

# El Estatuto del Contribuyente: Una Discusión Necesaria

Comisión N° 1: Derechos del Contribuyente

17° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

Autores: Abog. Federico Cantisano, CP. Gonzalo Hiriart  
Urruty y CP. José Luis Martín

  
consejo  
Profesional de Ciencias  
Económicas de la Ciudad  
Autónoma de Buenos Aires

  
70  
años  
trabajando  
para usted

**17° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina**

# El Estatuto del Contribuyente

## Definiciones:

- Cuerpo normativo destinado a establecer el equilibrio en la regulación de la relación jurídica tributaria especificando detalladamente los derechos el sujeto pasivo y de sus asesores, que se hallen reconocidos expresa e implícitamente en la Constitución y en los Tratados Internacionales de Derechos Humanos y demás normas de Derecho
- Principios constitucionales de contenidos tributario y la concatenación de todos ellos. No se trata de un “estatuto” entendido como ley, reglamento o norma escrita, en definitiva, propia, independiente. Es en la Constitución de cada país, dentro del cual se encuentran, entre otras las disposiciones, las de contenido o implicancia tributaria y que, debidamente ensambladas, conforman el referido estatuto.

# Principios Constitucionales

- Legalidad o reserva de ley tributaria
- Retroactividad de las leyes.
- Igualdad
- Generalidad
- Proporcionalidad
- Capacidad Contributiva
- Propiedad – No Confiscatoriedad
- Tutela jurisdiccional efectiva
- Razonabilidad
- Equidad

# El Estatuto del contribuyente en la legislación comparada

## Estatutos con rango legal:

- España (“La Ley General Tributaria”, 2003)
- Italia (“Estatuto de los Derechos del Contribuyente”, 2000)
- México (“Ley Federal de los Derechos del Contribuyente”, 2005)

## Estatutos sin rango legal:

- Francia (“La Charte du Contribuable”, 2005)
- Estados Unidos de América (“Taxpayer Bill of Rights”, 1986)
- Canadá (“Taxpayer Bill of Rights”, 2007)
- Australia (“Taxpayers Charter”, 2007)

# Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE)

En el año 1987 se confeccionó un cuestionario sobre distintos aspectos relacionados con la situación jurídica del contribuyente en los procedimientos tributarios. Del mismo se elaboró un informe aprobado por el Consejo del Organismo el 27 de abril de 1990. De aquél se desprenden los siguientes derechos básicos:

- Derecho a la intimidad y deber de informar.
- Derecho a recurrir las decisiones de la Administración.
- Derecho a ser informado, asistido y escuchado.
- Derecho a ser tratado justamente, con imparcialidad y cortesía.
- Derecho a no pagar más que el importe exacto de la deuda tributaria.
- Derecho a la seguridad jurídica, a la certeza del Derecho.
- Límites de las potestades de control atribuidas a los poderes públicos en materia de inspección y recaudación.
- Límites a los deberes formales del contribuyente por cuanto sus propias obligaciones o las de terceros.

# España

España dictó en febrero de 1998 la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Dicha norma fue derogada en el año 2003 por la Ley General Tributaria, en la cual se ha mantenido el catálogo de derechos y garantías y, a su vez, ha expuesto en forma explícita los principios constitucionales en materia tributaria.

Así por ejemplo, en el artículo 3 de “Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario” se prevé que ***“1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”***

# España

A su vez, el artículo 34 de dicha Ley resulta similar a la ya mencionada Ley 1/1998. Allí se dispone que constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

- Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.
- Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.
- Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.



# España

- Derecho a que las actuaciones de la Administración Tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
- Derecho a ser oído en el trámite de audiencia.
- Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.
- Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.
- Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.
- Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.
- Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.

Integrado en el Ministerio de Hacienda, **el Consejo para la Defensa del Contribuyente** velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.





# Italia

En el Año 2000, Italia dictó la Ley 212/2000, “Statuto dei Diritti del Contribuente” (Estatuto de los Derechos del Contribuyente)

El artículo 1 establece que “las disposiciones de la presente ley, en actuación de los artículos 3, 23, 53 y 97 de la Constitución, constituyen principios generales del ordenamiento tributario y pueden ser derogados o modificados sólo expresamente y nunca por leyes especiales”.

El artículo 3 prohíbe el efecto retroactivo para los tributos periódicos, y dispone que las modificaciones que se introducen en estos, rigen sólo a partir del período siguiente al de su vigencia.

En el citado Estatuto, se reconocen, los siguientes derechos del contribuyente:

- Las autoridades fiscales deben tomar las medidas necesarias para permitir la comprensión completa y fácil de las leyes y reglamentos administrativos en materia de fiscalidad.
- Las autoridades fiscales deben asegurarse de que los contribuyentes conozcan los actos que se instruyen contra ellos, comunicándolos a su lugar residencia.
- Confidencialidad.
- Todos los actos dictados por la Administración deben estar motivados.
- Integridad patrimonial.
- **Las disposiciones fiscales no pueden establecer ampliaciones de la prescripción más allá de los límites establecidos en el Código Civil.**
- Devolución de los pagos en exceso.
- Peticionar ante la Autoridad.

