

## RELACIÓN FISCO CONTRIBUYENTE, UNA DESIGUALDAD CADA VEZ MÁS RELEVANTE PARA NUESTRA PROFESIÓN

### JORGE OSCAR BROVELLI

Profesor Adjunto Sede Formosa de la U.C.P. de las asignaturas Impuestos I - Impuestos II.  
Prácticas Profesionales Supervisadas.  
E-mail: jorgebrovelli@hotmail.com

### CHRISTIAN FEDERICO BROVELLI

#### PALABRAS CLAVES

- Relación Jurídico Tributaria.
- Igualdad.
- Deberes.

"... La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.-  
Art. 16 – C. N."

#### INTRODUCCIÓN

Reconociendo que tanto el Estado como los contribuyentes persiguen un fin similar, el sostenimiento del gasto público para lograr un mejoramiento integral para sus habitantes, se conforma la relación jurídica fisco-contribuyente, que como todo hecho basado en el Derecho debe mostrar una igualdad entre sus partes.

157

A través de diferentes hechos, el Estado ha influido directamente en ella, ostentando en muchas oportunidades una situación de privilegio no deseada.

Aceptando sin discusión la existencia de deberes formales y materiales por parte de los contribuyentes y la potestad tributaria del Estado que da origen a las funciones de verificación, fiscalización y sancionatorias se describen conductas factibles que permitirían un mejoramiento de lo actuado por ambas partes, buscando como fin primordial el cumplimiento fiel y voluntario por parte de los sujetos pasivos y la administración transparente, eficiente y eficaz de los recursos recibidos por el Estado.

El concreto y directo contacto entre las situaciones planteadas y el accionar de los contadores públicos, influyen en la necesidad de enfrentar constantes cambios legales y tecnológicos, para brindar un asesoramiento profesional integral y competente.

#### METODOLOGÍA

La metodología se basó principalmente en dos ejes:

- La revisión y utilización de la bibliografía detallada ut infra.
- La aplicación de la experiencia obtenida en el ejercicio de la actividad profesional, tanto en el ámbito privado como en Organismos tributarios provinciales y municipales.

#### DESARROLLO

La Relación Jurídico Tributaria.

La función del sector público no consiste en lograr un fin, sino una variedad de ellos, lo que da lugar a un gran número de actividades para satisfacer las necesidades públicas, ajustar la distribución de la riqueza y conseguir un desarrollo con estabilidad económica ( Malvestiti, D, 1998 ).

Así, el Estado debe, para lograr los intereses colectivos de índole superior, contar con la normativa legal a fin de:

- Regular la conducta social.
- Contar con la coactividad suficiente para que las leyes sean respetadas y cumplidas.
- Tener limitado su accionar por la normativa legal.

Todo lo mencionado nos indica la existencia de erogaciones a efectuar con la consiguiente obtención de los recursos necesarios para llevarlas a cabo, es decir su actividad financiera, en sus dos vertientes: gastos y recursos.

Siempre se debe pagar un precio para vivir en sociedad, exigiendo equitativamente a cada ciudadano el esfuerzo que corresponde, ya que recaudar no es malo, lo malo es recaudar mal.

Si analizamos la obligación jurídica, el dar dinero al Estado, debemos considerarla una obligación legal –no de poder– por lo que necesariamente determinará y mantendrá a las partes en un plano de igualdad.

Debe reconocerse que tanto el Estado como los administrados buscan el sostenimiento de los gastos públicos para lograr un mejoramiento social, la conducta de ambos no presenta iguales características. (La Nación, 2011).

Entre el fisco y los contribuyentes se traba una relación jurídica particular, la de un deudor y su acreedor, que debe basarse en la reciprocidad y tender a su mantenimiento y fortalecimiento con el tiempo.

Deberá ser principio primordial en este aspecto la búsqueda de un claro equilibrio que debe presidir el vínculo jurídico entre ambos sujetos a fin de asegurar el interés público o general y el individual o particular y una estructura impositiva que permita el cumplimiento y la inclusión tributaria de una cantidad mayor de contribuyentes, evitando la marginalidad, la economía informal e impuestos distorsivos.

