

XXIII Seminario Internacional sobre Tributación Local – Dres. José Osvaldo Casás y Enrique G. Bulit Goñi.

2 y 3 de noviembre de 2023, San Juan, Argentina

Introducción

Si bien siempre es placentero escribir un artículo para *el seminario* que dirige nuestro amigo el Dr. Álvarez Echague hace tanto tiempo, no menos placentero es redactarlo en honor a “pepe” y a “Enrique” que tanto han aportado a esta ciencia que nos aglutina. No seríamos nada –de lo poco que somos- sin su guía, por lo que vale este pequeño aporte como celebración.

Dejando de lado el aspecto personal, y dentro del denominado “*Contenido Temático*” del seminario, tanto el comité organizador como el comité de selección que oficiará como árbitro, han habilitado una serie de cuatro temas.

De ellos, concita nuestra atención puntualmente el tema III propuesto: “*III. Desafíos de las Administraciones Tributarias locales para los próximos cuatro años.*”.

Nos proponemos entonces a abordarlo, no sin antes advertir dos cuestiones relevantes, a saber: a) integramos desde hace años ya y con distintas funciones y responsabilidades, el plantel de abogados de varias AT y b) los desafíos –amén de traer necesariamente aparejados un diagnóstico- de nada sirven si no se efectúa una prognosis tendiente a la solución de los problemas que yacen, por lo que nuestro análisis partirá de una base fáctica y realista para desembocar en la prognosis que proponemos.

I.- Definición de estados de situación

Si bien no pueden efectuarse conclusiones de índole general, puesto que cada territorio jurisdiccional tiene sus propias particularidades¹, si estamos en condiciones de asegurar que el paradigma inicial ha mutado significativamente.

En los albores del siglo XX este paradigma se ceñía a la “*necesidad de obtener datos*” que servirían luego como baremo de confronte con los antecedentes auto declarados por los contribuyentes o responsables, tendiendo a la identificación de la verdadera naturaleza del hecho imponible, lo que nos acerca al concepto rector de la ley N° 11683 (realidad económica)².

¹ No es lo mismo juzgar a la AGIP respecto de su dotación, acceso a instrumentos informáticos, convenios de cooperación con otras entidades, etc. que a otras AT de otras jurisdicciones con distintos recursos y distintas metas estadísticas. Lo mismo ocurre a nivel nacional, con la posibilidad de acceder a convenios de intercambios de información (automática o no) con otras AT supra nacionales. Idéntica distorsión se produce al confrontar las AT locales con la AFIP.

² Cf. Ley N° 11683, “*ARTICULO 2º — Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos,*

Quiere decir que el concepto liminar partía de la carencia de dichos datos y se consolidaba con la obtención de los mismos. Ergo, el perfil del agente de una administración tributaria estaba orientado justamente a este objetivo, la **obtención** del dato.

Con el advenimiento de la informática, se verificó una paulatina mutación de esta concepción, hasta llegar al día de hoy, en donde justamente lo que sobre abunda son los datos (de toda naturaleza y color).

El fenómeno conocido en la jerga como *information overload*, supone a su vez una metamorfosis en el perfil del funcionario que pasa a ser un “*seleccionador de datos relevantes*” o mejor descripto, si se me permite la metáfora, como un “*buzo en un mar de datos*”.

A su vez, las nuevas tecnologías utilizadas -algoritmos de generación de alertas, inteligencia artificial generativa, y otro tipo de recursos interrelacionables- permiten la manipulación de enormes cantidades de información en un corto espacio temporal lo que, bien utilizado, va moldeando un nuevo modelo de análisis aplicable con un impacto certero en el derecho tributario.³

Hemos escrito⁴ –con ayuda de la IA- ya al respecto en el ámbito penal tributario, pero la misma temática trasunta en las decisiones judiciales, de estrategia, de obtención de información, de generación de alertas tempranas, etc.⁵

Este breve comentario, no solo acredita el cambio sustantivo del perfil de las administraciones, sino también altera consecuentemente las capacidades requeridas en los funcionarios que las integran y, como consecuencia, conforman el entramado necesario que postula las bases del presente trabajo.⁶

situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”

³ El fenómeno del *data mining* y del *data governance* ya es un estándar en cualquier AT.

