fines de lucro, empresarios, etc.), buscando, fundamentalmente, que dirigentes de la sociedad civil de la ciudad donde vivimos, se puedan reunir en una mesa a debatir y exponer, con acuerdos y diferencias, de manera armónica, civilizada, proactiva y con un sentido superador, sus puntos de vistas. El motivo disparador de esta iniciativa fue la profunda preocupación que provocaron en los

⁵ Fukuyama, Francis: Polítologo estadounidense de origen japonés. “América en la encrucijada”. Buenos Aires, Ediciones B 2007.

dirigentes de la cámara de comercio los episodios vividos en nuestro país a finales del 2001 y principios del 2002 (saqueos de comercios, y un país encendido al borde del estallido social).

En rigor de verdad, en la Argentina, la gobernanza es una asignatura pendiente. La escasez de gobernanza se advierte a través de la existencia de un Poder Ejecutivo demasiado fuerte y con capacidad de acción discrecional, el dominio de elites empresariales con baja participación de las bases, una deficiente prestación de servicios propios del Estado, una acentuada inseguridad jurídica y falta de confianza entre los miembros de la sociedad, y entre los ciudadanos y las autoridades. Por ejemplo, únicamente de forma excepcional, la Constitución argentina prevé que algunos tributos no sean coparticipables por estar previstos para metas especiales. Sin embargo, el monto de los impuestos está, en su mayor parte, concentrado en el Poder Ejecutivo y solo una pequeña parte se redistribuye directamente entre las provincias. Un impuesto que cumple claramente con esta característica discrecional es el de los derechos de exportación.

La gobernanza presupone un determinado nivel de gobernabilidad que, a su vez, depende del comportamiento humano en términos de ciertas normas formales e informales. En palabras de Francisco Delich⁶: “La gobernabilidad no es función de la estructura orgánica de reglas de juego, aunque sin ellas no existe el juego. No es, por lo general, un problema de ingeniería jurídica, sino del uso social de las normas”.

Sería ideal que la gobernanza cobre las nuevas formas de asociación y coordinación de acciones entre el gobierno y las organizaciones privadas y sociales, en lugar de las acostumbradas formas protagónicas y unilaterales de mando y control gubernamental. Mientras mayor sea el grado de madurez de una sociedad, más pronta será, por parte del gobierno, la aceptación de que las organizaciones privadas y sociales deben resolver problemas, atender necesidades, prestar servicios y generar oportunidades. Es decir, actividades que otrora se consideraban públicas y que estaban directamente a cargo del gobierno, la dirección de la sociedad ya no puede correr exclusivamente a cargo del gobierno, agente necesario pero insuficiente. Cuando participan, con diferentes funciones pero en una empresa común, gobierno, empresas lucrativas y organizaciones de la sociedad civil, hay gobernanza. Para que se observe un proceso de

⁶ Delich, Francisco: economista y sociólogo argentino. “Repensar América Latina”. Barcelona, Gedisa 2004.

desarrollo sostenido, se requieren la acción simultánea y coordinada del poder público, del capital tangible y, cada vez más, del capital social.

Dirigir una sociedad consiste, entonces, en coordinar esta multiplicidad de unidades, bajo el supuesto de que no puede lograrse mediante la subordinación, sino a través de interacciones deliberadas entre los actores estatales y extra estatales.

Gobierno se refiere al ejercicio vertical y jerárquico del poder. La noción de gobernanza remite, en cambio, a nuevas formas de dirigir la sociedad y trasciende en gran medida el significado de buen gobierno. La reflexión sobre la gobernanza condensa, en suma, el propósito de la teoría política de ofrecer modelos viables de dirección descentralizada de la sociedad en un mundo cada vez más interconectado y en proceso de globalización.

3. Eventuales Excesos de la Administración Tributaria en la relación Fisco - Contribuyente.

3.1. Aporte doctrinario del Dr. Alejandro C. Altamirano⁷.

El Dr. Altamirano se pregunta “¿por dónde se traza la línea divisoria entre lo que el Estado puede y no puede hacer al ejercer su rol de control de la obligación tributaria?, ¿cuál es su validez, legitimidad y razonabilidad?, ¿es una relación entre iguales?”. Desarrolla el tema buscando encontrar la respuesta adecuada en la coordinación del derecho de ambas partes, la administración a cumplir con su función y la del contribuyente a que sus derechos sean resguardados, todo desde el común denominador de privilegiar el valor Justicia.

El contribuyente tiene la doble obligación de ingresar el tributo y de dar cumplimiento a una serie de deberes, siendo quizás el más importante, el de colaborar con la Administración, encuadrado en una prestación personal de carácter público, de raigambre constitucional.

El Estado tiene un compromiso inexorable que se identifica con el bien común, para ello debe recaudar, esa es la razón de su potestad tributaria pero en su ejercicio hay ciertos límites que no

⁷ Alejandro C. Altamirano: Abogado especialista en temas tributarios, Jefe del Dpto. de Derecho Tributario de la Universidad Austral – “*Eventuales excesos de la Administración en la Relación Fisco – Contribuyente*” - Ponencias XXXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 28, 29 y 30 de noviembre de 2007.

puede trasponer sin violar las garantías que todo contribuyente tiene en el Estado constitucional de Derecho.

Es por ello que ambas partes de la relación jurídico tributaria, Estado y Contribuyente, tienen derechos y obligaciones, y cualquier anomalía en este sentido debe contar con la correlativa respuesta por parte del Derecho.

A la tercera pregunta que él se plantea, llega a la conclusión de que la igualdad fisco – contribuyente queda desconfigurada ante las notables prerrogativas que tiene el Estado, enumerando a favor del fisco las siguientes:

- Diferencias en los plazos que se otorgan a los contribuyentes para formular descargos, contestar requerimientos y cumplir con diversos aspectos formales de la obligación tributaria;
- Presunciones;
- Las posibilidades de estimaciones indirectas y objetivas;
- Reglas de valoración;
- Facultades discrecionales, las decisiones sobre producción de pruebas en el procedimiento administrativo y la inversión de la carga de la prueba cuando el Fisco imputa al contribuyente una determinada anomalía, las facultades de cautela y medidas protectoras del crédito público y la existencia del *solve et repete*, entre varias.

El Estado tiene derecho a recabar información y el contribuyente tiene derecho a que se respeten los valores que el ordenamiento jurídico protege en su favor (derecho a la intimidad, inviolabilidad del domicilio, secreto de correspondencia y comunicación, a no autoinculparse, etc.) y que se diluyan las concentraciones de discrecionalidad.

Ante esta desigualdad a favor del fisco en la relación jurídico tributaria, el Dr. Altamirano resalta el valor de la Justicia como el común denominador, que debe analizar las prerrogativas del Estado y los derechos del contribuyente dentro del marco de la Constitución y las normas generales ordenadas en función de esa norma madre, la que pone los límites para ambas partes de la obligación tributaria buscando resolver los puntos de tensión que entre ambos sectores se pueden producir.

Concluye diciendo que la aplicación e interpretación del Derecho tributario no puede depender de la cuestión de a quien sirve o perjudica tal o cual interpretación, sea el Estado o el contribuyente, y plantea el desafío de encontrar la solución justa, tratando de equiparar la relación de las partes, sometiéndose ambas al Derecho y a la ley.

