

Crónica de una muerte anunciada: régimen de información de planificaciones fiscales tributarias (Resolución General 4838/2020 AFIP) por vía reglamentaria impropia

Por Franco Ezequiel Malizia¹

Sumario: Reseña sobre la vigencia y derogación del régimen de información de planificaciones fiscales tributarias emitido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de normas reglamentarias. Vicios constitucionales en razón de la naturaleza eminentemente legislativa de la norma.

Voces: RG 4838/2020 AFIP. Planificación fiscal. Zona de reserva legal. Delegación legislativa impropia. Facultad reglamentaria. Reglamentos de Necesidad y Urgencia.

I. Introducción:

La Administradora Federal de la AFIP, mediante Resolución General N° 4838/2020, de fecha 19/10/2020, estableció un régimen de información de planificaciones fiscales (IPF) a cargo de contribuyentes y asesores fiscales².

Desde su génesis, la norma en cuestión mereció numerosas impugnaciones constitucionales por parte de las diversas entidades que nuclean a los profesionales en las ciencias contables, económicas y de la abogacía, que resultaban alcanzados por la nueva carga impuesta por el ente recaudador.

Las críticas que mayoritariamente fueron planteadas en el marco de procesos de incidencia colectiva, en los diversos fueros contencioso administrativo federales con asiento en las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se encontraban dirigidas a cuestionar la vulneración que la norma reglamentaria producía en orden a las garantías de confidencialidad y secreto profesional debido por los asesores fiscales, respecto de sus asistidos, la garantía de no autoinculpación, la reserva legal (al tipificar sanciones sin ley previa), la creación de nuevas cargas públicas sin ley que las sustente, su ilegítima retroactividad y, en general, la ausencia de razonabilidad de la norma, que extendía en forma generalizada la obligación de proporcionar datos, por fuera de los procedimientos de verificación particular en el marco de los cuales, el ente recaudador debe desplegar su facultades fiscalizadoras.

Diversas jurisdicciones reaccionaron en forma dispar a las objeciones constitucionales presentadas, circunstancia que motivó una gran incertidumbre en el universo de profesionales alcanzados por la carga que la norma imponía.

Factor de gravitante contribución en la inseguridad jurídica creada, resultó ser el alcance *erga omnes* otorgado a las diversas sentencias dictadas por diferentes jueces, de distintas jurisdicciones provinciales.

Los avatares judiciales que encontró la novel reglamentación, motivaron que la misma Administración Federal de Ingresos Públicos, suspenda en dos oportunidades los efectos de la norma reglamentaria³.

Finalmente, mediante artículo 9° de la Resolución General 5306⁴, invocando “razones de *administración tributaria*”, la Administración Federal de Ingresos Públicos procedió a la derogación del régimen instaurado por la Resolución 4838/2020.⁵

2. Potestad reglamentaria y reserva de ley. Las normas habilitantes.

De los múltiples vicios constitucionales que evidenció el régimen reglamentario, me detendré a los efectos del presente trabajo, en aquél que considero de mayor gravedad, en razón de afectar la génesis misma de la norma emitida por el poder administrador; la vulneración a la zona de reserva legal.

1. Con el dictado de la RG 4838/2020, la Administración ha invadido claramente esferas reservadas al Poder Legislativo, en razón de que no existe norma legal válida que habilite a la AFIP, a crear un régimen normativo como el referido.

En los considerandos del reglamento, la Administradora General sostuvo que la facultad reglamentaria se encontraba habilitada legalmente, a partir de las normas contenidas en el artículo 35 de la Ley N° 11683 y el artículo 7° del Decreto N° 618/9 (que por haberse dictado en ejercicio de la facultad prevista en el art. 99 inc. 3 de la CN, reviste naturaleza materialmente legislativa).

Corresponde dilucidar en consecuencia, si, efectivamente, las normas legales invocadas por la AFIP, brindan la habilitación necesaria al Poder Ejecutivo, para efectuar una reglamentación con los alcances contenidos en la RG. 4838/2020, a través del ente recaudador (AFIP), organismo que posee la potestad reglamentaria derivada por expreso mandato del propio PEN.

2. El principio de juridicidad que emana del art. 19 de la Constitución Nacional, sirve como medida de todos los derechos y deberes, de las acciones y de las omisiones. Por ello, la regulación se adopta mediante normas de alcance general, aplicables a diversos casos, que permitan, obliguen o prohíban determinadas conductas.

En esas condiciones, el art. 19 expresa una decisión de establecer delimitaciones precisas entre lo que se puede hacer, lo que se está obligado a hacer y lo que no se debe hacer para garantizar la convivencia y, consecuentemente, para no sufrir una sanción jurídica. En efecto, la precisión y actuación real de las reglas preestablecidas genera un clima de seguridad en el cual los particulares conocen de antemano a qué reglas se sujetará la actuación de los gobernantes, de manera que la conducta de estos sea previsible y, en caso contrario, que haya quien, con potestad suficiente, pueda corregir el error y responsabilizar eficazmente al transgresor⁶.

3. El principio de legalidad, nace de la necesidad de que exista una ley que mande o prohíba una conducta, para que una persona pueda incurrir en falta por haber obrado u omitido obrar en determinado sentido⁷.

En efecto, resulta inválido privar a alguien de lo que la ley no prohíbe, que ha sido consagrada en beneficio de los particulares (art. 19 de la Constitución Nacional) y no de los poderes públicos, los cuales, para actuar legítimamente, requieren una norma de habilitación⁸, como consecuencia de la consolidación del principio de vinculación positiva de la administración a la ley⁹.

Es por ello que a ninguna autoridad republicana le es dado invocar origen o destino excepcionales para justificar el ejercicio de sus funciones más allá del poder que se le ha conferido.