Así, la premisa será siempre que los ciudadanos puedan poseer los mismos derechos que el Estado, subrayándose tal cual lo ha afirmado la Corte Suprema de Justicia de USA, que los derechos de

las personas tienen igual validez que los derechos económicos, debiendo las normas constitucionales dictarse no para proteger al Estado, sino para cuidar a los ciudadanos de los excesos que él pudiera efectuar. (Díaz, V, 2012).

Concluye Bulit Goñi (Bulit Goñi, E, 2011) que los principios constitucionales de contenido tributario – sean constitucionales tributarios o tributarios constitucionalizados, expresos o tácitos, principios autónomos o enfatizaciones y su concatenación marcan en forma clara y comprensible para el común de los ciudadanos, los derechos que poseen como contribuyentes.

Así, el control jurisdiccional deberá velar por la inviolabilidad de los principios fundamentales y garantías materiales que limitan el poder fiscal (Villegas, H, 2001):

- **GENERALIDAD:** QUIEN SE HALLA EN CONDICIONES DE CONTRIBUIR, DEBE TRIBUTAR
- **PROPORCIONALIDAD:** LOS SUJETOS DEBEN CONTRIBUIR ACORDE SU CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.
- **LEGALIDAD/EQUIDAD:** UN TRIBUTO DEBE CONTAR CON LA NORMA LEGAL PERTINENTE Y SER JUSTO
- **IGUALDAD:** DEBEN SER FISCALMENTE IGUALES AQUELLAS PERSONAS QUE TENGAN SIMILAR APTITUD DE PAGO PÚBLICO
- **RAZONABILIDAD:** UN TRIBUTO A TRAVÉS DEL JUICIO DEL LEGISLADOR DEBE BASARSE EN IMPOSICIONES JUSTAS Y PARÁMETROS ADECUADOS.
- **NO CONFISCATORIEDAD:** NO DEBE ABSORVER UNA PARTE SUSTANCIAL DE LA RENTA O PATRIMONIO, VALIDANDO EL DERECHO DE PROPIEDAD.

El fortalecimiento de los principios de buena fe y confianza recíproca debe regir tanto la conducta de los administrados como el accionar del Estado, no sólo en el derecho privado sino también en el derecho público, haciendo que la actividad estatal de recaudar se realice en forma legal, justa y equitativa, desde el momento del nacimiento de la norma legal hasta su aplicación, pasando por el com-

portamiento de los contribuyentes y de los Organismos del Estado.

Es así que la relación fisco contribuyente, entendida como la integración de los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario que alcanza tanto al Estado como a los contribuyentes y terceros, constituye el aspecto central del Derecho Tributario, por lo que se hace necesario que éste mantenga – a pesar de su autonomía - el respeto por la normativa establecida por el Derecho Privado (Bertazza, H, 2003).

Según lo manifiesta Ramón Valdez Costa, (Valdez Costa, R, 1992), “el pensamiento del Estado de Derecho requiere ante todo una delimitación y fijación lo mas exactas posibles de las facultades del poder administrativo”. Expone, además, que “la Convención Interamericana de Derechos Humanos, conocida como Pacto de San José de Costa Rica, consagra la protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional. Implica la derogación tácita de toda normativa interna incompatible con sus disposiciones, debiendo el Estado dictar las normas necesarias para hacer efectiva la consagración de las garantías establecidas”.

Nuestra Corte ha sentenciado en ese aspecto que “La falta de discrecionalidad susceptible de perdurar en los entes administrativos no implica en absoluto que éstos tengan un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico o que aquella no resulte fiscalizable”. Este fallo concuerda con autores como Chicolino quien expresa que “El ejercicio de facultades discrecionales no es un salvoconducto para escapar de la juridicidad y de los principios de la legalidad administrativa, por el contrario, tales facultades deben ejercerse sin vulnerar derechos adquiridos o que afecten el principio de seguridad jurídica”.

La organización administrativo tributaria, en uso de las atribuciones que le son propias, se encuentran sometidas a las normas legales que conforman el sistema tributario y el ordenamiento jurídico que aquel integra, implicando que la voluntad de la administración no puede diferenciarse de la voluntad de la Ley, permitiendo el desarrollo y la plena vigencia de los principios de objetividad y razonabilidad.

La Corte Suprema ha manifestado que la administración, aunque

obre en ejercicio de facultades discrecionales, no puede justificar una conducta arbitraria, pues basándose en esa razonabilidad en el ejercicio de tales facultades serán válidas sus decisiones y cumplimentará otro principio fundamental, la capacidad contributiva, relacionada con manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias.