3.2. Enfoque del Dr. Sergio Armando Simesen de Bielke⁸:

El enfoque que realiza el Dr. Simesen de Bielke en la presentación de su trabajo plantea la relación “fisco-contribuyente” analizada desde el plano de la imposición de deberes formales o de colaboración, subrayando que la misma se debe encontrar un razonable equilibrio entre las exigencias de la administración estatal y los tiempos, prioridades y costos de la administración privada (del contribuyente). Enumera, a modo de ejemplo, las siguientes obligaciones formales a cumplir por el contribuyente, para con la AFIP, independientemente de otras obligaciones que se agregarán con otras administraciones estatales provinciales y municipales, a saber:

- * Suministro de información, propia y de terceros
- * Facturación y registración
- * Inscripción en registros especiales
- * Emisión de constancias de retenciones y percepciones practicadas
- * Consultas especiales a determinados archivos fiscales (de proveedores, por ejemplo)
- * Utilización obligatoria de determinados medios de pago para las contrataciones entre particulares
- * Gestiones especiales para la exclusión de retenciones y percepciones
- * Adaptación al continuo cambio de aplicativos de uso informático
- * Necesidad de mayor potencia en los equipos informáticos para adaptarlos a los requerimientos de aplicativos de mayor grado de desarrollo y exigencias de capacidad
- * Cumplimiento de requisitos especiales en la transferencia de inmuebles

⁸ Sergio Armando Simesen de Bielke – “Eventuales excesos de la Administración en la Relación Fisco - Contribuyente; “Importancia de la información en administraciones tributarias enmarcadas en un contexto globalizador” - Ponencias XXXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 28, 29 y 30 de noviembre de 2007.

- * Conservación de documentación en plazos extensos y mantenimiento de soportes magnéticos utilizados, en condiciones de operatividad
- * Realización de controles especiales, propios de la actividad estatal y transferidos a los administrados (caso de la comprobación, mediante reactivos químicos, sobre determinados combustibles, por ejemplo)
- * Utilización de controladores fiscales
- * Inscripción en registros especiales con engorrosos y dilatados trámites (ejemplo: en el Registro Fiscal de Operadores en la compraventa de granos y legumbres secas); etc.

El Dr. Simesen analiza las sanciones aplicables al contribuyente ante los incumplimientos formales (establecidos entre otras leyes y decretos, fundamentalmente en la Ley 11.683), y expone los excesos en que puede incurrir la administración tributaria.

Para los excesos (llamado por él “falta de razonabilidad”) de la administración tributaria, encuentra y enumera los límites. Los mismos están, si analizamos la pirámide legal y comenzando por la cúspide, en la propia Constitución Nacional (Arts. 28, 33), y descendiendo un peldaño, en las leyes nacionales (11.683). Desarrolla estos dos límites porque enfoca su trabajo exclusivamente en la administración tributaria nacional, pero si se continúa analizando el modelo desarrollado por el Dr. Simesen, y se aplica a administraciones de menor rango, seguiríamos encontrando límites en leyes provinciales y otras legislaciones y normas, llegando a la base piramidal. Destaca y comparte con el Dr. Altamirano, respecto de la clasificación de las potestades administrativas en regladas y discrecionales, sin margen de apreciación de parte de la administración para las primeras, y respecto de las segundas queda un margen, pero siempre sometido al orden constitucional. Cuando el accionar de la administración tributaria se aparta de ello pierde legitimidad, razonabilidad y rompe con el equilibrio que debe permanecer en la relación jurídico tributaria entre administrador y administrado.

Reconociendo que los excesos existen y que son frecuentes, propone la creación de un texto legal enumerando los derechos de los obligados tributarios (contribuyentes), como antecedente menciona a lo realizado en España, citando a modo de ejemplo los siguientes:

- A conocer, en cualquier momento, el estado de tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados y obtener copias de documentos contenidos en ellos.
- A no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante.
- A que se fijen plazos prudenciales máximos de duración de la etapa de fiscalización, evitando el estado de incertidumbre que implica todo procedimiento de auditoría.
- A que se establezcan horarios de desarrollo de la labor de inspección que resulten compatibles con las tareas propias del sector administrativo de los contribuyentes.
- A consultar la interpretación fiscal en casos concretos sin que se produzca la consecuencia de la obligación de seguir el criterio de la administración, es decir que resulte vinculante para la Administración Tributaria pero no para el consultante.
- A ser informado, al inicio de las actuaciones de fiscalización, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas.
- A exigir la reparación de los perjuicios sufridos por la culpa o negligencia de los funcionarios fiscales, tanto al Estado (responsabilidad objetiva) como a las personas (responsabilidad subjetiva) que, en el ejercicio de las funciones públicas, no hubieran cumplido regularmente las obligaciones a su cargo.
- A que los trámites a realizar en cumplimiento de los deberes formales sean simples y rápidos.
- A que, existiendo varios medios posibles y adecuados para alcanzar el fin perseguido, la Administración Tributaria escoja aquel que conlleve las menores consecuencias dañosas para el administrado.

3.3. Enfoque del Dr. Ignacio J. Buitrago⁹

El Dr. Buitrago en su ponencia parte definiendo conceptualmente el sistema de “autodeterminación” de la obligación tributaria por parte del contribuyente aplicado en nuestro

⁹ Ignacio Josué Buitrago – Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación - “*Eventuales excesos de la Administración en la Relación Fisco - Contribuyente; “Importancia de la información en administraciones tributarias enmarcadas en un contexto globalizador”* - Ponencias XXXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 28, 29 y 30 de noviembre de 2007.

país, a través de la presentación de declaraciones juradas, y a partir de allí es que se le deben dar facultades amplias de contralor al organismo fiscal, coincidiendo con los enfoques anteriores a que éstas facultades deben examinarse buscando su equilibrio con derechos y garantías de rango constitucional.

Consecuentemente, si a resultas de dicho control, el organismo de recaudación considera que el obligado no ha cumplido con ese deber primordial que le impone la ley (esto es, haber presentado declaraciones juradas y que éstas, además, se ajusten a la capacidad contributiva perseguida por el legislador en el gravamen de que se trate) la ley 11.683 admite un procedimiento alternativo y subsidiario que le permite al fisco suplir aquella deficiencia. En este procedimiento de determinación de oficio, cabe remarcar, el funcionario administrativo asume el doble rol de “juez” y parte al mismo tiempo. Destaca, que este sistema busca reducir la intervención del poder judicial en la dilucidación de conflictos entre el fisco y los contribuyentes, pero por esta misma razón es que los recursos en sede administrativa deben estar estructurados de manera tal que: 1. Se asegure la plena vigencia de la garantía del debido proceso: a) el derecho a ser oído, b) a ofrecer y producir prueba y c) a una resolución fundada); 2. Las facultades jurisdiccionales que se reconozcan al organismo recaudador no sean impeditivas del control judicial suficiente; concluye diciendo que si esto no ocurre, el accionar de la administración se torna totalmente discrecional.

El magistrado enumera tres hipótesis sobre los eventuales excesos de la relación fisco-contribuyente: a) que el ente fiscal actúe con sujeción a una ley ilegítima (y no calificada previamente por la justicia como tal), b) que en su accionar se aparte de procedimientos reglados, y c) que ejercite arbitrariamente potestades discrecionales.

- a) En estos casos el fisco actúa siguiendo los lineamientos establecidos legalmente sin que su accionar pueda ser considerado como un exceso. Cita, a modo de ejemplo, a la ley de Prevención de la Evasión Fiscal (L.25.345), a la clausura preventiva (Art. 35 Inc. F de la ley 11.683), a la limitación probatoria (Art. 166 de la ley 11.683).
- b) En cambio, si considera un exceso cuando la administración se aparta de procedimientos reglados. Casos que fueron fulminados de nulidad por la justicia son: i)

Cuando la administración fiscal no agota los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo o sobre base cierta acudiendo sin más al método indiciario, cuando este último es excepcional y subsidiario; ii) Cuando quedan evidenciados vicios atinentes al procedimiento de formación del acto.