El postulado central en materia de legalidad, es que las cuestiones sustanciales deben ser reguladas por ley (esto es, el poder regulatorio básico o legislativo). Así, son atribuciones excluyentes del Poder Legislativo las materias reservadas expresamente por la Constitución en su ámbito de competencias, como asimismo otras materias, en virtud de las facultades implícitas y residuales que el régimen constitucional reconoce al Congreso. A su vez, la facultad del Poder Ejecutivo de regular los pormenores o complementos de la ley -con el objeto de completarla, interpretarla y aplicarla- está limitada por: (a) el texto constitucional, en tanto el Poder Ejecutivo no puede avanzar sobre el núcleo de las materias, aun cuando el legislador hubiese omitido regular (principio de reserva legal); (b) el texto legal, ya que el Poder Ejecutivo debe sujetarse a la ley del Congreso y no puede contradecirla so pretexto de reglamentación; y (c) el ejercicio que, en cada caso en particular, hace el Legislador ya que si éste regulase los detalles, el Ejecutivo entonces no puede hacerlo.

Carlos Balbin destaca que, en el ámbito de la regulación, es necesario distinguir entre el centro, por un lado, y los pormenores, por el otro. Claro que es sumamente complejo marcar la línea que divide un campo del otro (poder regulatorio central vs poder regulatorio reglamentario). Así, es casi obvio que ciertas cuestiones están ubicadas en el centro y otras en las periferias; sin embargo, existen zonas de penumbras. Este límite es relevante en términos jurídicos porque si bien el legislador puede ignorarlo y avanzar consecuentemente sobre los detalles, el Ejecutivo no puede desconocerlo e inmiscuirse en el campo propio de aquél¹⁰.

Por su parte, los reglamentos (como el que nos ocupa), comprenden el poder regulatorio complementario.

Exceptuando el supuesto de los reglamentos autónomos (no previstos en forma expresa en nuestro ordenamiento jurídico) y los reglamentos materialmente legislativos (delegados -art. 76 CN- y de Necesidad y Urgencia -art. 99 inc. 3 CN), la materia reglamentaria, siempre supone la actuación de la administración con sustento en la habilitación previa de una norma legal, a la que, valga la redundancia, viene a reglamentar (art. 99 inc. 2 de la CN).

Y no solo se presupone en materia de reglamentos de ejecución, la existencia de ley previa, sino que en la actividad reglamentaria, la Constitución se encarga de destacar en forma expresa la prohibición de alterar el espíritu de las leyes mediante excepciones reglamentarias¹¹.

De manera tal que el reglamento sólo puede abarcar el ámbito secundario regulatorio que dejó librado la ley y, asimismo, no puede contradecir o derogar las disposiciones legales o suplir la ley en caso de omisión del legislador.

Nuevamente sostiene Balbín, que el alcance de la ley es ilimitado y, por ello, podemos afirmar que el campo de actuación del reglamento es residual y limitado, según el mandato constitucional y el alcance de la ley en cada caso particular.

El reglamento sólo debe incluir aquello que fuere imprescindible para la aplicación, ejecución, desarrollo o interpretación de la ley. Es decir, las disposiciones reglamentarias deben limitarse a establecer reglas cuyo contenido sea la explicación, interpretación, aclaración y precisión conceptual de la ley de modo de lograr la correcta aplicación y cumplimiento de ésta.

En efecto, los reglamentos no pueden establecer nuevos mandatos normativos -extensivos o restrictivos de los contenidos de la ley-, salvo aquellos aspectos meramente

instrumentales (por ejemplo, cuestiones de organización o procedimiento) que no alteren el contenido del texto ni el sentido legal.

Asimismo, el reglamento no puede restringir las situaciones favorables creadas por la ley o, en su caso, ampliar las que fueren desfavorables, por caso limitar más los derechos regulados o exigir otras cargas más allá del mandato legislativo.

Recuérdese que, particularmente en materia tributaria, el exceso reglamentario por parte del organismo recaudador, ha determinado la nulidad de la resolución dictada¹².

Explica Carlos Balbín¹³, que el grado de extensión de las bases y, por tanto como contracara, del reglamento de ejecución a fin de completar los detalles de aquéllas, es variable toda vez que no puede fijarse a priori y según criterios absolutos, sino que su relatividad depende de varias directrices, dentro de las cuales y -en lo que interesa a los efectos del presente trabajo- enuncia el criterio de sustantividad, que debe regirse por las siguientes pautas;

-Las reglas constitucionales específicas que exigen mayor sustantividad, para las cuales ejemplifica justamente los campos penal y tributario, donde el grado de extensión del círculo central debe ser mucho mayor que, por caso, en el ámbito del empleo público;

-La relación con los derechos fundamentales (si por caso, el objeto repercutiese sobre estos, cabe predicar más sustantividad o esencialidad); por ejemplo, si el marco regulador afectase derechos o previese controles mínimos.

5. Que de un adecuado examen de las normas invocadas por la AFIP para fundamentar la potestad reglamentaria en el dictado del Régimen de Información de Planificaciones Fiscales, en el marco de los principios precedentemente desarrollados, se advierte que el órgano administrativo, poseería, en principio, una habilitación materialmente legal para crear una norma de alcance general, con el contenido de la derogada Resol. General 4838/2020¹⁴.

6. Como adelanté, en principio, corresponde decir que del propio texto de la RG 4838/2020, surgen expresas las normas que la AFIP invocó como habilitantes de la competencia para dictar el Reglamento; art. 35 de la LPT y art. 7° del Decreto N° 618/97. El Decreto 618/97, aunque norma de naturaleza reglamentaria, posee vocación materialmente legislativa, por cuanto fue dictado de conformidad a la habilitación excepcional dispuesta por el art. 99 inc. 3 de la Constitución Nacional.

Determina la norma referida, que *“el Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración.”*

Si bien en los considerandos del reglamento impugnado, la Administradora Federal no especificó el inciso del citado precepto que justificaría la emisión de la norma, de su lectura se desprende que sería el inciso 6), en tanto habilita a la AFIP a la *“Creación, actuación y supresión de agentes...de información”*.¹⁵

7. Corresponde analizar en lo siguiente, si parte de la materia reglamentada, correspondía al derecho tributario sustancial o formal.