Se define como capacidad contributiva a la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza ( capacidad económica ), que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados a la categoría imponible.

La Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en su fallo del 10/02/2015.

En autos <sup>a</sup> Oleoducto Trasandino Arg. SA c/AFIP DGI – Ley 11683 art. 82 afirma que existen diferentes manifestaciones de capacidad contributiva o <sup>a</sup> hechos reveladores de riqueza <sup>a</sup> elevados por el legislador al rango de imponibles. La capacidad contributiva tiene diferentes exteriorizaciones de riqueza, y la renta de los particulares no es la única, porque también se incluye al patrimonio y el consumo.

La existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen, debiendo verificarse aún en los casos en que no se exige, de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible, exponiendo así que indefectiblemente todo impuesto debe incluirla en el análisis previo a su existencia.

La normativa tributaria basada igualmente en el principio de legalidad debería mantener y afianzar para ello su previsibilidad, es decir alcanzar la tan necesaria seguridad jurídica para prolongar en el tiempo el sistema tributario y lograr en el administrado la certeza de las consecuencias que este sistema genera sobre él.

La realidad, en cambio, nos muestra constantes variaciones reflejando la fuerza y el poder que han acumulado las Administraciones Tributarias, especialmente a través del dictado de sus normas (Resoluciones Generales, Circulares, Disposiciones, Instrucciones)

“interpretativas” y “reglamentarias”, que en pos de evitar la evasión fiscal olvidan su carácter preventivo, transformándose en sancionatorias, vulnerando en no pocas ocasiones la debida defensa de los contribuyentes, convirtiendo al Poder Judicial en el último bastión a fin de salvaguardar los derechos y limitar las acciones que en muchas oportunidades debe enfrentar el sujeto pasivo en Argentina.

El aumento de las prerrogativas y facultades del fisco – especialmente las de hacer – rompe la relación donde el contribuyente aporta fondos e información y el Estado los administra haciendo que el sujeto pasivo se asemeje para esta última actividad a un simple empleado administrativo de cada uno de los fiscos que constantemente aumentan las cargas a cumplimentar.

El poder de imperio del Estado, expresado a través de su elemento fundamental que es la coacción busca lograr la obtención de los recursos necesarios para sus fines, aún cuando no exista el consenso necesario por parte de los ciudadanos, quienes sólo tenderán al cumplimiento voluntario siempre y cuando perciban que con lo abonado se satisfacen tanto sus necesidades individuales como las de toda la sociedad; buscando, en caso contrario, evitar la presión fiscal a través de maniobras elusivas, evasivas y/o fraudulentas.

Así, se deja de lado un principio fundamental como que una obligación colectiva y sustantiva, finalmente es una relación basada en el derecho.

Las Administraciones Tributarias.

El sistema tributario es el conjunto de tributos vigente en un país en un momento determinado, que debe buscar poseer las siguientes características ( Villegas, H, 2001 ):

- JUSTO Y EQUITATIVO PARA LOGRAR UN FIN EQUILIBRADO Y RAZONABLE.
- SUFICIENTE PARA SOLVENTAR EL GASTO.
- ELÁSTICO PARA AUMENTAR LOS RECURSOS ANTE EL INCREMENTO DE LOS GASTOS.
- CIERTO CON NORMAS PRECISAS Y CLARAS.

160

- NEUTRAL PARA APOYAR EL CRECIMIENTO ECONÓMICO.
- ESTABLE EN EL TIEMPO PARA LOGRAR PREVISIBILIDAD.
- SIMPLE PARA SU APLICACIÓN Y CONTROL.

Debería entenderse que las Administraciones Tributarias, tienen como actividad la aplicación y recaudación de los tributos allí incluidos, que están obligadas a realizar por Ley, siendo importante que establezcan una clara definición de su actividad principal desde el inicio, dándolas a conocer a las partes interesadas.

Deberá respetarse la correcta interdependencia entre la política económica, el sistema tributario y la administración tributaria, tratando de que todos los elementos estén correctamente diseñados y sean aplicados eficientemente, actuando eficazmente para lograr facilitar el cumplimiento y atenuando y combatiendo las actitudes omisivas en materia fiscal.