- c) También considera excesos cuando en el ejercicio de las potestades discrecionales, aún cuando estén contempladas en la ley 11.683, el accionar de la administración no encuentre respaldo en el derecho. Cita algunos de los casos considerados más significativos: i) La pena de publicidad: El Art. 1 del Dto. 609/99 incorporó un quinto párrafo al Art. 101 de la ley 11.683 facultando a la administración fiscal a dar a publicidad (en la oportunidad y condiciones que ella establezca) los datos referidos al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se les impute en las denuncias penales. Esta excepción al secreto fiscal es, a juicio del magistrado, inconstitucional puesto que, como lo ha sostenido la doctrina y la jurisprudencia, publicitar denuncias penales comienza a producir efectos con naturaleza de condena que choca de frente con la garantía que todos los ciudadanos tenemos en la presunción de inocencia. Ahora bien, este ilegítimo precepto confiere la potestad discrecional a la AFIP para dar a conocer dichos datos, por lo que es deseable que en el ejercicio de la autolimitación propia del ente, no se concrete la medida hasta tanto medie al menos una condena pasada en autoridad de cosa juzgada, lo contrario, implicaría claramente un exceso; ii) La utilización de presunciones de dolo: El artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) dispone que se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos. Ahora bien, partiendo del concepto técnico de “presunción”, se examinarán aquellos casos en donde los

jueces administrativos no cumplen con el silogismo lógico que impone todo mecanismo presuntivo. Este impone claramente la delimitación y acreditación del “indicio” para luego extraer como conclusión la existencia de una maniobra defraudatoria; iii) El exceso de punición: Entiende que no puede suscitar el más mínimo reparo concluir que el administrado goza de todos los derechos y garantías consagrados por la Constitución Nacional en materia sancionatoria y que, entre ellos, el debido control jurisdiccional de toda sanción se yergue como una garantía a eventuales excesos en su aplicación, tan es así que los Arts. 70 y siguientes de la ley 11.683, establecen un procedimiento reglado que busca asegurar el principio del debido proceso adjetivo en materia penal tributaria. Concluye el Dr. Buitrago diciendo que el juez administrativo debe poner especial celo en el desarrollo de la delicada actividad que por ley le es confiada, en la que su guía debe ser evitar incurrir en la irrazonabilidad de sus decisiones y procurar una coherencia racional (léase razonada) que justifique la pena impuesta, atendiendo las peculiaridades de cada causa.

3.4. Enfoque del Dr. Juan Oklander¹⁰

El aporte del Dr. Oklander enfoca los excesos que comete la administración en el accionar diario, mencionando que ésta demuestra muchas veces una actitud tendiente a dificultar el cumplimiento de la obligación tributaria principal de los contribuyentes – declarar y pagar sus impuestos - interfiriéndola con la exigencia de una serie de datos ajenos a aquella obligación.

Continúa diciendo que, con el propósito de facilitar la construcción de sus propias bases de datos destinadas al cruzamiento de información que sirva al desarrollo de tareas generales de fiscalización y a la detección de casos de evasión, la Administración implementó cambios

¹⁰ Juan Oklander – “Eventuales excesos de la Administración en la Relación Fisco - Contribuyente; “Importancia de la información en administraciones tributarias enmarcadas en un contexto globalizador” - Ponencias XXXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 28, 29 y 30 de noviembre de 2007.

importantes en los “aplicativos” que deben utilizar los contribuyentes para confeccionar sus propias declaraciones juradas, aplicativos que permanentemente son renovados con nuevas versiones que los actualizan, incorporando en cada vez una mayor cantidad de datos y nueva tabulación para su llenado, muchos de estos datos no solo tienen que ver con el contribuyente, sino también con terceros, ajenos a aquella obligación.

El dificultar el cumplimiento de un tipo de obligación si no se satisfacen otros tipos de requerimientos, plantea, por un lado su dudosa legalidad, habida cuenta que el “deber de colaboración” en la medida que no se relaciona directamente con facilitar la fiscalización de sus propias obligaciones sino la de terceros, podría exceder el marco de lo exigible a los contribuyentes con carácter general; y por otro lado, una suerte de acción extorsiva, que además podría resultar contraproducente, en la medida en que la Administración especula con la predisposición natural de los contribuyentes al cumplimiento voluntario de sus propias obligaciones tributarias, haciendo que no pueda hacerlo si previamente no satisface la exigencia de otro tipo, que en principio le son ajenas.

Incorporo, además de lo marcado por Oklander, que esta metodología de trabajo es permanente y persistente, sin ir más lejos, AFIP publica el 01/03/2012 la RG 3279 mediante la cual crea un nuevo régimen de información obligando al contribuyente a informar las sumas no remunerativas que se encuentran en las liquidaciones mensuales de sueldos, todos los meses y previo a la presentación del F.931 de ese mes, información que puede ser obtenida de la nómina de empleados que componen la declaración jurada mensual de SUSS presentada en el formulario que mencioné. Al tema de aplicativos se le puede agregar la inexistencia de rutinas de reparación de bases de datos, la imposibilidad de que estos aplicativos sean utilizados en red y multiusuarios, muchas de estas tabulaciones no permiten importar de otros sistemas los datos para que la carga se haga más automatizada y evitar el doble trabajo (liquidar en el software que utiliza el contador y luego cargar a mano nuevamente los datos al aplicativo), falta de soporte al usuario en cada dependencia local sobre eventuales fallas u errores debiendo enviar las consultas a una mesa de ayuda vía mail con incertidumbre respecto a los tiempos de respuesta, entre otras.

Oklander menciona como otro exceso de la Administración el referido a una serie de obligaciones que se impone a los contribuyentes referida a cierta papelería, que no reviste el carácter de “comprobantes” y con respecto a la cual se pretende el cumplimiento de una serie de recaudos tan costosos como inútiles. Se trata de la confusión en que vienen incurriendo las sucesivas Resoluciones Generales que dictó la Administración a efectos de regular el régimen de Emisión de Comprobantes.

Tanto la vigente RG (AFIP) 1415, como las que la precedieron, atribuyen la denominación de “comprobantes” a los formularios en blanco con anterioridad a su llenado con los datos que deben volcarse a los mismos una vez que los mismos tengan lugar.

Este tema, podría parecer una simple cuestión puramente semántica o terminológica, sin consecuencias prácticas concretas. Que ello no es así lo demuestra la avocación de la Justicia a resolverlo, que se dio en la causa “TRANSPORTES UNIDOS DEL SUD S.R.L. C/AFIP CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO” Expte. N° 09-T-2005 que tramita por ante el Juzgado Federal de Primera Instancia de Río Cuarto.

En rigor, la confusión se origina en la utilización de una terminología inadecuada por parte de quienes tradicionalmente han tenido a su cargo la redacción de las normas regulatorias del régimen de emisión de comprobantes en materia impositiva.

Desde mucho antes del dictado de la actual Resolución General (AFIP) 1415, y al analizarse sus antecesoras, se señaló en el plano doctrinario la falta de precisión terminológica cuando dichas normas se ocupaban de los formularios preimpresos¹¹.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española “comprobante” significa “recibo o documento que confirma un trato o gestión”, mientras que “formulario” significa “impreso con espacios en blanco”.

El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Ossorio (Ed. Heliasta 1979) explica con respecto a ambos términos lo siguiente: “comprobante”: “Que prueba o comprueba. / Recibo. / Resguardo”; “formulario”: “Impreso que se rellena a mano o a máquina para múltiples diligencias administrativas, bancarias y de actividades burocráticas en general”.

11 “Proyecto de Reforma al Régimen de Facturación y Registración (RG.3419)” elaborado por las cátedras de Impuestos I e Impuestos II de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad Nacional de Mar del Plata, 1994.