⁴ Doctrina Penal Tributaria, Editorial Errepar, “*Desafíos y riesgos de la implementación de Inteligencia artificial en el ámbito del derecho penal tributario*”, Autor: Juan Weissman, Edición N° 68, junio de 2023.

⁵ Sobran los proyectos como Prometea (<https://chequeado.com/investigaciones/hasta-que-punto-pueden-automatizarse-las-decisiones-judiciales-enterate-como-funciona-el-software-que-ya-se-usa-en-la-ciudad-de-buenos-aires/>) o las experiencias de campo como las de Río Negro (<https://www.infobae.com/judiciales/2023/10/02/la-justicia-de-rio-negro-dicto-seis-mil-fallos-con-inteligencia-artificial/>)

⁶ No incluimos aquí los “métodos” con los que se obtienen las bases de datos que luego se confrontan, dado que ello no solo es objeto de objeciones judiciales de colegas, sino que requeriría un trabajo exclusivamente dedicado a esa temática, excediéndose entonces el objeto delimitado por el comité.

Debe atenderse también a otro fenómeno que no puede pasar inadvertido -para formar un contexto general que opere como plafón en el análisis venidero-, nos referimos a la proliferación de los regímenes de “retención – percepción - información” en la fuente.

Advertía esto ya en 2014⁷ uno de nuestros referentes (Casás) al señalar el exceso en la instauración de métodos como *pagos a cuenta* por hechos imposables aun no consumados, como hábito general de percepción de la renta pública, lo que podría redundar en una exacción ilegal.

Idéntico efecto se comprueba respecto del crecimiento exponencial de las tareas administrativas que imponen las normas a los contadores y su correlación con la trazabilidad de fondos (ello en miras a evitar diversos delitos⁸ y conformar una suerte de *compliance* fiscal que minore sus efectos).

Por último, pero no por ello menos relevante, reservaremos las cuestiones de coyuntura económica –muchas veces motivadora de las políticas tributarias- para el apartado pertinente, pero no sin antes subrayar que dicha política, en un sistema de autodeterminación, se apoya indefectiblemente en pilares tales como a) la cultura tributaria, b) el cumplimiento de los objetivos trazados *ex ante*, c) la correcta aplicación de los ingresos percibidos, d) la no reiteración cíclica de planes de pagos que generan en el buen cumplidor una sensación contraria el sentido común, etc.

I.1- A modo de advertencia

Ahora bien, todos estos objetivos –por loables que sean en los términos de Ameghino⁹- no deben perder de vista los principios y garantías constitucionales en los que se apuntalan, los derechos de los contribuyentes y aquellas atribuciones para repeler la pretensión estatal en términos constitucionales y convencionales, asegurando para ello la tutela judicial/jurisdiccional efectiva y garantizando que ella no se transforme en un mero paso administrativo¹⁰ carente del requisito preambular de “justicia”.

⁷ Ver el voto de José O. Casás en Expte. nº 10311/13 “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 12 de noviembre de 2014, con especial énfasis en el considerando 9no.

⁸ Nos referimos puntualmente a la previsión de los delitos contra el orden económico y financiero, con la precisión de los Art 303 y siguientes del Código Penal.

⁹ Cfr. *Régimen fiscal tributario de la Provincia de Buenos Aires*, Buenos Aires, 1916, capítulo I: “La recaudación”, pág. 3 y sig., citado por el Tribunal Superior de justicia de la CABA *in re* “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: GCBA c/ Toccalino, José María s/ ejecución fiscal” sentencia del 13/8/2016 –voto del Ministro Casás-. Sostenía Cesar Ameghino que: “hay que recaudar bien los impuestos viejos si se quiere evitar los impuestos nuevos; de aquí que la mejor manera de eludir nuevas cargas sea la de exigir rigurosamente a cada uno su parte en las cargas existentes, impidiendo que recaigan sobre los buenos [contribuyentes] las porciones que dejan de ingresar los malos.