La importancia de dilucidar la pertenencia de dicho instituto al derecho tributario sustantivo o formal, radica, en las facultades privativas que posee el Congreso de la Nación para emitir normas de derecho tributario sustancial (arts. 4, 75 y 99 inc. 3 CN), cuestión sobre la que, en forma exhaustiva, la CSJN ahondó en el precedente *“Selcro”*, del año 2003¹⁶.

En este punto, advierto que el concepto “planificación fiscal” aparece en el ordenamiento jurídico nacional, de la mano del reglamento hoy derogado.¹⁷

Ahora bien, el derecho tributario sustancial, regula los aspectos de fondo de la relación jurídica que se traba entre el Fisco y los sujetos pasivos, con motivo de los tributos creados.¹⁸

Villegas explica que se halla complementado por las normas del derecho tributario formal, o administrativo, que suministran las reglas para comprobar si corresponde que el Fisco perciba de determinado sujeto una suma en concepto de tributo, y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario líquido, que será el finalmente ingresante en el Tesoro público.

Contiene, asimismo, las normas que otorgan al Estado poderes de verificación y fiscalización, con los consiguientes deberes formales de los administrados.

El deber de los particulares de cooperar con la Administración surge del principio que encomienda a ésta la tutela de ciertos intereses públicos, otorgándole, en consecuencia, poderes sobre aquellos para requerirles determinados comportamientos, siempre que no sean vulneradas las libertades que salvaguarda la CN. Los mencionados comportamientos en esta materia (excluida la obligación tributaria) revisten, en principio, el carácter de deberes formales.

De lo expuesto, surge evidente que la definición de la “planificación fiscal”, como herramienta orientada a optimizar la determinación tributaria (que posee carácter declarativo, no constitutivo del impuesto), corresponde al ámbito del derecho tributario formal.

Mediante la definición de dicha herramienta¹⁹ el reglamento no creó, modificó o extinguió aspecto alguno de la relación tributaria sustancial que pudiera existir entre los contribuyentes y cualquiera de los tributos cuya recaudación se encomendó al fisco.

A partir de lo expuesto, se concluye que la AFIP posee una norma de carácter materialmente legislativo (art. 7 inc. 6 del Decreto 618/97), que la habilita expresamente a dictar un Reglamento sobre aspectos formales de derecho tributario (régimen de información).

Consecuentemente, corresponde evaluar, en los párrafos que siguen, si resulta constitucionalmente aceptable que aquél régimen formal, sea impuesto por la propia AFIP como carga pública en cabeza de los denominados “asesores fiscales”.

3. Establecimiento de nuevas cargas públicas. Principio de juridicidad y reserva de ley.

I. Griziotti, al desarrollar la solidaridad como hipótesis alternativa de la capacidad contributiva como fundamento del deber del impuesto, manifiesta que esta solidaridad entre los ciudadanos es una exigencia de cohesión social y de la coexistencia política en el Estado²⁰.

La Corte Suprema ha dicho que el deber de solidaridad social es un principio ético-jurídico que encuentra raíz constitucional en el art. 16 de la CN, que llega al máximo de exigencia en la disposición de su art. 21 por el cual, al ciudadano, se le puede pedir hasta la vida en defensa de la Patria y de la Constitución²¹.

El concepto de solidaridad se erige en piedra basal de la conciencia tributaria, fundado en un mecanismo de doble vía, ya que por un lado se requiere solidaridad para el pago de los

tributos y el cumplimiento de las cargas públicas, y por el otro, solidaridad en la ejecución del gasto público, coherente con un moderno y democrático estado de derecho²².

Así, el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, puede establecer cargas públicas, concepto genérico que a su vez admite ser sub clasificado en materia tributaria, en; a) Tributos (obligación de dar);, y; b) Servicios personales o cargas públicas *stricto sensu*, donde se está frente a una obligación de hacer que tiene por objeto la prestación de hechos determinados, legalmente establecidos.

2. Según Miguel S. Marienhoff, las cargas públicas se presentan como prestaciones impuestas y reglamentadas por ley, de carácter temporal, de igual aplicación a las personas, irredimibles por dinero, intransferibles, que consisten en servicios ciertos y determinados.

En consecuencia, el primer paso en orden a afirmar la constitucionalidad de esta clase de cargas, supondrá verificar la concurrencia de cada uno de estos caracteres.

La Constitución fija ciertos límites a la imposición de cargas públicas, determinando al respecto, según Gómez y Folco, los siguientes principios rectores;

a) Igualdad, estipulando en el art. 16 que *“la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”*;

b) Legalidad formal; al establecer en su art. 17 que *“Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley”*, reafirmando ello por art. 19 que prescribe que *“ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley”*.

A ellos, Carlos Cassagne agrega su transitoriedad o duración temporaria²³.

La exigencia de legalidad formal para establecer las cargas públicas, a más de su expresa consagración en los arts. 17 y 19 de la Constitución Nacional, fue destacada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en varias oportunidades. Así, el máximo Tribunal destacó que debe establecerse *“...por la ley, la índole y naturaleza de aquellas funciones...”*²⁴.

También, y con mayor exhaustividad, se sostuvo que las características esenciales de toda carga pública, son las de ser *“...obligatoria e impuesta por acto unilateral del Estado, complementada con otros caracteres que la definen: expresa disposición legal, determinación, certeza, alcance igualitario, gratuidad y el de responder a un fin de interés público.”*²⁵

En el campo tributario, la actuación de los agentes de retención, percepción en información, constituye una carga pública, resultando tales agentes, sujetos pasivos de una obligación de hacer, concretada en un determinado resultado (retención, percepción o suministro de información) con la finalidad de que la administración tributaria cumpla eficazmente sus objetivos.

3. Se impone en consecuencia, preguntarse si la norma habilitante contenida en el inc. 6) del art. 7 del Decreto 618/97, al brindar, en términos generales, autorización al Administrador Federal a *“crear agentes de información”*, no vulnera los preceptos constitucionales antes citados.

