

**La importancia para los abogados del fallo sobre
PLANIFICACIONES FISCALES “FEDERACION ARGENTINA DE COLEGIOS DE ABOGADOS c/
AFIP - DGI s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”**

Sumario

Prólogo

I.- La resolución RG 4838/2020

II.- La aplicación del régimen IPF

III.- Las comunicaciones enviadas por AFIP

IV.- La medida cautelar solicitada y obtenida por FACA.

V.- Conclusión

Autora: **Dra. Gisela Hörisch Palacio**

Con fecha 4 de mayo de 2021, el Juez a cargo del Juzgado Contencioso Administrativo Federal Nro. 7, Dr. Pablo G. CAYSSIALS, hizo lugar a la medida cautelar requerida por la Federación Argentina de Colegios de Abogados (FACA) y, en consecuencia, ordenó a la AFIP que ***se abstenga de aplicar la Resolución General AFIP N° 4838/20 respecto de los abogados en el ejercicio profesional, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.***

Estas breves líneas pretenden remarcar la importancia que tiene el fallo para nosotros, abogados, en cuanto a la reivindicación de nuestra función y el respeto por la actuación profesional, que comprende especialmente el deber de guardar secreto profesional.

No entraremos en la consideración de los vicios, ilegalidades e inconstitucionalidades de la RG, ni los derechos que avasalla, en tanto este aspecto fue amplia y profundamente tratado en el dictamen emitido por el IDEL de la FACAⁱ, entre otros excelentes artículos desarrollados por destacada doctrina.ⁱⁱ

I.- La resolución RG 4838/2020

Recordemos que por medio de la RG 4838, publicada en el BO el 20/10/2020 y vigente desde esa fecha, la AFIP implementó un Régimen de Información de Planificaciones Fiscales (IPF) y para ello determinó los sujetos obligados, los requisitos, plazos y condiciones que se deben cumplir al efecto. De este modo constituyó y exigió una obligación de hacer.

La RG define lo que debe entenderse por planificación fiscal nacional (art. 3) e internacional (art.4). Establece que la planificación fiscal es todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte **una ventaja fiscal, una disminución de la materia imponible 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 (nacional) y también respecto a una o más jurisdicciones del exterior (internacional).

El art. 4 enumera una serie de supuestos en los cuales considera la existencia de **planificación fiscal internacional**, detallando las actividades, formas y metodologías utilizadas para diseñar estrategias que permitirían la erosión de las bases imponibles y/o el traslado de los beneficios a otras jurisdicciones de tributación menor. Ello se

lograría a través de: a) *la utilización sociedades para el aprovechamiento de convenios para evitar la doble imposición, la adopción estrategias para evitar la configuración del estatus de establecimiento permanente, que se produzca un resultado de doble no imposición internacional, que se permita la locación de una o varias bases imponibles en fiscos extranjeros o que se pretenda evitar la presentación de algún régimen de información;* b) *se encuentren involucradas jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación;* c) *se aprovechen las asimetrías existentes en las leyes tributarias de dos o más jurisdicciones en lo que respecta al tratamiento y/o calificación de una entidad o contrato o de un instrumento financiero, que tengan por efecto una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio;* d) *cuando la persona humana, sucesión indivisa, sociedad, fideicomiso, fundación o cualquier otro ente del exterior o instrumento legal posea doble residencia fiscal;* e) *cuando cualquier sujeto posea derechos inherentes al carácter de beneficiario, fiduciante, fiduciario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior).*

A su vez, en el art. 6 determina los SUJETOS OBLIGADOS, mencionando en su inc. a) **a los contribuyentes** (cuando participen en una planificación fiscal comprendida en la presente resolución general) y en el inc. b) **a los asesores fiscales** *(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, los asesores fiscales serán responsables de cumplir con el régimen de información cuando otros asesores fiscales vinculados, asociados y/o conectados directa o indirectamente implementen una planificación fiscal comprendida en los términos de la presente resolución general, independientemente de la jurisdicción donde se encuentre radicado, constituido o domiciliado el asesor fiscal vinculado, asociado y/o conectado directa o indirectamente.* Claramente se desprende que constituye una obligación autónoma para cada uno de los sujetos obligados.