En el plano de la doctrina contable, se remite a Enrique Fowler Newton, quien después de afirmar que los elementos que ponen en evidencia las variaciones patrimoniales son comúnmente denominados “comprobantes o documentación respaldatoria” expresa lo siguiente: Documentar una operación significa emitir un comprobante, es decir, algún tipo de elemento que indique las características y en su caso importes o valores involucrados en una operación. Desde otro punto de vista, un documento es también un elemento de archivo que permite conservar la “historia” de las operaciones efectuadas.

Dejando de lado el régimen de excepción aplicable por los “auto impresores”, a los “tiques” y a los “tiques-factura” corresponde poner de relieve que toda esa normativa, en lugar de referirse, por un lado, a los datos preimpresos como requisitos de los “formularios” aptos para emitir los comprobantes, y por el otro, a los datos que deben incorporarse, específicamente referidos a cada operación en particular cuando se documenta a través de su emisión, se los ha venido mencionando a unos y a otros sin diferenciarlos.

En la actual Resolución General (AFIP) 1415 Anexo II, Capítulo “A” apartado I puntos a), b) y c), se mencionan aquellos datos comunes a la generalidad de los comprobantes, generalmente preimpresos, que por lo tanto, deben ineludiblemente figurar en los formularios con los que debe contarse en forma previa al momento en que tenga lugar la operación susceptible de ser documentada.

Cada vez que, en los hechos, tenga lugar una operación que trae aparejada la obligación de documentarla, deberán asentarse en esos formularios preimpresos, los datos particulares correspondiente a la misma, que son los que figuran detallados en la actual Resolución General (AFIP) 1415 en el Anexo II, Capítulo “A”, apartado I, puntos d) y e), y apartados II, III y IV.

De todas maneras, por más que el uso de los términos utilizados en la redacción de las resoluciones generales que se ocupan de regular el régimen de emisión de comprobantes no responda a la semántica más depurada ni su técnica de redacción sea la más precisa, resulta a todas luces inequívoca la ratio-legis que las inspiró: hacer que toda operación con trascendencia impositiva obligue a la emisión de un comprobante. Y que las normas que fijan determinados requisitos que deben figurar preimpresos (identificación del taller gráfico, plazo de validez,

numeración, datos del emisor) tienen por única finalidad asegurar que no puedan ser utilizados por un tercero.

En este aspecto no puede confundirse el status que corresponde a los formularios preimpresos, vacíos de vinculación con operación alguna, y ajenos a cualquier manifestación concreta de hecho de contenido económico o materia imponible.

Precisamente, lo que caracteriza a los comprobantes o documentación respaldatoria de las operaciones con trascendencia fiscal, y que es lo que verdaderamente interesa, tanto en el plano del Derecho Comercial, como en el de la fiscalización tributaria, son los datos referidos a operaciones concretas que ocurrieron en la realidad.

Mientras estas operaciones no se concreten, e, inclusive, mientras los datos particulares que las identifican no sean volcados en los formularios habilitados al efecto, en lo que constituye la “emisión” de los verdaderos comprobantes, éstos no existen como tales.

Agrego, a lo desarrollado hasta aquí por el Dr. Oklander, el avance que ha realizado AFIP con relación a la modalidad de facturación electrónica, incorporando inclusive a los monotributistas a partir de categoría “H” (RG 3067/11) a registrar sus operaciones mediante esta modalidad, ingresando on line, en el rol comprobantes en línea en la página de AFIP.

El Contador Oklander continúa haciendo una enumeración de excesos que a modo ejemplificativo han denunciado algunos colegas, a saber: a) Demandar a los contribuyentes sin intimarlos previamente; b) Exigir al inscribir sociedades nuevas la prueba del domicilio aportando una factura de servicios públicos, siendo que obviamente, todavía no puede existir; c) La acción de muchos funcionarios que se escudan en el Art. 100 de la ley 11683 y “notifican sin notificar”; d) Enterarse del embargo por comunicación del banco con la dificultad para comunicarse con el abogado para saber la razón del embargo; e) La Defensoría del Contribuyente que lleva a considerarla totalmente inútil (desde el punto de vista del "marketing" tener una defensoría del contribuyente es piola pero, ya todos se dieron cuenta de que es cartón pintado y está para engatusar a Doña Rosa); f) Informar especialmente la compra de un automóvil de más de \$ 25.000 siendo que no hay autos de precio más bajo, y ese dato figura en la factura original, siendo que por añadidura la AFIP ya cuenta con esa información por otros

medios; g) Que la AFIP haga mil procedimientos sobre el 100% de la cartera de contribuyentes que paga y presenta sus declaraciones, para tratar de evitar el uno por diez mil que no están ni inscriptos y a los que pretende encontrar electrónicamente, sentados detrás de un escritorio; h) Tener que presentar un F.3283 de autorización para cada impuesto, para cada cosa. Hoy por hoy, pedirle al contribuyente un poder para poder hacer trámites normales de mostrador es kafkiano. Se justificaría como requisito para trámites que lo justifican (renunciar a la prescripción o cosas por el estilo); i) Recibir inspecciones para clientes en las que el mismo inspector declara por lo bajo que "tenemos que encontrar algún problema, aunque sea de domicilio, para sacarlos del régimen de exención de retenciones de productores agropecuarios".

Agrego mi parecer, y en función de lo que viene ocurriendo en los últimos meses, muchos regímenes de información que se presentaban a través de aplicativos hoy son implementados mediante la incorporación de nuevos "roles" en forma on line, ingresando con la cuit y clave fiscal de cada contribuyente, al sitio web de AFIP, desplegando una gama interminable de situaciones a informar, citando a modo de ejemplo la información referida a la capacidad productiva de los productores agropecuarios en tres oportunidades anuales (cosecha fina, gruesa y existencias, cada uno con su anexo respectivo), el certificado de transferencia automotor (denominado CETA), el registro de operaciones inmobiliarias, la autorización para la compra de moneda extranjera (sin tener certeza de la forma de cálculo para su aprobación o denegatoria), la información sobre los contratos de alquileres agropecuarios indicando tres puntos de coordenadas geográficas respecto a la ubicación satelital del inmueble rural, etc. Ocasionalmente me surge la sensación de inseguridad el pensar si tengo agendado correctamente todos los vencimientos y obligaciones formales a cumplir, provocando ante algún involuntario olvido, sanciones aplicadas automáticamente por el sistema informático que se traducen en trastornos operativos que pueden culminar en la imposibilidad de trabajar, de vender, de transportar, etc., como ocurre con la no habilitación para emitir cartas de porte si el olvido fue el de no presentar alguno de los anexos previstos en el régimen de información de la capacidad productiva (RG 2750 AFIP).

Resumiendo a modo de síntesis, en el año 2011 la AFIP emitió 111 disposiciones reglamentarias, impositivas y previsionales (sin contar las aduaneras), lo que marca el ritmo vertiginoso de nuestro diario ejercicio profesional, debiendo estar entrenados a manejar una enorme y variada cantidad de información, generando inseguridad jurídica e incertidumbre.

Estas situaciones, que día a día se agravan, fueron las que me motivaron a elaborar el presente trabajo.