# México

En junio de 2005, México dictó una norma con rango legal la cual establece, entre otros, los siguientes derechos de los contribuyentes:

- Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.
- Derecho a obtener las devoluciones de impuestos.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.
- Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria.
- Derecho a ser tratado con respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.
- Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.
- Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas, y que sean tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.
- Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinativa.
- Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.
- Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

## Países en los cuales el Estatuto del Contribuyente carece de rango legal

- Recibir un servicio de calidad.
- Ser tratado profesionalmente, con cortesía y de forma justa e igualitaria.
- Recibir información clara, precisa y en tiempo oportuno.
- No pagar más de la cantidad correcta de impuestos.
- Cuestionar la posición del Organismo Recaudador en sede administrativa, pudiendo ofrecer la prueba pertinente.
- Recurrir las decisiones de la administración en un foro independiente.
- Privacidad y confidencialidad.
- Contar con un representante.
- Tener un sistema de impuestos que sea justo y adecuado.
- En los casos de los países que cuentan con más de un idioma oficial (Canadá) derecho a recibir las comunicaciones en el idioma escogido por el contribuyente.

# Argentina

- **Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.**

Si bien no existe una norma que recepte específicamente este derecho, el contribuyente puede dirigirse ante la Agencia donde se encuentra inscripto y, por lo general, sin mayores dificultades puede obtener información sobre su situación tributaria.

Más allá de este modo informal de tomar conocimiento, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo sin número a continuación del 4º de la Ley 11.683, los contribuyentes poseen un mecanismo mediante el cual pueden consultar al Fisco sobre una situación tributaria específica –**consulta vinculante**–.

Además, el derecho a peticionar ante la Administración, se encuentra constitucionalmente reconocido en el art. 14 de la Carta Magna.

- **Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones**

Si bien ni la Ley 11.683, ni sus normas reglamentarias establecen que al inicio de una inspección el contribuyente deba ser informado al respecto exponiendo sus alcances –más allá de ciertas normas internas de la Administración Federal de Ingresos Públicos como la Instrucción General 320/97– la jurisprudencia ha indicado que las Ordenes de Intervención deben notificarse al contribuyente especificándose en las mismas los tributos a fiscalizar y los períodos abarcados.

# Argentina

- **Derecho a conocer la identidad de las autoridades bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios.**

En términos generales no existen inconvenientes para conocer el nombre de las personas a cargo de las inspecciones y de resolver los recursos en la etapa de determinación de oficio o sumarial, de hecho, en relación al primero de los casos pueden consultarse en la página de la AFIP si quien lleva a cabo las tareas de fiscalización es efectivamente un agente fiscal.

Ahora bien, el Fisco Nacional a través de la Resolución General 3416/2012, estableció un procedimiento de control de cumplimiento de las obligaciones fiscales, más conocido como “Fiscalización Electrónica”. Como su nombre lo indica, esta forma de inspección se realiza estrictamente por medios informáticos, por lo cual se desconoce quién es el agente del Fisco que lleva a cabo la misma.

- **Derecho a contar con un representante**

Los contribuyentes cuentan con este derecho ya que es permitido actuar en nombre de otro de acuerdo a las normas del mandato reguladas en el título IX de la Sección tercera, Libro II del Código Civil de la Nación –capítulo 8, Sección Tercera, Título IV del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación-.

Ahora bien, a fin de acreditar la personería debe estarse a lo dispuesto en el artículo 32 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos que establece que *“Los representantes o apoderados acreditarán su personería desde la primera gestión que hagan a nombre de sus mandantes con el instrumento público correspondiente, o con copia del mismo suscripta por el letrado, o con carta-poder con forma autenticada por autoridad policial o judicial, o por escribano público”*.



# Argentina

- **Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.**

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 38 del Decreto 1759/1972 (reglamentaria de la Ley 19.549) *“La parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante, podrán tomar vista del expediente durante todo su trámite, con excepción de actuaciones, diligencias, informes o dictámenes que a pedido del órgano competente y previo asesoramiento del servicio jurídico correspondiente, fueren declarados reservados o secretos mediante decisión fundada del respectivo Subsecretario del Ministerio o del titular del ente descentralizado de que se trate”*.

- **Derecho a ser oído, formular alegaciones y a aportar documentos**

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1 inc. f) de la Ley 19.549, el derecho del debido proceso adjetivo incluye: 1) el derecho a exponer razones de sus pretensiones y defensas ante actos administrativos y 2) ofrecer pruebas y que ella se produzca dentro del plazo que la administración fije.