Por último, agrega que la información deberá suministrarse en lenguaje claro y preciso, para describir en forma detallada la planificación fiscal que se está informando y la manera en que resulta una ventaja fiscal o beneficio en favor de alguna de las partes comprendidas en ella. Establece los plazos para informar, indica cuándo comienza su implementación y determina sanciones.

II.- la aplicación del régimen IPF

El 26 de marzo de 2021 la AFIP comenzó a enviar una serie de “comunicaciones” a todos los contribuyentes, personas humanas y/o jurídicas, que estando o no comprendidos en el Régimen conforme los distintos incisos antes enumerados (por ejemplo, por no ser residentes o por no obtener ninguna ventaja o beneficio), registraron alguna relación comercial transfronteriza, haya sido o no, con alguna jurisdicción fiscal no cooperante o de nula o baja tributación desde el 1.1.2019.

Profundizando las irregularidades/ilegalidades ya apuntadas, el mecanismo para responder a dichas comunicaciones quedó plasmado el 5 de abril en el ABC de Consultas y Respuestas Frecuentes y en el micrositio “Planificaciones Fiscales” en donde se leía:

ID 26101418 *¿Cuáles son los pasos a seguir para presentar una planificación fiscal en caso de haber sido notificado por la AFIP? Todo contribuyente que la haya recibido, debe responder la misma mediante la presentación de la DDJJ del servicio web “Régimen IPF”*

previsto en el Art. 12 de la RG 4838, **no siendo admisibles la presentación de multinotas de aclaración a través del Servicio “Presentaciones Digitales” o directamente en “Agencias”.**

De ese modo, a pesar que el Régimen de Información de Planificaciones Fiscales se refiera sólo a “Planificaciones nocivas”, se estaría exigiendo su presentación respecto de todas las operaciones que encuadrarían *prima facie* en el régimen (indicadas en los inc. a) a e) del Artículo 4 de la RG 4838) y que a juicio de ese Organismo Recaudador, serían consideradas planificaciones fiscales.

III.- Las comunicaciones enviadas por AFIP

En el primer párrafo de la “comunicación”, la AFIP expresa *“Me dirijo a Ud. a fin de comunicarle que mediante la publicación de la RG N 4838/2020 (AFIP) del 19/10/2020, se estableció un régimen de información de planificaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y asesores fiscales detallados en su art. 6.*

Y continúa “...que según sus registros y... (imputación en alguno de los inc. del art. 4 de la resolución) para culminar la nota recordándole al contribuyente/ asesor que “el incumplimiento del régimen informativo da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en los artículos 13 y 14 de la RG 4838/2020 (AFIP) y en la RG 4927/2021, de corresponder”.

A través de la comunicación efectuada, los contribuyentes **o sus asesores** (que las recibieron entre abril y mayo), sea que tengan o no el deber de informar (por las razones anteriormente explicadas), fueron notificados de que si no cumplían lo exigido, quedaban sujetos a la aplicación de sanciones.

La caracterización en el Sistema Registral como incumplidor del Régimen de Planificaciones Fiscales se retira sólo si el contribuyente cumple con la obligación de presentar el “Régimen informativo”, por lo cual, a pesar de no estar comprendido en el Régimen, y a los fines de evitar sanciones “impropias”, *debían* completarlo, únicamente a través del propio sistema.