Así, Huertas (Huertas, H, 2006) define que “Toda Administración Tributaria tiene como misión asegurar la recaudación de los recursos del Estado, mediante una eficaz aplicación de las normas relativas a los tributos que son de su competencia. Promueve, para ello, fundamentalmente el cumplimiento voluntario de los contribuyentes; combatir el fraude fiscal y detectar incumplimientos en un marco de respeto a sus derechos, actuando con integridad, eficiencia y profesionalismo”.

Coadyuvará así, a través de las tareas inherentes de control, verificación y fiscalización, a garantizar el respeto de la voluntad del legislador y evitar que contribuyentes honestos paguen por los defraudadores, manteniendo las condiciones de competencia del mercado y sus agentes económicos.

La Administración Tributaria debería tener como responsabilidad primordial el recaudar la cantidad adecuada de tributos adeudados al gobierno, al menor costo posible para el administrado, garantizando el más alto grado de confianza pública en la eficiencia, integridad e imparcialidad de la organización.

El público desea tratar con una administración tributaria transpa-

rente, en la que se establezcan los derechos y obligaciones de los contribuyentes, no dependiendo de reglas no escritas y negociaciones no controladas.

Así, esta relación debe tener fundamentalmente un sentido ético, tanto por parte del Estado como de los administrados. Con respecto al Estado desde el nacimiento de una normativa congruente, hasta la actividad llevada a cabo por sus funcionarios a través de actos razonables y no discrecionales, para así obtener más que el logro del interés recaudatorio del Fisco o Administración el interés fiscal o general, es decir la aplicación de los sistemas tributarios para apoyar el bien del denominado "contribuyente social".

En cuanto a los contribuyentes, cabe apreciarse un desconocimiento en relación a la mecánica de la actividad financiera del Estado y de los deberes y responsabilidades del ciudadano. Esta realidad podría revocarse a través de campañas destinadas a la educación tributaria hecho que hace unos años las administraciones ponían en práctica y que en la actualidad han perdido vigencia.- y que en el largo plazo hubieran ayudado eficazmente al propio Estado.

Así, se transformaría paulatinamente la conducta moral de los administrados, implantándose deliberaciones racionales y un consenso social del beneficio que conlleva el cumplimiento tributario.

La CSJN ha reconocido que los funcionarios públicos no deben comprometer la moral pública de los cargos, dadas las razones de orden ético que rigen la función pública y la justificación de la imposibilidad de los regímenes de incompatibilidades en razones de orden ético, ya que algunas actividades pueden no resultar conciliables con el ejercicio de la función pública, absteniéndose de realizar a través de vías de hecho acciones de desviación de poder, ejecutándolas, si con la razonabilidad, equidad y buena fe que debe regir la actuación administrativa.

Las administraciones deberán trabajar primordialmente sobre pilares como (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2001) :

161

a) Profesionalización de su personal, a través de una política de recursos humanos que tienda a:

- Crear y respetar una carrera administrativa.
- Remuneración acorde responsabilidad y conocimientos.

b) Autonomía, para resguardar su componente eminentemente técnico en sus operaciones y asignación de recursos, especialmente a través de:

- Autonomía presupuestaria para ser responsable del manejo de su propio presupuesto a fin de llevar a cabo sus programas.
- Autonomía en el gerenciamiento de los recursos humanos y materiales.
- Autonomía en la determinación de metas y definición de su horizonte.-
- Autonomía en la política de incentivos, relacionada con el cumplimiento de los objetivos fijados.

c) La no existencia de tolerancia en relación a la impunidad en materia tributaria, a fin de resguardar la insuficiencia de recursos fiscales.

d) Buscar la incorporación al padrón de contribuyentes de todos aquellos sujetos pasivos que la normativa establece, a fin de evitar que la carga tributaria siga recayendo exclusivamente sobre los contribuyentes cautivos, lo que implicará a mediano o largo plazo, un incremento en los tributos, que nuevamente deberán ser sometidos por quienes hoy ya pagan.

e) Reducir el riesgo de que los contribuyentes cometan errores.

f) Establecer un combate general y coordinado contra la evasión y la elusión fiscal, a través de nuevas estrategias y planes de acción definidos.

g) Considerar el cumplimiento voluntario como pre-requisito para la creación de un sistema tributario más justo, mejorando y transpa-

rentando prácticas en su actuación, teniendo como finalidad el cumplimiento co-operativo entre las partes.