¹⁰ Ver en este sentido no solamente la recepción vernácula del tema *in re* Colalillo, (CSJN, Fallo: 238:550) sino también el reflejo foráneo en Morello, Augusto Mario, “El exceso ritual manifiesto

Ocurre el mismo fenómeno con la proliferación de *vías de hecho* ejercidas por las distintas AT como método célere –en el corto plazo- de generación de ingresos.

II.- Una mirada hacia el futuro. Detalle de “necesidades” para el cumplimiento de desafíos

II.1 Necesidades de RRHH

Existen diversas necesidades, tanto de dotación de personal, como de capacidades (muchas de ellas novadas) que integran el perfil del nuevo personal.

Hay, por tanto, actividades que dejan de tener una relevancia mayor y cuyos recursos –por múltiples razones- no pueden readaptarse, como también hechos imponderables novedosos que requieren del entendimiento de la situación para su posterior análisis.

Por tanto, el *recurso humano* siempre es un factor relevante y debe ser incluido en la descripción general de toda “necesidad” de una AT.

II.2 Necesidades de HARD

Lo mismo ocurre con la inversión en capacidad de proceso informático, no solamente con terminales para los funcionarios, sino con grandes servidores capaces de alojar la información. Va de suyo que estas necesidades conllevan a su vez problemas que atender, siendo lógicamente el más relevante de ellos el sostenimiento del nivel de seguridad en el resguardo de tales datos y su posibilidad de interconectividad con los distintos sistemas sobre los que operan las alertas y cruces.

Estos dos puntos que entendemos son comunes a las AT y que denominamos HARD deben complementarse con otros requisitos ineludibles que clasificamos como SOFT.

II.3 Lineamientos de base. Le génesis filosófica de las AATT y su desarrollo implementativo

Nos referimos aquí a aquellos lineamientos (a nuestro criterio) indispensables:

- a) Una conducción con *visión y misión*¹¹ clara y que oriente la tendencia de esa AT a tal objetivo.
- b) Consolidación a nivel político de los objetivos trazados *ex ante*, a los fines de que cuando se presenten los efectos, aquellos sean debidamente ponderados y los intereses que afecten correctamente comprometidos, evitando sorpresas en el accionar
- c) Una tendencia a la coordinación horizontal entre la AT y sus pares

y la doctrina de la sentencia arbitraria en el tribunal constitucional español”, TOMO JURISPRUDENCIA ARGENTINA Nro. 1, pág. 776

¹¹ Ver entre miles de ejemplos de organización <https://blog.hubspot.es/marketing/diferencia-entre-mision-vision>

- d) La misma mecánica señalada previamente con organismos supra-AT pero que sean necesarios para la mejora del servicio. Esta política se deberá implementar mediante acuerdos o convenios.¹²
- e) Si nos situamos en una AT local, interrelación con la AT nacional
- f) Constante capacitación (de preferencia universitaria tanto en grado como en posgrado) del personal afectado
- g) Motivación para el ejercicio de la docencia en Universidades Públicas del personal.
- h) Actualización permanente, con un órgano específico destinado a tal efecto, que compile jurisprudencia administrativa y judicial sobre la temática específica
- i) Un área de desarrollo de nuevos proyectos, en lo posible con certificación externa e indubitable.
- j) Evitar –en el entorno de las AT locales- la puja por la distribución de base, generando una sana competencia entre jurisdicciones y seguridad jurídica para los administrados.

II.4- *De coyuntura*

II.4.1.- *Implementación de IIAA*

Nuestra experiencia personal en la función nos permite advertir un fenómeno temporal que se acrecienta día a día y que pareciera no tener techo. Nos referimos al crecimiento exponencial de las IIAA en el ámbito de las AATT.