Recordemos que el incumplimiento tiene previsto sanciones propias (ley 11683 – agravamiento) e impropias. Por ejemplo, la RG prescribe que el cumplimiento del RPF será requisito para la tramitación de solicitudes que efectúen los sujetos obligados para registros implementados por la AFIP; para la obtención de certificados de crédito fiscal y/o constancias de situación impositiva y previsional, entre otras. Su incumplimiento provoca que los contribuyentes adquieran una categoría superior de SIPER; también podrán ser aplicadas las sanciones previstas en la Ley de Procedimiento Tributario, considerando incluso la falta de cumplimiento como un agravante de las sanciones de la Ley 11683, a las que se agregan las previstas por medio de la modificación de otra resolución general, violando nuevamente el principio de legalidadⁱⁱⁱ. (RG 4927/2021 del 5/02/21 referida al Impuesto al Valor Agregado. Solicitudes de acreditación, devolución o transferencia. Resoluciones Generales n° 2.000 y 4.310. Norma modificatoria).

IV.- La medida cautelar solicitada y obtenida por FACA.

El objetivo de la medida cautelar presentada por la Federación fue que se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la Resolución General AFIP N° 4838/20 para los y las abogadas, por entender **que establece un Régimen de Información de Planificaciones Fiscales (carga pública) sin ley, erigiendo como sujetos obligados a informar a los abogados asesores fiscales, conminándolos con sanciones y condicionando el ejercicio profesional.**

Entre los argumentos sostenidos por la Federación, se remarcó que, de no otorgarse la medida cautelar solicitada con la premura que la situación exigía, los abogados deberían dar cumplimiento, bajo riesgo de sanciones propias e impropias que comentamos, a este cúmulo de información con todas las consecuencias que ello acarrea, como comentamos en el punto anterior.

Además, que resulta de tal gravedad la exigencia para la abogacía, que se encuentra en riesgo el ejercicio de una actividad esencial –como lo es el asesoramiento referido a cuestiones fiscales– afectando de este modo el derecho a trabajar de los matriculados en el ámbito de sus incumbencias.

La acción planteada preserva los derechos individuales homogéneos de los abogados afectados por la arbitraria e ilegítima exigencia de la Resolución General AFIP, como también defiende la dignidad y el honor de la profesión de abogado frente a las afectaciones que dicha norma genera, entre las que se encuentra la violación al secreto profesional.

V.- Conclusión

Por todo lo reseñado anteriormente, festejamos la oportunidad en que salió a la luz esta medida cautelar, con alcance nacional.

Cabe agregar que el abogado que se desempeña en el asesoramiento empresario y/o fiscal, muchas veces desconoce cierta información de la empresa o razones de algunos negocios; y además no suele tener acceso o disponibilidad de modo inmediato a la información que le es requerida. Es un mero consejero que no decide, ya que la voluntad –en definitiva– es siempre del contribuyente. No es un socio, y por ello entendemos que esta resolución que establece obligaciones autónomas e infralegales es inconstitucional, porque podría quedar el asesor obligado (coaccionado) a incumplir normas propias del mandato y de su tarea de representación (establecidas en el Código Civil y Comercial), además de violar el art. 244 del Código Procesal Penal de la Nación y el art. 156 del Código Penal, que reprime la violación del secreto profesional e incluso normas y regulaciones éticas incluidas en leyes de colegiación y de los propios Códigos de Ética^{iv} nacionales y provinciales.

El freno impuesto por un órgano judicial tranquiliza respecto a los deberes de colaboración que avanzan *sin ley* sobre los asesores fiscales, a los que la norma ubica con sospecha respecto a su actuación profesional. Se trata de verdaderas “cargas públicas” en los términos de nuestra Carta Magna (art. 17 CN), por lo que esta forma de establecerlas viola el principio de legalidad (arts. 4, 17, 19, 52, 75, inc. 1, y 2, 76 y 99, inc. 3, de la CN) y afecta el derecho de trabajar y ejercer la industria lícita (art. 14 CN).