A su vez, el artículo 17 de la Ley 11.683 –inicio del procedimiento de determinación de oficio-, permite al contribuyente formular por escrito su descargo y ofrecer o presentar las pruebas que hagan a su derecho. En idéntico sentido, el artículo 71 de la norma, permite al contribuyente a presentar su descargo y ofrecer pruebas frente a las imputaciones infraccionales realizadas por el Fisco.



# Argentina

- **Derecho a obtener una decisión fundada**

El contribuyente tiene derecho a que los actos que la Administración dicte sean debidamente fundados, es decir, que en los mismos se expongan acabadamente los motivos que dan lugar al mismo.

Entre los mismos se encuentran: **Causa.** *b) deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable. Objeto.c) el objeto debe ser cierto y física y jurídicamente posible debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos. (...)* **Motivación.** *e) deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo.*

- **Derecho a recurrir las decisiones de la Administración**

La legislación nacional –al igual que la provincial y municipal- prevé los recursos que pueden interponerse contra una decisión de la Administración.

Ello así a nivel nacional, el artículo 76 de la Ley 11.683, establece que contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen tributos y accesorios puede interponerse recurso de reconsideración ante el superior o recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

En el caso que el contribuyente opte por el recurso de reconsideración, una vez resuelto puede acceder a la vía judicial de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 82 de la norma.



# Argentina

- **Derecho a obtener, las devoluciones de ingresos indebidos, con más los intereses por la demora.**

Las Administraciones Fiscales (Nacional, Provinciales y Municipales) poseen en sus normas la posibilidad de obtener la devolución de los tributos ingresados indebidamente o en exceso.

Así, en el plano nacional el artículo 81 de la Ley 11.683 establece que *“Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieran abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS”*.

- **Derecho a la Privacidad y confidencialidad**

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 11.683 (Secreto Fiscal) *“Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos”*.

La misma norma establece cuatro supuestos de excepción, mediante los cuales no es aplicable el secreto fiscal: 1) en los casos que por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos. 2) Para los Organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones. 3) Para personas o empresas o entidades a quienes la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines y 4) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior.

# Argentina

- **Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria - La existencia de un Consejo para la Defensa del Contribuyente**

El decreto 1759/1972, establece el mecanismo para interponer quejas por defectos de tramitación e incumplimientos de plazos ajenos al trámite de los recursos.

Ello así, el artículo 71 establece que *“Podrá ocurrirse en queja ante el inmediato superior jerárquico contra los defectos de tramitación e incumplimiento de los plazos legales o reglamentarios en que se incurrieren durante el procedimiento y siempre que tales plazos no se refieran a los fijados para la resolución de recursos.*

*La queja se resolverá dentro de los cinco (5) días, sin otra sustanciación que el informe circunstanciando que se requerirá, si fuere necesario. En ningún caso se suspenderá la tramitación del procedimiento en que se haya producido y la resolución será irrecurrible”.*

Tal como se expusiera existen en otros países –España e Italia- un Consejo para la Defensa del Contribuyente, el cual creemos que sería bueno implementar en nuestro país, para que allí los contribuyentes formulen sus quejas y denuncias.

Dicho Consejo a nuestro juicio debería ser un Órgano independiente, es decir por fuera del la Administración Federal de Ingresos Públicos, conformado por especialistas en la materia.

# Conclusiones

- Simplificación de las normas tributarias, respetando los principios y garantías constitucionales.
- Simplificaciones de los trámites administrativos.
- Asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Información a los contribuyentes tanto de las normas que se encuentran vigentes, como así también los derechos y obligaciones en el marco de los procedimientos administrativos.
- Mejoramiento y respeto del debido proceso adjetivo, permitiendo que los contribuyentes expongan los argumentos que hacen a su derecho, y ofrezcan y produzcan las medidas de prueba que dan cuenta de los mismos.
- Cumplimiento de las normas que rigen los actos de la Administración, los cuales deben ser dictados por autoridad competente, sustentados en los hechos y derechos aplicables (causa y motivación), decidir sobre todas las cuestiones propuestas y cumplir con los demás recaudos formales impuestos por las normas respectivas.
- Mantenimiento del secreto fiscal (reserva de la información obtenida).
- Agilización de las devoluciones y reintegros, de las sumas ingresadas erróneamente o en exceso, es decir, de los pagos efectuados sin causa.
- Por último, consideramos que sería de gran utilidad la creación de un “Consejo para la Defensa del Contribuyente”, similar al que poseen países como España e Italia, a fin de resolver las quejas formuladas por los contribuyentes frente a las arbitrariedades y excesos que pueden cometer las Agencias de Recaudación.

**Muchas gracias**

  
**consejo**  
Profesional de Ciencias  
Económicas de la Ciudad  
Autónoma de Buenos Aires

**70**  
años  
trabajando  
para usted