Autorizada doctrina sostiene la inconstitucionalidad de una norma de sustancia similar, contenida en la ley de procedimiento (art. 22 de la Ley 11.683), por otorgar a la AFIP una facultad general de creación de sujetos pasivos de deberes formales.

Teresa Gómez y Carlos María Folco, siguiendo los lineamientos esbozados, sostienen que resulta inconstitucional la norma contenida en el referido art. 22 de la LPT²⁶. Al comentar el art. 6 de la LPT, sostienen que la actuación de los agentes de retención y percepción constituye una verdadera carga pública²⁷.

Por su parte, Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, consideran que “*el carácter de responsable debe emanar de una ley porque sólo ésta puede crear obligaciones según el art. 19 de la Constitución Nacional; y por ello resulta objetable el art. 22... cuando deja librado a la AFIP la facultad de establecer ‘que personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención’, por importar una delegación de facultades y prestase al abuso*”²⁸.

Las cargas públicas -continúan- son obligaciones que sólo pueden ser impuestas por acto del Congreso, ya que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda (art. 19 CN); por consiguiente, en el caso de la ley 11.683 sólo resultan admisibles las “cargas” que ella consigna expresamente, es decir, las tareas de agentes de retención o de percepción de tributos indicada con carácter general en los arts. 6 inc. f y 29; las obligaciones para funcionarios o profesionales del art. 103 y el suministro de informes previsto en el art. 107, no resultando posible para el ente recaudador, por sí y ante sí, crear agentes de retención o percepción²⁹.

4. También existe jurisprudencia en contrario³⁰, aseverando que -como medio para asegurar los cobros- el Fisco está habilitado para señalar quienes actuarán como agentes de percepción, de retención o de información; y darles instrucciones para un correcto obrar en los cometidos encomendados y que por consiguiente, dada la autorización de la ley procesal fiscal, no es procedente que cuando el ente recaudador actúa dentro de esas disposiciones, se le desconozca alguna de las facultades concedidas por el Congreso Nacional.

Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina, admite la posibilidad de que la Administración designe agentes de retención y percepción³¹.

5. Para dar respuesta al interrogante, no puede dejar de considerarse, como fue reiterado en numerosas oportunidades, que la norma habilitante invocada por la AFIP para el dictado del Decreto 618/97, fue dictada en ejercicio de funciones materialmente legislativas, en razón de lo dispuesto por art. 99 inc. 3 de la CN.

Ahora bien, dicha regulación, dictada por la Administración en ejercicio temporal de funciones legislativas, contiene, a su vez, en el inc. 6 del art. 7, una delegación legislativa de facultades (art. 76 de la CN) en cabeza de la AFIP, por cuanto faculta al Administrador a “*crear, actuar y suprimir agentes de retención, percepción e información*” en forma generalizada.

A partir de lo expuesto precedentemente, no cabe duda alguna que la creación de agentes de información (terceros ajenos a la relación tributaria sustancial) comporta una carga pública, y que dicha carga pública debe, como principio, ser determinada mediante ley formal (art. 17 de la CN).

Tampoco me caben dudas de que el Poder Ejecutivo, a través del Decreto señalado, ejerció facultades legislativas, invocando razones de emergencia que imposibilitaban el trámite parlamentario, mientras que al mismo tiempo, estableció en la misma norma, una delegación legislativa de carácter general para crear regímenes de información, en favor de su inferior jerárquico.

Y aquí lo grave de la cuestión; al facultar al Administrador Federal a establecer cargas públicas, indudablemente, el PEN, en ejercicio excepcional de potestades materialmente legislativas, está también delegando facultades legislativas que corresponden al Congreso en forma expresa (art. 17 de la CN).

A través de la norma en cuestión, el PEN se erigió en legislador (por autorización del art. 99 inc. 3 de la CN) y delegó potestades del Poder Legislativo a un órgano administrativo inferior.

Vale decir que el art. 7 del Decreto 618/97 participa de una doble naturaleza, la expuesta en forma expresa en la norma (Decreto de Necesidad y Urgencia -art. 99 inc. 3 CN-) y la que surge implícita de su propio contenido (Reglamento delegado -art. 76 de la CN-)³².

Consecuentemente, a mi modo de ver, para superar el test de constitucionalidad de la norma, debe poder responderse en forma afirmativa a los siguientes interrogantes;

-¿Cumple el art. 7 del Decreto 618/97 los presupuestos establecidos en el art. 99 inc. 3 de la CN?

-¿Cumple con los presupuestos establecidos en el art. 76 de la CN?

-¿Resulta válida la delegación legislativa efectuada en términos generales por el PEN a favor de la AFIP para crear cualquier régimen de información como carga pública sobre los ciudadanos?

6. En el punto II.7 del presente trabajo, sostuve que la materia reglada (planificación fiscal) corresponde al ámbito del derecho tributario formal, por cuanto la reglamentación no crea, modifica o suprime instituto alguno de derecho tributario sustancial.

Por tal razón, no encuentro que la prohibición material contenida en el art. 99 inc. 3 de la CN (penal, tributaria, electoral y de partidos políticos) se encuentre afectada por la norma.

7. Ahora bien, la delegación legislativa se encuentra como principio, expresamente prohibida por el art. 76 de la CN.

La excepción, opera en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijo para su ejercicio y dentro las bases de la delegación que le Congreso establezca. Vale decir que la delegación es por materias y plazos determinados.

Con lenguaje firme y explícito la Constitución Nacional prohíbe al Presidente de la República, como regla general, emitir “*disposiciones de carácter legislativo*”, sea a iniciativa propia³³, sea por virtud de la delegación que, en su favor, haga el Congreso³⁴.

Ambas cláusulas establecen también, luego de formular el principio, las condiciones o límites bajo los cuales ha de operar el caso excepcional en que el Presidente se encuentra habilitado para dictar decretos legislativos que, según sea, se denominan “decretos de necesidad y urgencia” o “decretos que ejercen facultades delegadas”³⁵.