Por último, debemos resaltar que esta medida tiene carácter nacional, abarcando a todos las/los abogados/as de las jurisdicciones del país. Este no es un dato menor, ya que los [24 Consejos Profesionales de Ciencias Económicas](#) presentaron un reclamo administrativo ante la AFIP primero y luego una acción judicial, solicitando la derogación del Régimen de Planificaciones Fiscales, pero cada uno en su respectiva jurisdicción, resultando que algunos juzgados hicieron lugar a la medida y otros no lo han hecho a la fecha de esta publicación.

En hora buena para la abogacía argentina y la Federación por su actuación, y por este fallo que esperamos confirme la Cámara, reafirmando principios constitucionales y la necesidad de protección del secreto profesional, establecida tanto por el interés particular como con miras de protección al interés general: no olvidemos que la norma despojaría de confianza a profesiones en las que la sociedad se apoya.

ⁱ https://www.ladefensa.com.ar/La%20Defensa%2050/pluginAppObj/pluginAppObj_202_17/Dictamen-Comision-Seccion-Tributario.pdf

En prieta síntesis, destacamos algunos aspectos de dicho dictamen:

a) Los regímenes de información son “cargas públicas”. Y conforme la CN (art. 17) deben ser establecidos por ley, si no son nulas. En ese sentido, la RG N° 4838/20 se encuadra como RG reglamentaria y no hay ley a reglamentar. No es competente porque no integra el Poder Legislativo y viola el principio de legalidad (arts. 4, 17, 19, 75 y 99 CN y art. 14 Ley 19549), y la división de poderes (art. 1 CN).

b) También la RG 4838/20 sin ley regula a un sujeto obligado como es el caso del asesor fiscal, en clara violación a la legalidad (arts. 4, 17, 19, 52, 75, inc. 1, y 2, 76 y 99, inc. 3, de la CN), lo que afecta el ejercicio profesional y actividad lícita (art. 14 CN), además de avasallar el derecho/deber de sigilo y confidencialidad profesional. El asesor es un mero consejero que no decide, la voluntad es del promotor (en la terminología internacional) o del contribuyente. Además no implementa los posibles mecanismos ni participa en la realización de la estructura tergiversando la terminología de asesor.

En este punto, al incorporar al “asesor fiscal”, se inmiscuye en el ejercicio profesional lo que le está vedado. Y además desnaturaliza lo esencial de la profesión de la abogacía referida al deber de sigilo, al secreto profesional que se relaciona íntimamente al debido proceso (art. 18 y 75 inc. 22 CN).

Esta exigencia de la AFIP de colocar a los asesores fiscales como sujetos obligados a informar, se encuentra en pugna con el art. 19 de la CN. Y va de contramano con la Directiva 2005/60/UE de la Unión Europea que exceptúa a la abogacía de la obligación de reportar a las autoridades toda información que reciban de sus clientes u obtengan de aquéllos, así como toda información íntimamente vinculada con el ejercicio del derecho de defensa. En línea con lo expuesto, y por iguales fundamentos en nuestro país, la abogacía no se encuentra contemplada dentro de la nómina de sujetos obligados, por la Ley de Encubrimiento y Lavado de Activos de Origen Delictivo N° 25.246, en su art. 20°.

Resulta repugnante a la ética de la abogacía que el organismo fiscal pretenda erigir al profesional que asesora en temas de derecho tributario como sujeto obligado a develar información obtenida de su defendido/a o cliente/a con motivo de su vínculo profesional. Este acto administrativo de carácter general conduce a traicionar la confianza en la o el profesional, lo que no debe esperarse del Estado por la buena fe y seguridad jurídica que está obligado a respetar. La confidencialidad es propia del Estado de Derecho.

Asimismo, viola el art. 244 del Código Procesal Penal de la Nación, y el art. 156 del Código Penal, que reprime la violación del secreto profesional, y todas las normas federales y provinciales que regulan el ejercicio profesional de la abogacía que lo exigen. En efecto, la obligación de guardar secreto profesional para la abogada y el abogado es un deber-derecho reconocido a quienes ejercen la abogacía, receptado en todos los cuerpos normativos que regulan el ejercicio profesional, siendo que estas leyes nacionales (22192 y 23187) o las dictadas por las provincias en ejercicio de sus competencias no delegada, no pueden ser modificadas por una resolución general del organismo recaudador.