- h) Lograr el avance tecnológico necesario para su mejoramiento operativo.
- i) Conseguir que se opere un cambio de mentalidad en todos los sectores involucrados en el proceso de la recaudación.
- j) No generar cargas tributarias adicionales que puedan devenir injustificadas.
- k) Administrar tributos desarrollando sus funciones con total economía de medios, esto es, minimizando al máximo sus costos operativos.

Cada Administración Tributaria debe entender que el método que produce mayor efectividad en los costos de recaudar es el que lleva al contribuyente al cumplimiento voluntario de sus obligaciones, por lo que la utilización de mayor cantidad de medidas coactivas hará más costoso el desarrollo del sistema tributario (Malvestiti, D, 1998).

#### **CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO**

QUE TODOS LOS CONTRIBUYENTES O RESPONSABLES PREVISTOS POR LA LEY SE ENCUENTREN REGISTRADOS.  
 QUE TODOS LOS CONTRIBUYENTES EMPADRONADOS PRESENTEN SUS DECLARACIONES JURADAS EN EL PLAZO ASIGNADO, LIQUIDANDO CORRECTAMENTE EL TRIBUTO E INGRESÁNDOLO EN TIEMPO Y POR EL MONTO CORRECTO.  
 QUE EL IMPUESTO PAGADO SE CORRESPONDA CON LA REALIDAD DE LOS HECHOS ECONÓMICOS ACACIDOS AL SUETO PASIVO DEL GRAVAMEN.

Para que el contribuyente realice en forma voluntaria el sacrificio que representa el pago del tributo deberá existir una causa que lo

justifique, habitualmente las necesidades que debe atender el Estado para beneficio de la colectividad.

Asimismo, analizará la magnitud de la carga tributaria en relación a su capacidad contributiva, la equidad del sistema en relación a su percepción y utilización y la claridad y certeza del mismo en relación a obligaciones, riesgos y sanciones.

Este cumplimiento voluntario hará que el sistema tributario sea mejor conocido y entendido lo que significa mayor efectividad coadyuvando a que las administraciones puedan trabajar más eficientemente, lo que llevará a un inevitable aumento de la recaudación a mediano y largo plazo, con un costo eminentemente menor (México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente).

El paradigma a tener en cuenta estará enmarcado entonces por las actividades:

#### **Por parte de ambas**

Cooperación en búsqueda de intereses comunes para evitar riesgos fiscales, certeza jurídica previa y reducción de costos. Fomento de relaciones de confianza y buena fe entre las partes para asegurar transparencia y una fluida relación de servicios que apoyará el cumplimiento de las obligaciones.

#### **Por parte del contribuyente**

Transparencia y manifestación de estrategias y tratamientos fiscales Compromiso del contribuyente de cumplimiento del sentido y texto de la Ley, excluyendo posibles maniobras elusivas. Se evitarán así consecuencias fiscales y económicas no deseadas.

Así se buscará la "moral tributaria", hecho que se produce cuando una empresa cumple con el espíritu de las leyes y regulaciones fiscales, efectuando los pasos razonables para determinar la intención del legislador e interpretar las reglas fiscales en forma consistente con esa intención, acorde su texto y antecedentes.

#### **Por parte de las Administraciones**

Comprensión y entendimiento del negocio del contribuyente (comercial awareness). Buena comprensión de las operaciones y actividades de los contribuyentes con una mayor especialización y



conocimiento de las diferentes materias o temas relacionados con los diferentes sectores.- El conocimiento de sus administrados no debe limitarse a reglas generales sino – muchas veces - a cuestiones específicas.

**Imparcialidad:** Las normas emanadas de las administraciones deben tener un alto nivel de consistencia y objetividad.

**Proporcionalidad:** Las estrategias de administración de riesgos deben ser proporcionales, y ser dirigidas al control de determinados contribuyente, materias o temas, evitando rígidos formalismos en las normas.

**Criterios de Interpretación:** Los contribuyentes deben conocer oportunamente el tratamiento fiscal que corresponda a sus operaciones, ya que criterios inciertos sumarán controversias y posibles contingencias económicas.

**Transparencia y capacidad de respuesta:** Mantener opiniones coherentes y estructuras adecuadas que permitan soluciónes rápidas y correctas a las problemáticas planteadas.

