

ÁREA 7 - INTEGRACIÓN ECONÓMICA FISCAL

7.1. Los derechos y garantías de los contribuyentes en economías emergentes.

Trabajos Interamericanos:

- Derechos y garantías de los contribuyentes en el orden interamericano. Necesidad de un Estatuto del contribuyente

Trabajos Nacionales:

- Excepcionalidad de la Utilización de Presunciones para Determinar de Oficio la Materia Imponible de los Tributos (PERU)

Conclusiones:

- Las garantías del ciudadano contribuyente, contenidas en el Pacto de San José de Costa Rica, en el artículo octavo, apartado 1º reza:... *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”*.
- Ello así, el debido proceso, así como la necesaria presencia del juez natural, el derecho de defensa en juicio, la derogación del “solve et repete” son garantías que deben ser reconocidas por los Estados adherentes al Pacto.
- A los principios constitucionales propios de cada país americano, deben adicionarse los “principios constitucionales tributarios”, de aplicación a todo el ordenamiento jurídico, calificados como “principios cardinales” (legalidad, igualdad, equidad, no confiscatoriedad y proporcionalidad) y los principios tributarios constitucionalizados, que han ido logrando su constitucionalización a través del reconocimiento que realiza la jurisprudencia tributaria del derecho comparado.
- La igualdad de tratamiento de los sujetos intervinientes en la relación jurídica tributaria se torna difusa cuando el contribuyente es acreedor del fisco. Ya sea por pagos en exceso o por créditos fiscales a favor del contribuyente. Todo intento de devolución de dineros derivados del patrimonio de los particulares tiñe la situación de una complejidad excesiva y una significativa burocracia. Es nuestra opinión que estas acreencias deben recibir idéntico tratamiento de actualización, intereses y agilidad en la restitución de los pertenecientes al fisco que resultan ingresados con demora por parte del contribuyente.
- En el ejercicio de sus potestades el organismo recaudador tendrá facultades para verificar y fiscalizar. En la verificación fiscal, se intentará constatar la realización del hecho imponible y su correspondiente tributación. Las tareas de fiscalización están encaminadas a comprobar si el obligado, o los terceros, cumplieron con los deberes de colaboración impuestos por el fisco. Ambos verbos, fiscalizar y verificar se aúnan constituyendo una unidad de trabajo conocida, generalmente, como inspección fiscal o tributaria. Estamos convencidos que en la avidez del ejercicio del control impositivo — y su consecuente recaudación—, la inspección fiscal tiene límites razonables, que dentro del marco legal no debe sobrepasar.
- Destacamos que el accionar del ente recaudador, como cualquier otro organismo o repartición del Estado, no puede aislarse del debido control jurisdiccional.
- Cuando el obrar fiscal excede los límites de la razonabilidad, se trasluce un claro abuso de derecho por desviación de poder del funcionario de turno, cuyo actuar con sesgo de marcada arbitrariedad lesiona, restringe o amenaza derechos constitucionales de rango superior o impide el ejercicio del derecho al debido proceso. Es obligación de la justicia, en ejercicio de sus funciones de contralor, poner freno a las conductas abusivas que estén viciadas por manifiesta arbitrariedad. ⁽¹⁾
- Es un hecho incontrovertible que, hoy en día, los países que logran consenso en la tributación son aquellos en los cuales el “ciudadano-contribuyente” tiene claridad frente a dos situaciones. La primera de ellas es la “supremacía de la justicia financiera”, entendiéndose por tal la exigencia, en el ámbito del derecho, de contribuir al financiamiento del Estado acorde a su capacidad contributiva —principio de generalidad—, así como la certeza absoluta que esos recursos tributarios serán aplicados para la realización del bien común. ⁽²⁾
- Con motivo de la implementación de la ley de “Derechos y Garantías” en España, el reconocimiento de los derechos del contribuyente, a través de un estatuto de ley, es bien visto en las Administraciones Tributarias que tienen eficiencia y calidad en el proceso recaudatorio. La práctica garantista de la fiscalidad es la mejor contribución a su dignificación.
- Es necesario implementar una ley que establezca el “Estatuto del Contribuyente Americano”. Debemos abocarnos a la redacción de un texto legal, pues la seguridad del contribuyente es un postulado primordial e irrenunciable en el seno de cualquier comunidad.
- Queda para debates próximos entre las Administraciones tributarias y los representantes de las profesiones intervinientes americanas la implementación de la mediación y el arbitraje que representan en nuestros días adecuadas técnicas extrajudiciales al objeto de paliar la insuficiencia del sistema.
- Las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, desarrolladas en Quito, Ecuador, 2004, recomendaron a los países miembros del ILADT la expedición de normas que establezcan medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria y, particularmente, el arbitraje, tanto en el orden interno, cuanto en el orden internacional.