Este fenómeno, que presenta a su vez nuevos desafíos tales como advertir el sesgo impuesto, los mecanismos de control, los ámbitos decisionales, etc. merece un apartado propio y auguramos que en un futuro cercano sea parte relevante de la implementación efectiva del derecho tributario.

Sabemos que ya lo es, reconocemos sin embargo el estado larvario de tal aplicación, con solo efectuar una somera comparación con el potencial de las IIAA en este ámbito, donde resulta un diferencial el factor temporal y cuantitativo en lo que a procesamiento de datos e interrelación de resultados se refiere.

Lo mismo avizoramos conformará el universo de sistemas de perfilamiento de riesgo, tanto a nivel nacional como transnacional.

II.4.2.- *Especialistas para temas especiales*

Todo aquel tema que, por imperio de la realidad de la jurisdicción o por la materia compleja que trata, requiera de un grupo capacitado especial al efecto debe ser atendido como tal.

Un mero ejemplo de ello son aquellas jurisdicciones agro exportadoras, que requieren un grupo que entienda el *core* del negocio y opere (fiscalizando-auditando) en consecuencia.

¹² Citamos como ejemplos válidos la UIF, el RPI, el DNRPA, el BCRA, Cámaras empresarias, Colegios de Escribanos, Abogados, Consejos Profesionales, Universidades, Fundaciones, etc.

Idéntica situación se advierte en provincias que producen hidrocarburos, o no convencionales, o servicios financieros, etc.

Muchas veces estas condiciones requieren de personal capacitado que se aboque exclusivamente a temas complejos. Va de suyo que la preponderancia que se le imprima a estos equipos de elite dependerá del objetivo que se pretenda (bien puede ser recaudatorio, o de otra índole).

II.4.3.- *Implementación de otras herramientas*

La intervención del *data governance*, el *data mining*, la certificación de procesos por entidades acreditadoras (IRAM- ISO), la implementación de “observatorios de temas puntuales” relevantes para las jurisdicciones, etc. conforman un universo no solo vigente sino deseable.

La implementación de nuevas tecnologías supone necesariamente la adecuación de las unidades de negocios y por tanto de la mecánica comercial inherente, por lo que es un rol clave de las AATT conocer lo que ocurre en el mercado y adaptarse a las contingencias que dicha realidad le ofrezca.

Para poder cumplir este rol, tanto en tiempo como en forma, debe existir una capacitación previa y debe fomentarse la interrelación de los funcionarios con entidades intermedias de donde se *tome la temperatura* del contexto global donde se desarrolla la AATT. De nada sirve entonces, sostener un paradigma estático de la Administración y sus funcionarios, exacerbando un modelo del siglo pasado.

La realidad hoy requiere dinámica, capacitación, preparación, interrelación, so *pena* de convertirnos en espectadores de la realidad circundante.

II.5 *Injerencia de la macro*

Va de suyo que el sistema no es aséptico y determinados vaivenes coyunturales de la macro indefectiblemente lo afectarán, tanto como se ve afectada la política tributaria.

Para muestra solo debemos referirnos al pasado reciente de la República Argentina, el efecto tequila, la guerra de Rusia-Ucrania, la pandemia de covid 19, la modificación de la transferencia de fondos coparticipables, las sequias, y una enorme lista de etc. así lo acreditan.

Si bien es evidente que las decisiones de política tributaria se encuentran íntimamente relacionadas con el curso de la economía, no menos cierto es que se puede establecer un destino aspiracional basado en tres pilares: a) reconocimiento –vía beneficio palpable- al buen cumplidor, b) educación tributaria y c) disminución al mínimo posible de los planes cíclicos que bombardean los puntos precedentes.

Todo ello, no puede ser ajeno a un esquema comunicacional eficaz que permita al ciudadano conocer dónde va el fruto de su aporte, y a la postre el convencimiento que dicho aporte coadyuva al sostenimiento de los gastos públicos.