De no lograrse el cumplimiento de motus propio, debe la Administración establecer estrategias, como (Uruguay, D.G.I.).

**Persuasión:** tenderá con actividades como educación tributaria; publicidad sobre sus actos; reconocimiento por medio de bonificaciones; al cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

**Servicios al Contribuyente:** a través de cursos de perfeccionamiento dictadas por funcionarios; mejoramiento de la atención al cliente/ contribuyente en sus dependencias; apoyo tecnológico; buscará facilitar el accionar de los sujetos pasivos.

**Fiscalización:** mediante las tareas de fiscalización y verificación que le son propias controlará el fiel cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de los deberes formales y materiales.

**Capacidad Sancionatoria:** por medio de la coacción se sancionará a quienes no lleven a cabo sus obligaciones, resguardando el bien tutelado.

En contraposición, que deberíamos buscar plasmar en la realidad como derechos del contribuyente?

Tal cual lo expresa el Dr. José O. Casás en su trabajo para el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario deberán priorizarse los siguientes ejes:

- Derechos del Contribuyente.
- Legitimidad del tributo.
- Afianzamiento de la seguridad jurídica.
- Igualdad, equidad y capacidad contributiva.
- Ejercicio de la potestad tributaria aplicativa.
- Tutela jurisdiccional.
- Inmunidades fiscales.

## DEBERES FORMALES Y MATERIALES

Como ya lo hemos expresado los contribuyentes, responsables y terceros deben cumplimentar para con el Fisco el deber general de colaboración que ha sido conceptualizado por López Martínez como “aquel vínculo jurídico, deber tributario en sentido estricto, que constituye una auténtica prestación personal de carácter público nacida de la Ley que se concreta en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se concreta en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que viene impuesta a los administrados, obligados tributarios, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran en disposición de coadyuvar con la Administración Tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio”.

Así el Estado, basándose en la normativa legal vigente, determina en forma discrecional e independiente a la obligación tributaria incontables cargas públicas relacionadas con su operatoria.

Spisso (Spisso, Rodolfo, 2011) afirma que el interés público com-

prometido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias justifica el establecimiento de los deberes de colaboración con la administración tributaria en sus funciones de comprobación.

Este accionar no debe ser arbitrario ni contar con discrecionalidad ajena al Derecho, para lo cual se hace necesario el respeto constante a los límites establecidos por las normas.

Así, de no cumplirse el deber de información al que se ve obligado el contribuyente, se verá reemplazado por el accionar del fisco que a través de los procedimientos de investigación tenderá a lograr la obtención de los datos necesarios para la realización de oficio de la obligación tributaria.

La fiscalización y verificación deben contar con el sustento legal que permita la defensa del crédito público pero delimitado en forma tal que a pesar de invadir la esfera individual no ataque los derechos de los administrados (Folco, C M, 2011).

Cabría preguntarnos, entonces, ¿Cuál es el límite razonable de cumplimiento de este deber?, ¿Cuál es su validez, legitimidad y razonabilidad?

Deberá acatarse la real naturaleza del tributo, respetando en él y en su aspecto reglamentario los derechos y garantías que nuestra Constitución, pactos y tratados internacionales de su misma jerarquía establecen, debiendo tender a evitar la discrecionalidad en relación a las actuaciones que lleve a cabo la Administración (Conclusiones Comisión 3, XXXVII Jornadas Tributarias, 2007).

Así, la aplicación de tasas de interés diferenciales si se trata de hechos a favor del Fisco o del contribuyente; la imposibilidad de aplicar el ajuste por inflación; la regla del solve et repete; la falta de revisiones profundas sobre la actuaciones llevadas a cabo por la administración y sus funcionarios con la correlativa responsabilidad en cada caso son muestras inequívocas de las arbitrariedades que hoy encontramos.

En los últimos años, ha comenzado a exigirse una cada vez mayor cantidad de deberes formales a cargo de los contribuyentes, "facultades delegadas", que van desde incontables regímenes de información hasta su actuación -reemplazando muchas veces al propio Estado-

como agentes de retención o percepción.

Pasiva jurisprudencia ha indicado que salvo que las exigencias deriven en evidentes trastornos administrativos, hecho de difícil probanza – a pesar de que lo vivenciamos diariamente - y de poca significatividad para el Fisco, no es posible su rechazo.