3.5. Enfoque del Dr. Roberto Sixto Seara¹² – Director Regional AFIP

El Dr. Seara aborda la temática examinando la actuación de la administración tributaria a la luz de los efectos que el proceso “globalizador” produce en toda actividad humana y, en particular, en aquella concerniente a este tipo de organizaciones estatales. Considera fundamental el tratamiento generalizado de la información, influenciada por el impacto tecnológico, con el objeto de hacer más eficiente una fiscalidad internacional que ponga a las administraciones tributarias en un pie de igualdad con los verdaderos operadores titulares de las transacciones económicas a controlar. Los grandes avances tecnológicos que retroalimentan el camino de la globalización hacen necesario repensar aspectos básicos de las administraciones tributarias como: cooperación e intercambio de información entre Estados, acceso a tecnología de punta, manejo eficiente de información, incremento del riesgo ante el incumplimiento, continuo mejoramiento de los servicios al cliente externo –contribuyente-, cualidades éstas que concluyen en un necesario “proceso de cambio”.

Dicho concepto fue tratado por el Lic. Castagnola en la conferencia técnica del CIAT¹³, como “un dato obvio de la realidad y por lo tanto debe ser visto como parte integrante de nuestro escenario cotidiano”, concluyendo que “en las organizaciones, el cambio se refiere a diferencias en la forma en que éstas operan, cómo se vinculan con el medio, quiénes dirigen sus procesos, las diversas arquitecturas que adoptan y cómo asignan sus recursos”. Asimismo, surge del

¹² Roberto Sixto Seara – “Eventuales excesos de la Administración en la Relación Fisco - Contribuyente; “Importancia de la información en administraciones tributarias enmarcadas en un contexto globalizador” - Ponencias XXXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 28, 29 y 30 de noviembre de 2007.

¹³ Lic. Horacio Castagnola – ex Director General AFIP

documento que “la aplicación de la tecnología de la información en el cumplimiento de la misión de las administraciones tributarias no se presenta actualmente como una alternativa, sino que resulta una condición necesaria para el éxito de la gestión”.

Plantea como misión del Organismo la de “administrar con eficiencia y eficacia la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos nacionales, los recursos de la seguridad social y las actividades relacionadas con el control del comercio exterior, promoviendo el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones y contribuyendo a la lucha contra la economía informal”.

Para la consecución de tales objetivos y por cuestiones de orden público, el derecho positivo ha conferido a la autoridad fiscal la facultad de solicitar a contribuyentes, responsables y terceros información considerada indispensable para el cumplimiento de su misión. En idéntico sentido, y respecto de la información en poder de sujetos no obligados, el Estado y la AFIP han recurrido a la firma de convenios nacionales e internacionales de intercambio de información.

Diversas son las fuentes que abastecen los sistemas de información que nutren el accionar de la administración tributaria, las que sintéticamente se podrían clasificar de la siguiente manera: a) Información directa (aportada por el Contribuyente y por terceros relacionados obligados a informar), b) Información indirecta (proveniente de sujetos vinculados y no vinculados transaccionalmente que se encuentran obligados a brindar información en su calidad de parte en determinadas transacciones, vgr. CITI Compras, CITI Ventas, Escribanos), c) Convenios (a nivel internacional, vgr. Precios de transferencia; en el ámbito nacional con otros Organismos estatales provinciales y/o municipales; etc.).

Definidas que fueron las fuentes de información, y reconociendo como actividades fundamentales de toda administración tributaria al proceso de recaudación, al proceso de fiscalización y a la prestación de servicios al contribuyente, actividades íntimamente relacionadas y fuertemente influenciadas por el comportamiento de los contribuyentes y de las agencias tributarias, desarrollaremos ahora cómo la información juega un rol principal en dichos procesos.

El acceso a la tecnología y su racional aplicación aportan mayores posibilidades de otorgar un eficiente manejo de la información asociada a cada proceso básico, lo que redundará en un mejoramiento de los servicios prestados a los ciudadanos y en un incremento de riesgo ante el incumplimiento.

El proceso de recaudación se ha visto fuertemente incidido por el denominado impacto tecnológico ya que en menos de una década, la transición operó desde la presentación en papel de las declaraciones juradas en la dependencia en la que el contribuyente se encontraba inscripto, pasando por su confección mediante la utilización de aplicativos vigentes con presentación en bancos o puestos de autogestión y concluyendo en la actualidad con la presentación vía Internet.

Continúa respecto a los pagos, dice el Dr. Seara, que se implementó el sistema de pagos vía “homebanking”, representando ya en el año 2006 el 85 % de la recaudación total por intermedio de esta modalidad.

La mentada evolución tecnológica ha hecho que se adoptara un concepto distinto de arquitectura informática, para todos los sistemas de la Organización, pasando de distintos sistemas descentralizados a un sistema centralizado de información único, homogéneo y estable para la totalidad de los contribuyentes inscriptos.

Esta arquitectura permitió diseñar sistemas y procedimientos comunes a todos los sistemas de autenticación y autorización de usuarios, tanto en el aspecto interno como externo. En la actualidad se tiene total conocimiento y control de los accesos y logs a cada CUIT e información consultada del mismo. Ello redundará, por un lado, en la protección de la información del contribuyente, y por otro en la confiabilidad de la información recibida.

La siguiente, y hasta ahora última evolución del proceso de recaudación, está constituida por el sistema de Cuentas Tributarias, sistema de información, de control integral y centralizado, de dato único, que permitirá al contribuyente transparentar el manejo de información con el Organismo, tener registrados saldos y deudas en un solo lugar, ampliar la autogestión para

minimizar el proceso manual y realizar la gestión de las obligaciones con unicidad de criterios, tendiendo hacia la gestión sistémica.

Los sistemas de información y gestión, tales como el de Cuentas Tributarias y el de Registro Tributario, se basan en cuatro criterios básicos que sustentan su funcionamiento: 1) trabajo en entorno Web, 2) centralización de la gestión, 3) integración (interrelación entre todos los sistemas compartiendo la información disponible), y 4) refuerzo del concepto de DECLARACIÓN JURADA (toda transacción que el contribuyente realice interactivamente desde el umbral de la clave fiscal tiene la cualidad de la validez que le asigna un sitio seguro y con efectos de declaración jurada).

En torno al concepto de “integración” significa que los datos necesarios ingresan al sistema una sola vez, sea a través de una transacción del contribuyente, sea a través de una información aportada por terceros, o, incluso, como consecuencia de la acción de la misma AFIP. De este modo, el sistema de información y gestión tomará el dato requerido en cada oportunidad para las funciones que le sean requeridas.

En lo que respecta al proceso de fiscalización y pensando en un uso eficiente de la información contenida en las bases de datos del organismo recaudador, se han desarrollado sistemas informáticos de suma utilidad para el accionar fiscalizador de la AFIP: la denominada e-fisco, e-Bafís y SIPER.

La información contenida en estas bases es un elemento fundamental en la generación de inspecciones, muchas de ellas del tipo “inteligente”, provenientes del cruce de la información disponible. Siendo además una muy potente herramienta de asociación de relaciones, bienes, sujetos y actividades económicas.

Con el flujo de información proveniente del contribuyente y la suministrada por fuentes indirectas (terceros), el cruce sistémico da origen a una multiplicidad de acciones de fiscalización (inspecciones de escritorio, modulares, rápidas o profundas) y habilita la apertura de innumerables líneas de investigación.

Por otra parte, agrega, que se encuentra habilitada la consulta pública al sistema vía Internet mediante la utilización de la clave fiscal, de modo tal que los contribuyentes pueden conocer la categoría de riesgo que se les ha asignado, manifestar su disconformidad respecto de los desvíos detectados y efectuar el reclamo correspondiente a través de la página Web de la AFIP, dentro de los plazos establecidos. En ese caso, la AFIP reprocesa la información actualizada y el sistema emite la categoría resultante.