En lo que se refiere a los decretos dictados en uso de facultades delegadas (o “decretos delegados”), el artículo 76 de la Constitución Nacional establece tres requisitos básicos: 1) que se limiten a “*materias determinadas de administración o emergencia pública*”; 2) que se dicten dentro del plazo fijado para su ejercicio y 3) que se mantengan “*dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca*”.³⁶

En relación al órgano sobre el cual puede recaer la excepcional delegación, sostiene al respecto Rodolfo Spisso que del texto del art. 76, se desprende que la Constitución ha querido prohibir toda delegación legislativa que no fuese en cabeza del PEN, y que no es admisible la subdelegación de la potestad de dictar decretos delegados, ya sea en el jefe de gabinete, en los ministros o en organismos de la administración, pues ello importaría soslayar el procedimiento previsto en la Constitución, que permite el seguimiento y contralor de la comisión bicameral permanente³⁷.

En igual sentido, sostiene Balbín que el Presidente no puede subdelegar en sus órganos inferiores las potestades legislativas transferidas por el Congreso y que aun cuando el

Congreso autorice expresamente la subdelegación de las facultades legislativas por el Presidente en sus órganos inferiores, este cuadro es inconstitucional.

Así, el Presidente no puede delegar por decreto, competencias regulatorias legislativas y, asimismo, la ley de delegación tampoco puede autorizarle a trasladar las potestades materialmente legislativas en sus órganos inferiores.

Tampoco puede el Congreso delegar directamente sus facultades en los órganos inferiores de la Administración, en razón el marco constitucional vigente³⁸, por lo que el Presidente no puede en ningún caso subdelegar competencias legislativas en los órganos inferiores, ni siquiera con autorización del Congreso³⁹.

Se manifiesta en igual sentido Agustín Gordillo, con sustento en el principio *Delegatas potestas non delegare potest*⁴⁰.

La norma de delegación también debe prever, por orden del Convencional, el plazo para el ejercicio de las potestades delegadas; es decir, el Presidente sólo puede dictar los decretos delegados dentro de ese término. Si la norma no establece tiempo, entonces es, sin dudas, inconstitucional.

A su vez, es obvio que si el Congreso no puede delegar la facultad de fijar las bases de la delegación (ni el plazo de ejercicio del poder regulatorio transferido), tampoco puede hacerlo el PEN, en ejercicio de la potestad reglamentaria de necesidad y urgencia⁴¹.

A partir de lo expuesto, advierto una triple vulneración constitucional de la norma contenida en el art. 7, inciso 6 del Decreto 618/97, por cuanto;

-La delegación fue efectuada a favor de la AFIP, no por el Congreso (como expresamente lo prevé el art. 76 CN), sino por el propio Poder Ejecutivo, en los términos del art. 99 inc. 3 CN.

-A su vez, existe una indebida subdelegación de la potestad legislativa del PEN a favor de la AFIP, por cuanto ya no es siquiera el propio PEN (por delegación del Congreso) el que podrá establecer las cargas públicas con carácter general, para los ciudadanos, sino un funcionario de jerarquía inferior (Administrador Federal).

-La delegación no contiene plazo alguno.

8. Finalmente, en relación a la generalidad con la cual se efectuó la delegación en favor de la AFIP para crear regímenes de información como el estatuido, se sostiene, desde distintas posiciones doctrinarias, que la complejidad de la vida moderna exige aceptar cierto grado de delegación, que posibilite adaptar el principio consagrado en la ley a los hechos cambiantes de la realidad económica, de forma tal que el legislador, sin resignar sus atribuciones, pueda encargarle al Poder Ejecutivo la determinación, dentro de ciertos límites, expresos o virtuales, de algunas circunstancias necesarias para el debido funcionamiento del mecanismo legalmente organizado.

Se ha admitido consecuentemente (en nuestra CN a partir de 1994) que se puede recurrir a la delegación cuando ello sea necesario para asegurar la buena marcha de los intereses de la Nación.

Ante un postulado tal, Rodolfo Spisso contesta que en materia tributaria, el principio de reserva de ley constituye una exigencia formal, por lo que no cabe admitir la delegación de facultades legislativas, con la salvedad de ciertos aspectos menores y dentro de determinados y precisos parámetros.

Admitir un ejercicio más amplio o extensivo del instituto de la delegación impropia en materia tributaria no se compadece con una interpretación sistemática y unitaria de la Constitución. Si el art. 17 de ésta consagra en forma ortodoxa el principio de reserva de

ley, y el art. 99 inc. 3, prohíbe al PEN, aun en situaciones de emergencia, el ejercicio de facultades legislativas en materia tributaria, no resulta congruente interpretar que mediando delegación se pueda desplazar la arquitectura de la norma constitucional, que, aun reforma mediante, se halla estructurada en derredor del principio de la división de poderes, que se erige en un valladar inexpugnable en defensa efectiva de los derechos individuales⁴².

No puede sino concordarse con Carlos Balbín, en cuanto afirma que la ejecución de una política legislativa supone el poder de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en materias sujetas a constantes variaciones. Sin embargo, no se trata aquí de delegaciones legislativas sino del ejercicio condicionado y dirigido al cumplimiento de las finalidades previstas por el Legislador⁴³.

En la interpretación constitucional de la delegación legislativa -continúa- existen indeterminaciones. Por ello, es necesario recurrir al método sobre interpretación de las normas constitucionales que nos permite integrar el modelo jurídico en términos razonables, profundos y coherentes (en particular, los principios rectores). El principio rector, es el sistema democrático y, en particular, éste como sucedáneo del discurso moral, esto es, su valor epistémico. En consecuencia, la interpretación más razonable, conforme el principio democrático, es aquélla que favorece la participación del Congreso en el dictado de las regulaciones⁴⁴.