El incumplimiento de estas obligaciones se torna punible, y obliga a afrontar al contribuyente o responsable un aumento del gasto en tiempo y recursos y a un incremento de responsabilidades, pudiendo así presentarse situaciones como adecuación de sistemas administrativos e informáticos; guarda de valores no propios; modificación de procedimientos para depósitos e informes, toma de personal, agravándose ello al multiplicarse esta carga para cada una de las administraciones.

A pesar de ello y manteniendo la tutela del interés general, debería resguardarse indudablemente el interés particular dado especialmente por el límite natural del derecho a la intimidad, a la no autoincriminación y al mantenimiento de los secretos profesional, fiscal y bancario.

¿Qué herramientas pueden esgrimirse ante este aluvión de requerimientos, obligaciones, fiscalizaciones que las hagan de posible cumplimiento?

Fundamental e imprescindible debe ser lograr que los fiscos no supongan que las tareas que le son propias en muchos casos se limitan al trabajo de equipos informáticos alimentados con datos proporcionados por los contribuyentes, sino que comprendan que se lograrían resultados similares con la actuación de su propio personal y la utilización de sus medios, evitando costosas erogaciones al sujeto pasivo.

Ello adicionado a acciones como clasificación de contribuyentes acorde capacidad contributiva y cumplimiento; fijación de plazos razonables; aplicación de bases ciertas y no presunciones; aceptación de pruebas que hagan al derecho de defensa en caso de tornarse inviables estas últimas tornarán al equilibrio de la relación poniendo coto a estas cargas harto excesivas disimuladas como deber de



colaboración, tendiendo a que el contribuyente dedique su accionar a la actividad específica y no se convierta en un mero informador/recaudador que cumple órdenes del Estado (Atim, G, 2013).

### VINCULACIÓN CON LOS CONTADORES PÚBLICOS

Cuál sería la incidencia en nuestra profesión de este alarmante avance de las administraciones sobre los derechos ciudadanos?

Atento a que en la amplia mayoría de los casos los contribuyentes delegan lo atinente al asesoramiento impositivo, la actividad profesional a cumplimentar se ha modificado en forma sustancial transformando los estudios impositivos en estructuras preparadas para actuar mas como <sup>a</sup> auxiliares administrativos <sup>a</sup> de Organismos Fiscales que como lugares donde se analizan, discuten y aplican normas tendientes a lograr un cada vez más completo cumplimiento tributario.

Conlleva esta situación asimismo un constante cambio en la responsabilidad profesional, agravada por normativas emanadas incesantemente de diversos Organismos gubernamentales.

Cabe mencionar, además, la problemática relacionada no sólo con el asesoramiento sino también con el entendimiento por parte del contribuyente – buscando su cumplimiento voluntario - del por-que de tanta cantidad y diversidad de obligaciones, que obviamente debemos hacerle conocer no sólo por los motivos mencionados sino también para calificar aún mas nuestro quehacer profesional.

Analizada la posición del Fisco en el sentido de que todo su proceder tiende a evitar la evasión, a fin de lograr los recursos necesarios para cubrir las necesidades de la sociedad y algunas de las acciones que esto genera, nos podríamos preguntar si efectivamente es verdad, o se tiende al incremento de la recaudación a través de la aplicación punitiva y sancionatoria, quedando relegado el análisis fiscal propiamente dicho.

Muestra de ello son los incontables requerimientos de exhibición de inscripciones, declaraciones juradas y pagos, exigencia de docu-

mental que con seguridad no hará al sistema tributario mas fluido, sino mas engorroso, desigual e inequitativo, llegando en algunos lugares a sancionar al propio consumidor de no mediar el pedido de comprobantes (DGR Formosa) es decir imponiendo una obligación, mientras que en otras jurisdicciones (Prov. de Bs. As.) se lo reconoce como un derecho; o la novedad aparecida a través del dictado de RN (ARBA) N° 16/2015, que utiliza los agentes de cobro para planes de facilidades que la misma Administración confecciona sobre deuda líquida y exigible de Automotores e Inmobiliario a partir del 01/06/2015.-

Verificada esta realidad, ¿Qué posición nos cabe como profesionales?

Nuestro punto de vista es que debe darse una amplia discusión sobre cual es el sistema tributario que queremos a largo plazo, priorizando temas como la presión tributaria; el análisis de la capacidad contributiva; la ampliación de la base de contribuyentes, la simplificación en liquidación y pago de tributos y no sólo el incremento de la presión fiscal para lograr la meta de recaudación planificada.