El Agravio que origina no se salva por la dispensa que efectúa en su letra la propia resolución (art. 8) al indicar que el asesor puede ampararse en el secreto profesional notificando al contribuyente de tal circunstancia. Por el contrario, no hace más que reconocer su afectación. Recuerda a lo sostenido por la CSJN en la causa “Halabi” al referirse a la “ley espía” en la que establecía “*Que, por lo demás, no cabe perder de vista que ha sido el propio legislador quien, al establecer en el artículo 3° de la ley 25.873 la responsabilidad estatal por los daños y perjuicios que pudieran derivar para terceros de la observación y utilización de la información obtenida, ha reconocido que el sistema de captación, derivación y registro de comunicaciones que implementó podría no respetar las garantías mínimas exigibles para tan drástica injerencia en la esfera íntima de los particulares.*”

c) Pretende inmiscuirse en la economía de opción de los contribuyentes, derecho que les asiste. Esta norma viola en su contenido además el principio de la interdicción a la excesividad que gobierna la administración y con ello viola el principio de proporcionalidad. A la vez, describe conducta a informar enmarcadas como un fraude de ley en los términos de la regulación del art. 12 del CCCN que es distinto de la planificación fiscal.

d) El acto de la AFIP viola el derecho a no autoinculparse (arts. 18 y 75 inc. 22 CN y Art. 8 2 y 3 de la CADH). Ello así puesto que obliga al sujeto a suministrar información que por los términos del art. 4° de su texto podría incriminarlo y además lo amenaza con pena si no la suministra (en total oposición a los derechos humanos en materia de tributación y contraria a abultada jurisprudencia internacional).

Claramente esta norma dictada por la AFIP no respeta el estándar mínimo de garantías del contribuyente y de todo ciudadano frente al Estado que según la CIDH (Tribunal Constitucional de

Perú” 2001 y “Baena” 2001), es el mismo del inculpadado de un delito y por ende se le aplican todas las garantías del segundo numeral del art. 8 de la CADH, que se aplica expresamente a la materia fiscal tal como ha sido ratificado por la CSJN (“Marchal” 2007 y “Losiser” 2012). Estándar que se aplica tanto a la persona humana (art. 2 CADH) como a la persona jurídica (CIDH “Cantos” 2002) y (CSJN Fallos: 312:2490; 319:3415; 333:935 y 332:2657).

e) Es nula también por violar la tipicidad y legalidad estricta en materia penal. Ello así puesto que tipifica infracciones (arts. 4, 5, 13 y 15). Algunas, incluso, como ley penal en blanco (art. 4 inc. f.). Además, establece sin ley exigencias para el ejercicio de derechos; y también establece como sanción impropia para el mantenimiento en los Registros y el otorgamiento de constancias impositivas y otros (art. 13), semejante al entonces certificado fiscal para contratar o bien la inclusión en la categoría de riesgo fiscal, todo ello sin ley. Y en ambos casos viola tanto el art. 18 del debido proceso que le permite al sujeto defenderse (recurso previsto en el propio art. 35 que invoca), como también el art. 28 de la CN en semejanza al certificado de buena conducta fiscal.

f) Es retroactiva y de ese modo afecta también la seguridad jurídica y desde ya la legalidad (art. 10) y propiedad (arts. 17, 19, 33, 75 inc. 22 CN). Se contradice además con el art. 7 del Dec. 618/97 que dispone que los actos de alcance general reglamentarios tienen efecto desde su publicación en el BO.