Con relación a los servicios a brindar al contribuyente y definidos como uno de los objetivos estratégicos de la “misión” asignada a la Administración Federal, corresponde mencionar el cuarto de ellos, el que impone: “...mejorar los servicios al contribuyente y usuario aduanero para promover el cumplimiento voluntario de sus obligaciones.” Para llevar a cabo esta consigna, la Administración viene realizando distintas acciones y avances significativos, mediante la implementación de procedimientos informáticos a través de nuevos aplicativos y la utilización de la Web como un canal de comunicación masivo, convirtiéndose en un “mostrador virtual” que funciona las 24 horas del día los 365 días del año, con una performance del 99,9 % de efectividad.

Con el manejo por parte del contribuyente de su propia información y aplicaciones tecnológicas a los denominados “trámites”, se persigue crecer en eficiencia, transparencia y hacer más amigable y menos discrecional la relación fisco-contribuyente. A modo de ejemplo podemos señalar el desarrollo de los siguientes sistemas: Mis facilidades (para solicitud, seguimiento, control y liquidación de caducidades de planes de regularización de deudas); Mi simplificación (herramienta con la que el empleador informa todas las novedades asociadas al Régimen de la Seguridad Social, interactuando con otros organismos como Ministerio de Trabajo, ANSES, ART); Mis aportes (sistema que permite al empleado conocer su situación relacionada al control de sus aportes); Mis retenciones (aplicación desarrollada para tener acceso a la totalidad de datos de los regímenes de retención y percepción); SIRIVA (para el trámite de recupero de IVA por operaciones de exportación); OTROS (ITI, certificados de no retención RG 17, etc.).

El Dr. Seara concluye que sigue siendo materia de debate el análisis de los eventuales excesos en cantidad, forma y oportunidad en que la información es exigida a los administrados por parte de la autoridad fiscal. En tal sentido, conocida es la existencia de cuestionamientos efectuados por prestigiosa doctrina sobre la constitucionalidad que ampara la facultad del Organismo recaudador de requerir información. En su mayoría, se fundamentan en la ilegalidad de la delegación legislativa, la irrazonabilidad en el ejercicio de la función y la lesión del derecho a la intimidad.

Sobre estos temas, existen contundentes fallos de la C.S.J.N. rechazando planteos de inconstitucionalidad al respecto y, por ende, legitimando la atribución delegada al Fisco de solicitar información propia o de terceros. Conforme a ello, la Administración deberá seguir ejerciendo la facultad en cuestión, en tanto le permitirá cumplir con su función de manera más eficiente.

Agrega, que en un sistema de autodeterminación impositiva como es el de nuestro país, deviene tan esencial que la autoridad fiscal disponga de información sobre sus contribuyentes, como que cuente con los recursos humanos y/o físicos necesarios. Contando con información e intensificando el uso eficiente de la misma, se incrementa la percepción de riesgo, se optimizan los sistemas de atención de manera que favorezcan el cumplimiento voluntario, y resulta viable hacer foco en las brechas de incumplimiento para combatir la evasión. Consecuentemente, crece la Calidad Institucional.

En función de esta premisa básica, la Administración ha volcado todos sus esfuerzos y recursos al impulso de inversiones en tecnología, manteniendo como fin primordial el de propender a facilitar el vínculo de los contribuyentes con el Fisco.

Culmina con su postura, correcta si se la mira como funcionario del organismo recaudador, remarcando el postulando que las administraciones tributarias son gestoras de sistemas de información buscando la mejora continua de los procesos básicos; y que la correcta administración de la información produce un efecto sinérgico positivo en la calidad institucional, redundando en el mejoramiento de los servicios al contribuyente y elevando el factor de riesgo ante el incumplimiento.

4. Desprecio al pago de la Administración por exceso ritual manifiesto.

4.1 ARBA: Jurisprudencia “Fisco de la Provincia de Bs. As. c/Lomonaco Omar Alineaciones SRL s/Apremio” que tramita ante el Juz. Contencioso Administrativo de la ciudad de Junín.

El autor del presente trabajo aborda en esta oportunidad un caso vivenciado en el desarrollo de su profesión, cliente del estudio, y a la fecha (abril 2012) aún inconcluso.

Se iniciaron las presentes actuaciones en fecha 2 de mayo de 2005 por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires, con demanda de apremio intentada contra Lomonaco Omar Alineaciones SRL, en concepto de supuesta deuda por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y solicitando inicialmente las medidas cautelares de inhibición general de bienes y embargo general de fondos y valores. Se presenta la parte demandada interponiendo excepciones de pago total documentado, inhabilidad de título y prescripción, manifestando que el crédito fiscal ha sido cancelado mediante el pago efectuado con títulos públicos de la Provincia de Buenos Aires (BOCONBA), siguiendo la normativa vigente (Ley 12837, Art.4 Inc. C.1.) y que resulta desconocida por la actora a la hora de iniciar la presente acción. Resalta que, en dicha normativa, surge que el pago de las obligaciones regularizadas se podrá realizar al contado, en efectivo o mediante la utilización de los instrumentos de cancelación de deudas previstos en las Leyes N° 12.727 y 12.774 con una reducción del diez por ciento (10%) que operará siempre que se trate de Pesos, Letras de Tesorería para la Cancelación de Obligaciones (patacones) y/o Letras de Cancelación de Obligaciones Provinciales (Lecop); así también, señala que dicha normativa se completa con lo establecido por el Decreto Reglamentario N° 466/2002, que -en su artículo 4- establece que, cuando se opte por la modalidad de pago al contado y se trate de deudas por Impuestos de Sellos y sobre los Ingresos Brutos, la cancelación de dichas obligaciones podrá realizarse mediante los títulos de deuda pública provincial que se indican a continuación: Bonos consolidación de deudas de la Provincia de Buenos Aires, en Pesos con vencimiento al 31 de marzo de 2007 (Ley Provincial N° 11.192).

El expediente administrativo que se había generado hacía ya más de cinco (5) años (a la fecha de la excepción) todavía no había finalizado y que, en la ejecución, el Fisco pretende reconocer sólo en forma parcial un pago que -en definitiva- fue autorizado por el propio organismo. La DPR (hoy ARBA) reconoció su acogimiento al Régimen de Regularización de deudas de la Ley N° 12.837 (que admite pago con bonos) realizado el 28/6/2002 y que, además, admite que se hayan efectuado las transferencias de los correspondientes títulos a la cuenta de la Autoridad de Aplicación con fecha 25/11/2002, existiendo además otro expediente, del mismo contribuyente, que el Organismo sí dio por cancelado, tratándose de situaciones idénticas, sólo difiriendo en los períodos ingresados. Además, la DPR reconoce a los Bonos un valor técnico a los bonos de referencia, que -calculado a la fecha- sólo tiene un leve alza en el valor nominal; pero por otro lado, el Fisco liquida los intereses de acuerdo con el artículo 86 del Código Fiscal, por mora, como si la obligación nunca hubiera sido abonada, “olvidando” el Fisco que la deuda fue abonada en su totalidad y que los bonos se encuentran en su poder desde el año 2002.

La DPR no puede exigir judicialmente créditos que se encuentran pagos, ignorando que ella misma fue la que estableció el procedimiento a seguir para cancelar la deuda. El 25/11/2002 se transfirió a Rentas bonos BOCONBA por el ciento por ciento (100%) de la deuda, cancelando así las seis (6) cuotas de la moratoria sobre un total de seis (6) en bonos Ley N° 11.192, remitiéndose dichos títulos públicos convirtiendo los mismos de conformidad con el valor técnico por la Gerencia Agroindustrial Centro-, es decir, canceló la totalidad de la deuda.

La DPR contesta la presentación de interposición de excepciones articulada por la demandada, manifestando, sucintamente, respecto de la excepción de pago documental, que el depósito que aduce el contribuyente no se desconoce, puesto que el mismo ya fue descontado del título ejecutivo, motivo por el cual se rectificó la demanda según Resolución administrativa N° 2819/2007, por la cual se lo tomó como crédito a favor del demandado, pero no sirvió como cancelatorio de la deuda reclamada en el presente juicio.