Este debate debería darse primigeniamente en el marco de los Consejos Profesionales, Colegios de Graduados, intercambiando opiniones con colegas y terceros en busca de conclusiones que permitan su futura aprobación en los cuerpos democráticos del país.

Se hace necesario, asimismo, un cambio en relación a la incorporación por parte de nuestra profesión de actitudes como la no aceptación en forma pasiva de las actuaciones fiscales, especialmente las sancionatorias y/o denegatorias; el tender sólo al cumplimiento de la normativa sin plantear en forma Orgánica y en casos marcadamente equívocos tal circunstancia ( Impuesto a las Ganancias ); buscando que las Administraciones sólo obtengan lo que corresponde, cuando corresponde y de quien corresponde.

Debemos dar a todos los contribuyentes la posibilidad de cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, entregando a cambio servicios de calidad -incluidos los prestados por las Administraciones Tributarias- premiado el correcto comportamiento y castigando,

en caso de corresponder y por causas que así lo ameriten, la evasión.

En este marco, sería sumamente beneficioso conocer -amén del aumento de la recaudación, ampliamente publicitada -lo invertido y gastado por los Fiscos para ello, a fin de analizar su grado de eficiencia y eficacia que mostrará indudablemente la capacidad de los funcionarios y su apego a las normas, ya que todo el accionar de estos Organismos guarda una estrecha relación con la decisión política que los Gobiernos posean de controlar.

Será nuestra obligación llegar dentro del marco del derecho a lograr que la disparidad que enfrentan las partes de esta relación sea cada vez mas reducida, modificando posturas, posiciones y pensamientos, buscando tornar lo inviable de nuestro sistema tributario actual en algo beneficioso para todos los que de una forma u otra nos relacionamos con él.

## RESULTADOS

Acorde la metodología empleada podemos afirmar que los resultados obtenidos ratifican lo expuesto en anteriores ponencias doctrinales, verificándose la profundización de la situación inequitativa de las partes que conforman la relación jurídica tributaria.

Se logra establecer la imperiosa necesidad de lograr un cambio estructural del sistema impositivo, a fin de lograr una posición igualitaria entre el Estado y los administrados que coadyuve al cumplimiento real de las obligaciones de cada uno de ellos y conlleve al logro de una sociedad mas justa.

## CONCLUSIONES

Tratemos de plasmar en la realidad la declaración de misiones de la Administración Tributaria de Canadá, que expresa "Nuestra misión es promover el cumplimiento de la legislación y reglamentos tributa-

rios, comerciales y fronterizos del país a través de la educación, servicio de calidad y aplicación responsable, contribuyendo así al bienestar económico y social de sus habitantes.

- Creemos que la integridad es la base de nuestra administración, e implica tratar a las personas y aplicar la Ley imparcialmente requiriendo nuestra actuación honestidad y franqueza.
- Creemos que el profesionalismo es la base del éxito para lograr nuestra misión, y significa estar comprometido con las más altas normas de realización, requiriendo una actuación con dedicación y destreza.
- Creemos que el respeto es la base del trato con colegas y clientes, lo que significa ser sensible a, y responder a los derechos de los individuos, requiriendo una actuación con cortesía y consideración en todo momento.
- Creemos que la cooperación es la base para hacer frente a los retos del futuro, y significa establecer asociaciones y trabajar en conjunto hacia metas comunes, y requiere que actuemos con liderazgo e innovación.

## BIBLIOGRAFÍA

- ATIM Gustavo y STORDEUR Ezequiel, Derecho Tributario – Manual Práctico – Ed. O. Buyatti – Año 2013.
- DIAZVicente, Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado – Ed. Depalma – Año 1997.
- GOMEZ Teresa y FOLCO Carlos M, Procedimiento Tributario, Ley 11683, Dec. 618/97, 7ma. Edición Actualizada y Ampliada – Ed. La Ley – Año 2011.
- BERTAZZA Humberto y DIAZ ORTIZ Jose A., La Relación Fisco Contribuyente, Ed. Errepar – Año 2003.
- VILLEGAS Hector, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Depalma, 7ma. Edición – 2001.
- BULIT GOÑI Enrique, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Ed. Depal-