ⁱⁱ Ver, entre otros, el completo análisis que realiza Tozzini, Gabriela “Aporte solidario y extraordinario. Análisis jurídico del marco legal y las norams reglamentarias de este nuevo impuesto. Doctrina Tributaria N 493 – Abril 2021 – Errepar”

ⁱⁱⁱ ARTÍCULO 1°.- Modificar la Resolución General N° 2.000 y sus modificatorias, en la forma que se indica a continuación:

1. Incorporar como punto 6 en el inciso a) del artículo 4°, el siguiente:

“6. Hayan incumplido la obligación de información establecida por la Resolución General N° 4.838.

ARTÍCULO 27.- En el caso de devoluciones, el pago se hará efectivo dentro de los CINCO (5) días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de emisión de la comunicación indicada en el artículo anterior, cuando el solicitante no registre deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto relativas a sus obligaciones impositivas y/o previsionales y/o aduaneras, a la fecha en que corresponda dicha efectivización.

Asimismo, en caso que a dicha fecha se registren incumplimientos de la obligación de ingresar y liquidar divisas de conformidad con lo establecido por el Decreto de Necesidad y Urgencia N° 609 del 1 de septiembre de 2019 y su modificatorio, y normas concordantes, el pago se efectivizará por el importe que exceda el monto de dichos incumplimientos, hasta que se regularicen los mismos. Para la conversión en pesos se utilizará el tipo de cambio vendedor divisa que informa el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil cambiario anterior a la fecha de pago de la liquidación.

ARTÍCULO 2°.- Modificar la Resolución General N° 4.310 y sus modificatorias, en la forma que se indica a continuación:

1. Sustituir el artículo 64, por el siguiente:

“ARTÍCULO 64.- Los montos cuyo reintegro se disponga, serán acreditados por este Organismo en la cuenta bancaria cuya Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.) fuera informada por el “Productor” y aceptada con arreglo a lo previsto en la Resolución General N° 2.675, sus modificatorias y complementarias, solo cuando el solicitante no registre deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto relativas a sus obligaciones impositivas y/o previsionales y/o aduaneras, a la fecha en que corresponda dicha efectivización.”.

2. Incorporar como punto 9 del TIPO DE INCUMPLIMIENTO FORMAL del ESTADO 3 en el Anexo II, el siguiente:

“9. Inconsistencias o incumplimientos informados por el Banco Central de la República Argentina en cuanto a la obligación de ingresar y liquidar divisas.”.

^{iv} Al respecto el art 59 inc. 6 de la ley LEY 5177, del EJERCICIO Y REGLAMENTACIÓN DE LA PROFESIÓN DE ABOGADO Y PROCURADOR en la Provincia de Buenos Aires dispone en su artículo “6 - Guardar secreto profesional respecto de los hechos que ha conocido con motivo del asunto que se le hubiere encomendado o consultado, **con las salvedades establecidas por la Ley.** A su vez, el Código de Ética de la Provincia de Buenos Aires, en su regla 11° establece, en su segundo apartado: “La obligación de guardar secreto es absoluta. El abogado no debe admitir que se le exima de ella por ninguna autoridad o persona, ni por los mismos confidentes. Ella da derecho ante

los jueces de oponer el secreto profesional y de negarse a contestar las preguntas que lo expongan a violarlo”.

En igual sentido, entre las Normas de Ética Profesional del Abogado de la Federación Argentina de Colegios de Abogados (nº 16), se prevé: “El secreto profesional constituye a la vez un deber y un derecho del abogado. Es hacia los clientes un deber de cuyo cumplimiento ni ellos mismos pueden eximirlo; es un derecho del abogado hacia los jueces, pues no podría escuchar expresiones confidenciales si supiese que podía ser

También la ley 23187 que regula los Requisitos para el ejercicio de la profesión de abogado en la Capital Federal, establece como obligación de los abogados en su Art 6 f) *Observar con fidelidad el secreto profesional, salvo autorización fehaciente del interesado* y en el artículo siguiente establece art. 7 c) *Guardar el secreto profesional*;