Bajo los términos ampliamente generales en los que se encontraba redactada la norma (el Administrador Federal está facultado para la "...6) *Creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información*"), concluyo que la AFIP se encuentra incorrectamente habilitada a invadir la zona de reserva de ley (art. 17 CN) al encontrarse facultada a establecer cargas públicas a los ciudadanos, con sustento en una delegación de competencias correspondientes al Congreso de la Nación, que no efectuó el órgano legislativo, sino el propio Poder Ejecutivo, a través de una norma de emergencia, que por otra parte, no contiene plazo determinado para su ejercicio.

Ello equivale a facultar a la Administración a crear la propia norma, so pretexto de reglamentación, en una materia en la cual la Constitución ha sido clara y expresa al determinar la reserva legal ("*Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley...*").

La Corte ha sostenido invariablemente que existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla. Indudablemente, el inciso 6) del art. 7 del Decreto 618/97, al facultar a la AFIP a establecer cargas públicas, permite lo primero y, consecuentemente, resulta constitucionalmente objetable.

Siguiendo nuevamente a Carlos Balbín, a partir de una adecuada hermenéutica del concepto "materia de administración" en el art. 76 de la CN, cabe concluir que se encuentra prohibida la delegación legislativa en materias sobre las que la Constitución exige el principio de legalidad con carácter expreso, específico y formal⁴⁵, tal como ocurre en el caso.

A su vez, la Constitución desautoriza al Poder Ejecutivo asumir facultades legislativas por decreto de necesidad y urgencia⁴⁶.

Incluso con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, Bielsa aceptaba la constitucionalidad de los reglamentos delegados en materia de administración, siempre

que no importe remisión del poder impositivo, ni de imposición fiscal, ni de cargas personales, entre otras materias⁴⁷.

Con todo -sostiene Gordillo-, en materia impositiva, todo el régimen funciona a base de reglamentos y circulares de la D.G.I.: Son actos generales dictados por alguien que se considera, “libremente,” legislador.

El carácter obligatorio y no remunerado de las cargas públicas, requiere la previa existencia de una ley formal concreta y específica. Y tal mandato, indudablemente se incumple a través de delegaciones ampliamente genéricas en órganos administrativos inferiores.

9. Lo expuesto, no obsta a que la potestad reglamentaria contenida en el art. 99 inc. 2 de la CN (reglamentos de ejecución), pueda ejercerse sobre un agente de información, pero ello puede acaecer, siempre que éste último, sea válidamente y concretamente instituido por ley formal.

Así, el inciso 2) del art. 7 del Decreto 618/97, autoriza correctamente a la AFIP a ordenar la inscripción y determinar las obligaciones a cargo del agente de información (el núcleo central de los deberes, no obstante, debe encontrarse delimitado por la ley).

En ejercicio de aquella facultad reglamentaria, el ente recaudador puede establecer obligaciones (como la de inscripción) y deberes formales de actuación.

Vale decir que la AFIP puede legítimamente fijar los detalles o pormenores necesarios para el adecuado funcionamiento del agente de retención -art. 7 inc. 2-, pero lo que nunca puede hacer, es directamente crearlo -art. 7 inc. 6-.

Es por ello que el art. 7, inc. 6) del Decreto 618/97, so pretexto de las facultades reglamentarias que le concede la Constitución Nacional al Poder Ejecutivo, sustituye al legislador y por supuesta vía reglamentaria, dicta, en rigor, la ley, por cuanto faculta al Administrador Federal, a establecer cargas que están reservadas al Congreso de la Nación (art. 17 CN).

10. De una simple lectura de las facultades especiales de funcionarios y empleados de la AFIP, taxativamente regladas en el art. 35 de la Ley 11.683, surge que tampoco puede encontrarse allí, norma alguna que habilite a la Administración a crear agentes de información, razón por la cual la remisión efectuada en los considerandos de la Resol. General 4838/2020 a la Ley de Procedimiento Tributario para fundar la competencia del órgano en el dictado del reglamento, resulta inconducente.

Una previsión normativa tal, de existir, evidenciaría similares vicios constitucionales a los señalados respecto del art. 7 inc. 6 del Decreto 618/97 (en tal sentido, remito a las críticas formuladas por Teresa Gómez, Carlos Folco, Carlos Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, al art. 22 de la Ley 11.683).

A idéntica conclusión se llega, si se analizan los deberes de colaboración enunciados en el art. 107 de la Ley de Procedimiento Tributario, resultando inadmisibles (nuevamente, en virtud del principio de reserva legal contenido en el art. 17 de la CN) que la Administración, extienda subjetivamente el alcance de la norma, estableciendo una nueva categoría no prevista por la ley (asesores fiscales) aplicando novedosas cargas públicas inexistentes por fuera de la reglamentación misma.

4. De lege ferenda.

El dictado de un régimen de información de planificaciones fiscales como el derogado, en razón de establecer claras cargas sobre terceros, debe ser creado por el único órgano constitucionalmente habilitado para su emisión; el Congreso de la Nación.

La reserva de ley en la materia, máxime cuando se encuentra expresamente dispuesta en el texto constitucional, se erige como una de las garantías esenciales del sistema republicano.

Es útil y conveniente recordar, entonces, que la Corte Suprema ha señalado que no resulta admisible que, a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública, se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional.

Es que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno - por más loable que éste sea- en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en la Ley Fundamental.

Así, se ha sostenido que es falsa y debe ser desechada la idea de que la prosperidad general constituya un fin cuya realización autorice a afectar los derechos individuales o la integralidad del sistema institucional vigente.

La Corte ha destacado que el desarrollo y el progreso no son incompatibles con la cabal observancia de los arts. 1° y 28 de la Constitución Nacional, sino que, por el contrario, deben integrarse con éstos, de modo tal que la expansión de las fuerzas materiales y el correlativo mejoramiento económico de la comunidad sean posibles sin desmedro de las libertades y con plena sujeción a las formas de gobierno dispuestas por la Carta Magna, a cuyas normas y espíritu resultan tan censurables la negación del bienestar de los hombres como pretender edificarlo sobre el desprecio y el quebrantamiento de las instituciones⁴⁸. Máxime cuando, en supuestos como el presente, no se aprecia la existencia de motivos válidos que obliguen al Poder Ejecutivo, a actuar con premura o emergencia, para obtener la herramienta reglada por la RG 4838/2020.