III. Límites legales y constitucionales

No somos ajenos a los instrumentos y estamentos de coordinación horizontal inter jurisdiccionales que tiene como fin último honrar el espíritu de ordenar el ejercicio de facultades tributarias concurrentes para las 23 jurisdicciones provinciales signatarias y la CABA, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e impedir la doble o múltiple imposición mediante la distribución de la materia imponible.

Sin embargo, creemos que en muchos casos (en su aplicación práctica) reflejan mezquindades y oportunidades perdidas que solo redundan en beneficio de unos pocos y en pérdidas de muchos.

Entre los que generalmente pierden situamos a los contribuyentes o responsables, a los asesores que no tienen una base firme para ejercer la tarea, y en zig zags interpretativos que –por lo general- atentan contra la seguridad jurídica tan necesaria para la proyección de las pymes. (motores de la economía del país).

Por otro lado, frente a la apetencia recaudadora, siempre es necesario tener un ojo atento respecto de la constitucionalidad, puesto que si bien es real el *status* jurídico determinante que conlleva la renta pública, ello no autoriza a vulnerar los parámetros convencionales o constitucionales para lograr el fin recaudatorio.

Cuestiones que se han repetido en el pasado, como la negativa a aplicar la previsión de la ley penal más benigna, la utilización solapada de vías de hecho, la constitución de aduanas interiores, etc. son ejemplos que se deben tener presentes a futuro para tender a erradicarlos.

Sin perjuicio de ello, es necesario ser férreos con aquellos métodos descriptos para que tengan un irrestricto apego constitucional que consagre -por ejemplo- la percepción en tiempo y forma de la renta, la aplicación ajustada del régimen penal tributario (en tanto existan delitos de esta índole) la tendencia no generar las circunstancias que requieran moratorias, amnistías, planes de pago (con suspensión o extinción de la acción penal) etc.; al mismo tiempo que cumplan con su función existencial.

En el mismo carril, y como se dijo previamente fomentar desde la escuela la cultura tributaria y mostrar los logros en la aplicación de la percepción de los impuestos que se devuelven a la población en bienes o servicios.

IV.- A modo de resumen. Algunos desafíos concretos desde la experiencia

Entre los supuestos que suponen desafíos –no solo para los cuatro años venideros sino considerados como políticas de estado- observamos entonces la necesidad de inter-coordinar las AATT para dotar efectivamente de federalismo al sistema.

En tal camino, estimamos indispensable contar con acuerdos de patrimoniales, y con registros como el RPI y el DNRPA.

Idéntica perspectiva relativa a los acuerdos tendientes a proteger la base sin mezquindades jurisdiccionales.

Contar con políticas de estado serias y que apuntes la seguridad jurídica tanto del estado nacional como de los estados provinciales. El norte debiera ser la previsibilidad como valor, impidiendo que las AATT locales pudieran eventualmente incidir en políticas del EN.

Definiciones dogmáticas de alcance de institutos básicos aplicables (citamos como ejemplo la prescripción) en tanto su relación con las previsiones del Art 75 inciso 12 de la Constitución Nacional. Mismo tratamiento inverso tomando nota de la instauración de aduanas interiores.

VI.- A modo de cierre. Prognosis

Creemos que se avecina un tiempo de reflexión en la República, lo necesitamos imperiosamente. Políticas claras, a medio y largo plazo resultan indispensables, al igual que un posicionamiento a favor del federalismo.

En tal sentido, el tratamiento de tributos de índole regresiva debe estar en toda propuesta de reforma tributaria federal. En materia de tributos locales, el impacto del ISIB también debe ser abordado como su perniciosa característica.

Seguramente deban resolverse problemas de gravabilidad de instrumentos (leliqs y pases) que fueran el resultado de diferendos relativos a otro de los puntos relevantes a considerar, el tratamiento integral (de una vez por todas) de la ley de coparticipación federal.

En escueto resumen, si bien es claro que se plantean grandes temas para tan corto plazo, no menos cierto es que *“Un viaje de mil leguas comienza con un solo paso”*¹³. Avancemos.

¹³ Lao-Tze.