En fecha 17 de febrero de 2009, el Sr. Juez de Grado dicta sentencia, procediendo al rechazo de las excepciones de inhabilidad de título y prescripción, haciendo lugar a la excepción de pago

total documentado, imponiendo las costas al Fisco. Funda dicho resolutorio, expresando que - con fecha 25 de noviembre de 2002- se transfirieron a Rentas bonos BOCONBA por el ciento por ciento (100%) de la deuda, cancelando las seis (6) cuotas de la moratoria sobre un total de seis (6) en Bonos Ley N° 11.192, transfiriendo dichos títulos públicos y señala que estos fundamentos, arrimados por la demandada, respaldan la excepción de pago total documentado.

La actora pone de resalto que, en el artículo 12 de la DN Serie "B" 24/02, se dispone que el pago de las obligaciones regularizadas podía realizarse al contado o en cuotas; en caso de tratarse de obligaciones adeudadas por los Impuestos de Sellos y sobre los Ingresos Brutos, siempre que se optare por el pago al contado, se admitió el pago mediante la entrega de títulos de la deuda pública provincial con las condiciones allí impuestas; destacando que el contribuyente optó por el plan de seis (6) cuotas, lo que no habilitaba el pago en bonos. Y solicita la elevación del caso a Cámara.

Con fecha 07/05/2010 la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás emite la siguiente sentencia: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación articulado por la parte actora conforme lo expuesto en los considerandos; 2) En virtud del resultado al que se arribara, el pago realizado por el contribuyente, deberá tomarse al valor a la fecha de su realización, esto es al 25 de noviembre de 2002 (fecha de transferencia de los bonos al Fisco) y compensarlo con la deuda exigible a dicha época, ello conforme lo dispone el artículo 93 del Código Fiscal (texto del artículo según Ley 13850), sin que a la diferencia resultante pueda adicionársele intereses moratorios por la mora producida, por no resultar ésta imputable al contribuyente; 3) Imponer las costas de ambas instancias por su orden (artículos 68 segundo párrafo y 71 del CPCC y 25 de la Ley N° 13.406).

La demandada le corrió traslado de la sentencia de Cámara a ARBA solicitando lo ordenado en la misma, no consiguiendo que la administración provincial se expida en tal sentido, a raíz de ello y ante la inacción del estado provincial para avanzar en tal sentido, la demandada aportó una liquidación final a la causa para que sea aprobada, corriéndosele traslado de la misma a ARBA. Nada de esto se ha resuelto, con el agravante de que en el mes de julio de 2011 el sector

Apremios de ARBA ordenó el embargo de las cuentas bancarias de Omar Lomonaco Alineación SRL, debiendo presentarse la firma con fecha 4/8/2011 a solicitar la orden judicial del levantamiento de las medidas cautelares trabadas, expidiéndose el juez en tal sentido y demorando Arba 10 días en acatar la resolución. A la fecha, la causa sigue esperando la liquidación del organismo provincial.

Agrego, con relación a la reiterada y habitual conducta de ARBA de proceder a trabar embargos sin la previa intervención judicial, como ocurre en el caso Lomonaco, el Dr. Altamirano ha comentado en un artículo del Diario La Nación el 15/06/2010, con respecto al inminente pronunciamiento de la Corte sobre la inconstitucionalidad de que la AFIP realice embargos preventivos, diciendo "Si el fallo se dicta sería un antecedente muy fuerte para todo el sistema impositivo porque, si la Justicia le pone vallas a la AFIP, con mucha más razón se las pondría a otras agencias provinciales. En el caso de ARBA, creo que va a tener que ajustarse a lo que la Corte opina para los impuestos nacionales. El fallo tiene una función correctora y ejemplificadora y los contribuyentes van citar esta jurisprudencia". Finalmente el fallo salió como se esperaba, extractando los siguientes párrafos "No resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional, reza el fallo cuyo voto de mayoría fue suscripto por los ministros Ricardo Lorenzetti, Carlos Fayt, Juan Carlos Maqueda y Raúl Zaffaroni.

La misma Corte está poniendo límites al accionar de la administración nacional, límites que también debieran aplicarse a la administración provincial.

Destaca también el tema abordado en la ponencia del Dr. Buitrago en que se le debe asegurar al contribuyente la garantía del debido proceso, diciendo el fallo que "no sólo violenta el principio constitucional de división de poderes, sino que además desconoce los más elementales fundamentos del principio de tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio, consagrados tanto en el art. 18 del Constitución Nacional como en los Pactos Internacionales incorporados con tal jerarquía en el inc. 22 de su Art. 75".

Antes del fallo, la AFIP tenía facultades suficientes como para embargar una cuenta bancaria de un contribuyente con el sólo envío de un correo electrónico al Banco Central, evitando el procedimiento la intervención judicial. Es decir, embargaba dinero y luego sí discutía montos y legalidad del importe. En muchos casos, la AFIP usaba esta herramienta como un elemento de presión que servía para “amansar” al contribuyente, que prefería arreglar antes de soportar un embargo en su banco, idéntica actitud seguida por ARBA.

5. Conclusiones.

Del análisis del tema desarrollado, y avanzado ya el trabajo, vuelvo sobre el objetivo planteado al inicio, reiterando la pregunta:

¿Las distintas Administraciones Tributarias, Nacionales y Provinciales (instituciones) cumplen con lo normado por las leyes llevando a la práctica la verdadera intención del legislador, respetando los derechos de los contribuyentes?

Repasando cada uno de los aportes realizados por la doctrina, profesionales independientes, funcionarios de organismos estatales (AFIP, ARBA, Poder Judicial), y a todos parece preocupar la relación fisco-contribuyente, cuidando al extremo la protección de los derechos de las partes evitando los excesos de la administración tributaria, pero también es cierto que en el ejercicio diario de la profesión advertimos que en reiteradas oportunidades los organismos estatales cometen excesos provocando distorsiones abusivas que rompen el sano equilibrio entre el estado y los contribuyentes.

El enfoque que le aportaron los distintos autores, cada uno con una óptica diferente, influenciada seguramente por la función profesional que le toca desempeñar, y esto es lo que lo hace más interesante, el Dr. Altamirano, partiendo de su postura de que la relación fisco-contribuyente no es una relación entre iguales, deja planteado el desafío de conseguir que el accionar la administración siempre esté sometida al Derecho y a la ley; postura que en la línea

de pensamiento del Dr. Buitrago encuentra plena coincidencia cuando afirma que, en cualquier país del mundo, los recursos en sede administrativa deben asegurar al contribuyente el debido proceso y la posibilidad de revisión judicial posterior; corriente que el Dr. Simesen de Bielke también destaca cuando advierte que de las potestades administrativas regladas ó discrecionales, en éstas últimas, por su difuso o inexistente límite, el accionar de la Administración debe estar sometido al orden constitucional. Por su lado, el Dr. Juan Oklander, plantea la dudosa legalidad del accionar de la administración cuando, abusando del “deber de colaboración”, no solamente solicita datos al contribuyente de su propia declaración jurada, sino que además lo condiciona a satisfacer información de otro tipo que en principio le son ajenas. Conducta ésta que analizada desde la función jerárquica del Dr. Sixto Seara, funcionario de AFIP, replica lo manifestado por el Lic. Castagnola, que “la aplicación de la tecnología de la información en el cumplimiento de la misión de las administraciones tributarias no se presenta actualmente como una alternativa, sino que resulta una condición necesaria para el éxito de la gestión”; ahora vale que me pregunte ¿el fin justifica cualquier medio?, ¿es éste el pensar de la administración que a veces parece tener conductas autistas desmereciendo lo que el Dr. Seara plantea como cuarto (y último, casualmente) objetivo estratégico, el de prestar un servicio al contribuyente?