El régimen de planificaciones fiscales -una más de tantas otras formidables herramientas con las que ya cuenta el fisco para cumplir sus cometidos-, en virtud de su impacto sobre los derechos individuales (carga pública), debe ser sometido a debate en el Congreso de la Nación, en tanto así lo determina la Constitución Nacional, no verificándose circunstancias especiales que determinen la imposibilidad de seguir los tiempos legislativos. Es menester entonces, que el Congreso reasuma sus potestades constitucionales para evitar la desarticulación del sistema político que impone la Ley Fundamental.

Señala Gordillo que no obstante el expreso marco de limitación constitucional a la delegación legislativa, el correr del tiempo fue mostrando una administración que cada vez más ampliamente ejerció facultades delegadas por el Congreso, e incluso que encontró facultades delegadas allí donde no las tenía a tenor estricto de la ley.

El resultado ha sido que el orden jurídico se encuentra cuantitativamente constituido en su mayor parte por reglamentos de toda clase, antes que por leyes del Congreso de la Nación, con evidente detrimento del sistema constitucional. Ello -señala- es particularmente exagerado en materia tributaria.

Finaliza el gran maestro, concluyendo sobre el tema, que el gran desafío de la época es sobrevivir ordenadamente a la desaparición de este derecho descartable del reglamento diario y constante de la administración central⁴⁹ y pasar sin traspies a un derecho más estable, sea emanado del primer órgano previsto en la Constitución para ello, que no es otro que el Congreso de la Nación, o en su defecto de los entes regulatorios

independientes del art. 42. Nunca más -dice-, si el país se institucionaliza, de los integrantes del Poder Ejecutivo y sus dependientes jerárquicos.

1 Secretario de Primera Instancia -Juzgado Federal N° 4 de La Plata-. Especialista y Magíster en Derecho Penal por la Universidad Austral. Prof. Adjunto, Derecho Penal I, Universidad del Este. Jefe de Trabajos Prácticos, Derecho Administrativo I, Universidad del Este.

2 Se entiende por asesores fiscales, a las personas humanas, jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros. Asimismo, la norma definió a la planificación fiscal nacional como *“todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que se desarrolle en la República Argentina con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de información establecido”*, mientras que conceptualizó a la planificación fiscal internacional como *“todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior”*.

3 Por art. 1° de la [Resolución General N° 5254/2022](#) de la AFIP, B.O. 1/9/2022 se suspendió por un plazo de 60 días corridos, la aplicación del Régimen de Información de Planificaciones Fiscales, mientras que por art. 1° de la [Resolución General N° 5278/2022](#) de la AFIP, B.O. 01/11/2022, se suspendió por otro plazo de 60 días corridos, contados a partir del 31 de octubre de 2022.

4 B.O. del 27/12/2022, página 53.

5 En su reemplazo, se creó otro esquema (acordado con los consejos profesionales de ciencias económicas de todo el país) de información complementario de operaciones internacionales (RICOI), que incluye como únicos sujetos obligados a los contribuyentes señalados en los incisos a), b), c) y d) del primer párrafo del art. 53 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, respecto de las personas jurídicas, por determinadas operaciones o transacciones establecidas en la nueva norma. A través del nuevo régimen, que excluyó a los profesionales de las ciencias económicas y a las pymes, los contribuyentes obligados deberán presentar su información luego del vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias.

6 Fallos 326:417.

7 Fallos 327:2258.

8 Fallos 318:1967.

9 Expresamente, la Corte ha sentado la vigencia de dicho principio (sustancialmente republicano) al destacar que *“...ni el Legislativo ni ningún otro departamento del gobierno puede ejercer lícitamente otras facultades que las que le han sido acordadas expresamente o que deben considerarse conferidas por necesaria implicancia de aquéllas”* -Fallos 137:47-.

10 BALBÍN Carlos, *Manual de Derecho Administrativo*, Bs. As., La Ley, 2015, 3er. ed., p. 73/74.

11 En este orden de razonamiento, ha de reconocerse que la reglamentación que se dicte debe ajustarse a los principios rectores y derechos consagrados en la norma de habilitación, ya que lo contrario importaría vulnerar los derechos reconocidos en aquella norma de superior jerarquía, desvirtuando el principio de razonabilidad de la reglamentación que surge de art. 28 de la Constitución Nacional y proscribire la alteración y restricción indebida a los derechos acordados, por el ejercicio de la función reglamentaria, pues en definitiva los reglamentos deben preservar el contenido, alcances y finalidad de las prerrogativas legalmente acordadas -doctrina de Fallos 318:1707-.

12 CNFed, Sala II, 6/11/1997, “*El ateneo Pedro García SALEEI c/ DGI*”, Impuestos 1998-A-629.

13 BALBÍN Carlos, *Manual de Derecho Administrativo*, Bs. As., La Ley, 2015, 3er. ed., p. 79.

14 Me detengo para señalar que realizo la expresión en términos potenciales, puesto que el juicio de validez constitucional de dicha norma habilitante, será efectuado en el punto III del presente trabajo.

15 Dicha facultad, de conformidad a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo, puede alcanzar a responsables y/o a terceros.

16 Fallos 326:4251.

17 Son los propios considerandos de la RG. 4838/2020, los que reconocen que “...el concepto de planificación fiscal involucra la aplicación de técnicas del derecho tributario, la gestión de patrimonios, la utilización del sistema bancario, así como otras medidas tendientes a lograr tal fin...”.