Recomendaciones:

- Recomendamos que en los países integrantes del continente Americano, **se respete y garantice el ejercicio del debido proceso** adjetivo en la esfera administrativa, la defensa en juicio y el juez natural en temas fiscales.
- Recomendamos la derogación o el apartamiento de la doctrina del “solve et repete”.

1) Conf. Vollemweider, Roberto. L. c/ AFIP-DGI. J. Fed. Río Cuarto. Córdoba. Rep. Argentina, 28/4/1999.

2) Teresa Gómez “Estatuto del contribuyente. Nociones sobre los derechos del administrado y la responsabilidad de la Administración Tributaria”. Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, XXIX Jornadas Tributarias Mar del Plata, Comisión N 1, Argentina 1999.

3. Es obligación, de los Fiscos americanos, garantizar a los contribuyentes la aplicación de los principios constitucionales y constitucionalizados en todas las facetas de la actividad fiscal, tanto sea esta discrecional como reglada.
4. Recomendamos, ejercitar el principio de la "buena fe del contribuyente americano".
5. Recomendamos, Implementar un "estatuto del contribuyente" tanto a nivel de ley nacional como continental para los países americanos.
6. Reconocer que los entes recaudadores, como cualquier organismo de Estado, deben tener del debido control jurisdiccional.
7. Estudiar la conveniencia de la aplicación de métodos abreviados discusión fiscal: conciliación, mediación o arbitraje.
8. Recomendamos eliminar de los respectivos Código Tributarios y/o Fiscales la sanción de clausura, pues no hacerlo genera desocupación y peligro de mantenimiento de las fuentes de trabajo.

7.2. La Utilización de presunciones para determinar de oficio la materia imponible de los contribuyentes

Trabajos Interamericanos:

- La utilización de presunciones para determinar de oficio la materia imponible de los Contribuyentes

Trabajos Nacionales:

- Utilización de presunciones para determinar la Materia Imponible (ARGENTINA)
- La Utilización de Presunciones para Determinar de Oficio la Materia Imponible de los Contribuyentes (PERU)
- La Utilización de Presunciones para Determinar de Oficio la Materia Imponible de los Contribuyentes (URUGUAY)
- La Utilización de Presunciones para Determinar de Oficio la Materia Imponible de los Contribuyentes (PERU)

Conclusiones y recomendaciones:

1. La Convención Americana de Derechos Humanos celebrada en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969 ha reconocido que toda persona debe ser amparada en el ejercicio de sus derechos individuales también en el ámbito fiscal
2. Dicha protección no permitiría a la Administración Tributaria realizar determinaciones de obligaciones tributarias de oficio, sin que el contribuyente pueda expresarse y producir prueba en contrario.
3. La garantía del debido proceso es aplicable a toda controversia fiscal, incluso a los actos de determinación tributaria de oficio basada en presunciones realizadas por la Administración
4. Toda Auditoría Tributaria o inspecciones tributarias debe realizarse con el estricto respeto de los derechos humanos y garantías individuales.
5. La Administración Tributaria debe contar con las facultades necesarias para desarrollar sus funciones, a efectos de obtener para el Estado los recursos necesarios para financiar el gasto público, incluyendo dentro de sus objetivos prioritarios el combate a la evasión y el fraude.
6. Dentro de las amplias facultades que normalmente se le otorgan a la Administración Tributaria, se encuentran las relacionadas a la determinación de la deuda tributaria, que se vinculan con la actividad de fiscalización y control, y las de cobro de las obligaciones tributarias.
7. A pesar, de contar con tan amplias facultades (inspección, liquidación, determinación), la Administración Tributaria ha encontrado dificultades al intentar determinar las obligaciones tributarias sobre base cierta.
8. El determinar las obligaciones tributarias sobre base presunta permite, en general, facilitar la tarea de la administración, pero pone en riesgo principios y valores inherentes a los contribuyentes, si no se garantiza la aplicación irrestricta del debido proceso.
9. La determinación realizada por la Administración Tributaria debe serlo sobre base cierta, y sólo por excepción, cuando no es posible obtener el conocimiento cierto y directo de los hechos económicos imposables, se podrá utilizar la determinación de oficio base presunta.
10. La determinación realizada sobre base presunta es de carácter excepcional y subsidiario, y solo podrá realizarse cuando la ley así lo establezca. La Administración fiscal debe agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo.
11. La determinación tributaria es un acto declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria. Esta actividad debe ser reglada y es de carácter administrativo, por lo cual a través de la misma, la Administración Tributaria no puede modificar el nacimiento, el contenido ni la extinción de las obligaciones tributarias.
12. Toda determinación tributaria realizada en base presunta, deberá realizarse mediante presunciones basadas en hechos y circunstancias debidamente comprobados que estén vinculados o tengan conexión con el hecho generador.
13. La utilización de presunciones permite determinar con probabilidad (más que con certeza), la existencia y magnitud del hecho imponible, con lo cual para su aplicación, se requiere prudencia y sentido de equidad.
14. Toda presunción en materia tributaria debe tener como sustento un hecho cierto debidamente probado, a partir de los cuales la conclusión a la que se arribe deberá ser grave precisa y concordante.

15. Las presunciones pueden ser absolutas (*iuris et de iure*), no admiten prueba en contrario, o relativas (*iuris tantum*), admiten prueba en contrario, pero trasladando la carga de la prueba al contribuyente.
16. Las presunciones deben ser relativas y sólo, excepcionalmente, pueden ser absolutas, estas últimas son una seria limitación al ejercicio de los derechos del ciudadano contribuyente.
17. Toda presunción debe cumplir con los siguientes requisitos mínimos:
 - Se ha de relacionar el hecho base que debe servir de punto de partida para llegar a la conclusión que se busca
 - No han de ser equívocas, ni poder llevar a conclusiones diferentes
 - Deben arribar a un resultado preciso, sin sombra de duda, mediante un razonamiento normal y lógico.
 - Han de ser directas, de manera que, naturalmente, lleguen al hecho generador.
 - Deben ser claras y concordantes las unas con las otras, de forma relacionada, desde el punto de partida (hecho cierto), hasta el de arribo (hecho incierto).
 - El nexo de causalidad o enlace entre la afirmación base y la afirmación presumida es una exigencia legal, y requiere de alcance directo y preciso.
18. La documentación y la contabilidad son medios de prueba directos y las presunciones medios de prueba indirectos
19. Las presunciones deben surgir de hechos reales (bases), probados por la propia Administración Tributaria, quien no queda relevada de fundar el mismo.
20. No se admite que la presunción se base en otra presunción (cadena de presunciones), lo cual quiere decir que un hecho inferido no puede ser, a su vez, hecho inherente.
21. Las pruebas en contra de la determinación base presunta, deberán dirigirse hacia la demostración, por parte del contribuyente, que no se cumplen con los requisitos precitados. La realización de estas no deben ser de imposible producción (*probatio diabólica*).
22. Deben distinguirse las presunciones de las verdades interinas. Estas últimas producen una inversión de la carga de la prueba, en cambio, las primeras alteran el objeto de la misma.
23. Ninguna sanción de orden penal tributario puede tener fundamento en una determinación de oficio base presunta.