La Administración tributaria, la mayoría de las veces, implementa políticas tributarias con un correcto enfoque buscando beneficios mutuos, Estado (aumentar la recaudación incrementando la base de contribuyentes con una menor carga per cápita, facilitando el control y mejorando la eficiencia, entendida ésta como la mejora en la utilización de los recursos disponibles) y Contribuyente (facilitándole los mecanismos de liquidación e ingreso del tributo), pensado y diseñado en un modelo de laboratorio, que echado el mismo a rodar, poco a poco va perdiendo el foco de la cuestión transformándose quizás en lo opuesto de la idea original. Un claro ejemplo que valida esta idea fue la creación, mediante la Ley 24.977 del año 1998, el régimen simplificado para pequeños contribuyentes, conocido como monotributo, buscando la AFIP incorporar a la economía formal a un elevado número de pequeños contribuyentes, promocionado (con campaña en medios de comunicación e impresión de folletos) con un recordado eslogan “Hágalo Usted mismo”, imponiendo la idea de prescindir de un profesional

capacitado. Evidentemente, del año 1998 a estos días, mucha agua ha corrido bajo el puente, y las sucesivas reformas que ha sufrido el tributo distorsionaron totalmente la idea original, tanto para el organismo recaudador (se agranda la brecha entre contribuyentes activos y pasivos, constante aumento de la morosidad, bajo nivel de recategorizaciones, elevado costo de fiscalización, pérdida de peso relativo en la recaudación total por tratarse de cuotas con montos fijos, aportes insuficientes para los sistemas de jubilación y obra social), como para el monotributista (las nuevas obligaciones que impone el régimen hace imprescindible el asesoramiento profesional, a partir de determinadas categorías obligatoriedad a presentar cuatrimestralmente complejas declaraciones juradas on line desde el sitio web, implementación de la facturación electrónica, rechazo de parte de las obras sociales a incorporarlas).

¿Le sirve al Gobierno (no Gobernanza) y a sus conciudadanos, el caso “Lomonaco”?, seguramente que no. No encuentro razones para dilatar la aceptación de un pago realizado en el 2002 (realizado de acuerdo a la Disposición Normativa implementada por el mismo) sobre una deuda del año 1998, de una cuantía monetaria menor y llegar al año 2012, habiendo intervenido muchos órganos de la administración tributaria provincial y de la justicia en primera y segunda instancia, y aún sin resolución. Se observa claramente que no se respeta el principio de economía procesal, con funcionarios que transmiten escasa vocación de servicios y muy poco preocupados en resolver las cuestiones que día a día se plantean.

Sin dudas el pensamiento (o mejor dicho la manera de pensar) de los políticos que ocupan el poder y forman el “Gobierno” transmiten su impronta a cada una de las instituciones sobre las que ejercen influencia, políticos que a su vez son elegidos por el pueblo (entre los que se encuentran los contribuyentes). Quizás como Nación debemos recorrer un camino inevitable para que determinadas cuestiones se depuren y se corrijan para mejor, lo que no podemos dejar librado al azar es nuestra actitud y aptitud enfocada a la exigencia en la búsqueda de la mejora continua, hacia el hábito operativo. Sin lugar a dudas son los gobernantes (en sentido amplio, me refiero a políticos, administradores, funcionarios, personal jerárquico del estado) los que vuelcan sus hábitos operativos en las instituciones, consiguiendo de que éstas tengan o no una

mejor predisposición a construir una mejor relación con el ciudadano (contribuyente). De hecho en nuestro diario ejercicio profesional distinguimos claramente las diferentes actitudes y respuestas que dan los distintos organismos, predisponiéndonos al interactuar con ellos de manera distinta en función de ese accionar. Muchas veces distintas reparticiones o agencias de AFIP con las mismas exigencias legales y normativas a cumplir, transmiten en la práctica formas de proceder radicalmente opuestas, generadas ni más ni menos, por la actitud de sus funcionarios.

En suma, es evidente que la aplicación e interpretación del Derecho tributario no puede depender de la cuestión de a quien sirve o perjudica tal o cual interpretación, sea el Estado o el contribuyente. El desafío que se nos pone cada día es buscar la solución justa. No podemos vivir con la esperanza de que la Administración esté dispuesta a someterse al Derecho y a la ley, debe hacerlo y no es una situación de elección.

¿Qué modificaciones se le deberían exigir a las distintas Administraciones para construir una sociedad más justa en donde el ejemplo comience por el Estado?

Estoy convencido que como ciudadano de una Nación que desea se avance en justicia y equidad, debemos insistir en que se aplique el sentido común y buscar construir el capital social, actuando de manera independiente en cada una de las oportunidades que nos toque interactuar, o por medio de las entidades o instituciones privadas que en forma corporativa nos representen (colegios profesionales, agrupaciones de comerciantes e industriales, sociedades de fomento, etc.), tratando de transmitir de manera racional y responsable, cuales son los cambios que cada administración tributaria debería intentar cambiar para mejorar la relación con los administrados. Es nuestro enorme desafío el luchar por nuestros derechos, haciendo camino al andar, y en caso de ser necesario, seguir insistiendo con la defensa de los mismos ante la justicia, aprendiendo, sin claudicar en recurrir con presentaciones en los distintos fueros, civiles y comerciales, federales, contenciosos administrativos, etc. para educar a la administración, y juntos bregar por instituciones que transmitan y demuestren que incluyen dentro de “su misión”

contemplar los derechos de los ciudadanos administrados, aplicando la ley, y sobre todo el sentido común, para mejorar la recaudación de los tributos y así poder destinarlo a los fines indelegables del estado: educación, seguridad y salud.

6. Bibliografía, Jurisprudencia consultada.

1. Douglass C. North – Conferencia Bolsa de Comercio de Buenos Aires, 05/1998.
2. Alvarado Ledesma, Manuel. *¿Porqué despreciamos el agro?*, El Ateneo, Buenos Aires, 2008.
3. Alejandro C. Altamirano – “*Eventuales excesos de la Administración en la Relación Fisco – Contribuyente*” - Ponencias XXXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 28, 29 y 30 de noviembre de 2007.
4. Ignacio J. Buitrago – “*Eventuales excesos de la Administración en la Relación Fisco – Contribuyente*”; - Ponencias XXXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 28, 29 y 30 de noviembre de 2007.
5. Juan Oklander – “*Eventuales excesos de la Administración en la Relación Fisco – Contribuyente; “Cuestiones constitucionales y procesales. La carga pública delegada en los particulares Exigencias informáticas Un Enfoque desde la relación del Derecho Administrativo Tributario*” - Ponencias XXXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 28, 29 y 30 de noviembre de 2007.
6. Sergio Armando Simesen de Bielke – “*Eventuales excesos de la Administración en la Relación Fisco – Contribuyente; “Importancia de la información en administraciones tributarias enmarcadas en un contexto globalizador*” - Ponencias XXXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 28, 29 y 30 de noviembre de 2007.
7. Roberto Sixto Seara – “*Eventuales excesos de la Administración en la Relación Fisco – Contribuyente; Un Enfoque desde la relación del Derecho Administrativo Tributario*” - Ponencias XXXVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 28, 29 y 30 de noviembre de 2007.
8. Jurisprudencia: “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Lomonaco Omar Alineaciones SRL s/Apremio”, Juzgado Contencioso Administrativo de Junín, Fallo Juan Bazzani – Juez, 17/02/2009.