18 Siguiendo a Catalina García Vizcaíno, el derecho material comprende; El hecho imponible, las exenciones y las desgravaciones o beneficios tributarios, la sujeción activa y pasiva de la obligación, los elementos cuantitativos para fijar la magnitud de la pretensión fiscal, los modos de extinción del vínculo jurídico, los privilegios y las garantías tributarias, la obligación de pagar anticipos y otros ingresos a cuentas, suplementos de impuestos y accesorios, las normas que regulan la acción de repetición y los estímulos a la exportación -GARCÍA VIZCAÍNO Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, Bs. As., Abeledo Perrot, 2020, 5ta. ed, p. 327-.

19 Todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que se desarrolle en la República Argentina con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de información establecido.

20 GRIZIOTTI Benvenuto, *Principios de Ciencias de las Finanzas*, Bs. As., ed. Depalma, 1959, p. 153-.

21 Fallos 316:1335.

22 -GÓMEZ Teresa, et al, *Procedimiento tributario Ley 11.683 – Decreto 618/97*, Bs. As., ed. La Ley, 2013, 7°ed., p. 583-.

23 Con cita a Otto Mayer, destaca que “*todos los servicios obligatorios tienen de común el hecho de estar limitados a cierto plazo; la carga a imponerse tiene siempre su medida*” - CASSAGNE Carlos, *Derecho Administrativo*, Bs. As., Lexis Nexis 6ed., 2000, Tomo II, p. 340-).

24 Fallos 224:785.

25 Fallos 295:87.

26 GÓMEZ Teresa, et al, *Procedimiento tributario Ley 11.683 – Decreto 618/97*, Bs. As., ed. La Ley, 2013, 7°ed., p. 584.

- 27 GÓMEZ Teresa, et al, *Procedimiento tributario Ley 11.683 – Decreto 618/97*, Bs. As., ed. La Ley, 2013, 7°ed., p. 115.
- 28 FONROUGE Carlos M. Giuliani, et al, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Bs. As., Lexis Nexis, 2005, 9° ed., p. 235
- 29 FONROUGE Carlos M. Giuliani, et al, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Bs. As., Lexis Nexis, 2005, 9° ed., p. 607.
- 30 CNACC, Bahía Blanca, “De León Supermercados SA c/ DGI s/ ordinario”, 23/2/1999-
- 31 “Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por ley o por la administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente” -Art. 30 del Modelo de Código Tributario para América Latina-
- 32 El verdadero encuadramiento legal de un reglamento, dependerá de su naturaleza y de lo que realmente resuelva, y no del carácter que le asigne el Poder Ejecutivo mediante la cita normativa pertinente.
- 33 Artículo 99.3, segundo párrafo de la CN.
- 34 Artículo 76, primera parte de la CN.
- 35 Artículo 100, incisos 13 y 12 de la CN.
- 36 La letra del texto constitucional (artículos 99.3 y 76) refleja sin ambigüedades la decisión que tomó la Convención Constituyente de 1994 de, por una parte, mantener el principio general contrario al ejercicio de facultades legislativas por el Presidente como una práctica normal y, por la otra, de introducir mayores precisiones sobre las condiciones excepcionales en que ello sí puede tener lugar. La definición de la regla general y de los casos excepcionales en el mismo texto constitucional, así como el procedimiento que finalmente se adoptó para asegurar el adecuado funcionamiento de ambos, es el correlato de dos objetivos básicos que rigieron la deliberación constituyente: la atenuación del presidencialismo y la mayor eficacia en el funcionamiento del gobierno federal. De todo ello se desprende que dicho procedimiento debe ser puesto en práctica por los tres poderes del Estado, cada uno en el papel que le toca, con el cuidado de no introducir, por vía de deformaciones interpretativas, inconsistencias o desequilibrios entre las diversas finalidades buscadas con la reforma de la estructura del gobierno federal - Fallos 331:2406-.
- 37 SPISSO Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Bs. As., Lexis Nexis, Depalma, 2000, 2 ed., p. 280.
- 38 Art. 76 CN.
- 39 BALBÍN Carlos, *Manual de Derecho Administrativo*, Bs. As., La Ley, 2015, 3er. ed., p. 86.
- 40 Destaca el gran maestro que el art. 76 admite en forma excepcional solamente la delegación al Poder Ejecutivo y no cabe extender dicha excepción al Jefe de Gabinete, los Ministros o Secretarios de Estado, ni tampoco admitir la subdelegación. Es un principio demasiado antiguo de derecho como para poder ignorarlo -GORDILLO Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, consultado en [https://www.gordillo.com/pdf_tomoI/capituloVII.pdf], T I., p. VII.40.
- 41 BALBÍN Carlos, *Manual de Derecho Administrativo*, Bs. As., La Ley, 2015, 3er. ed., p. 85.
- 42 SPISSO Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Bs. As., Lexis Nexis, Depalma, 2000, 2 ed., p. 280.
- 43 BALBÍN Carlos, *Manual de Derecho Administrativo*, Bs. As., La Ley, 2015, 3er. ed., p. 83.

- 44 BALBÍN Carlos, *Manual de Derecho Administrativo*, Bs. As., La Ley, 2015, 3er. ed., p. 85.
- 45 BALBÍN Carlos, *Manual de Derecho Administrativo*, Bs. As., La Ley, 2015, 3er. ed., p. 85.
- 46 GORDILLO Agustin, *Tratado de Derecho Administrativo*, consultado en [https://www.gordillo.com/pdf_tomoI/capituloVII.pdf], T I, p. VII.38-.
- 47 BIELSA Rafael, *Derecho Constitucional*, Bs. As., ed. Depalma, 1959 p. 480.
- 48 Fallos 333:935, cons. 15 del voto de la mayoría, y su cita.
- 49 Decretos, disposiciones administrativas, resoluciones ministeriales, resoluciones de Secretarios de Estado, llamados telefónicos, instrucciones verbales o en papel sin membrete ni firma que se atribuyen a la Secretaría de Comercio, sanciones aplicadas conforme a la fenecida ley de abastecimiento, que se hace revivir, etc.