

LA REFORMA DE LOS PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y SU IMPACTO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

FABIANA H. SCHAFRIK

Profesora Titular de la Facultad de Derecho,
Universidad de Buenos Aires: Jueza de
Cámara en lo Contencioso Administrativo,
Tributario y de Relaciones de Consumo.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Sistemas de recaudación y el derecho de defensa como ejemplo de la necesidad de permeación de los principios. 3. Importancia de los principios en la era de la IA. 4. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

La reciente reforma a los principios del procedimiento administrativo a través de la Ley de Bases recoge el avance que la doctrina y la jurisprudencia ha realizado a lo largo de estos años, lo que resulta ser buena noticia para los procedimientos generales y también para los específicos.

El autor Jaime Rodríguez Arana recuerda una metáfora que utilizó el Tribunal Superior de Justicia Español, para referir a la interrelación entre los principios y las normas, que considero muy atinada, por cuanto señala que: “Los principios generales del Derecho, esencia del Ordenamiento jurídico, son la atmósfera en la que se desarrolla la vida jurídica, el oxígeno que respiran las normas, lo que explica que tales principios “informen» las normas [...] y que la Administración esté sometida no sólo a la ley sino también al Derecho...”¹.

Ahora bien, el procedimiento tributario como uno de los tantos procedimientos administrativos especiales, permea sus normas con este oxígeno y las reglas que vinculan a la administración con la ciudadanía adquieren en este ámbito contornos especiales, acorde con el derecho sustancial que le sirve de base. Sin

1 RODRIGUEZ ARANA Jaime con cita a la sentencia dictada por el Tribunal Supremo - Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, 18 de febrero de 1992. Puede consultarse en <https://rodriguezarana.com/sobre-los-principios-generales-del-derecho/>.

embargo, esa especialidad o necesidad de especificidad, no implica un divorcio con las normas del procedimiento administrativo general.

En todos los casos, la relación que se traza entre el procedimiento general y el específico, está prevista por el legislador ‘especial’ en esos procedimientos.

Así, el ordenamiento específico podrá referir a la aplicación supletoria de la Ley de Procedimiento Administrativo, en la medida en que no sean incompatibles con su diseño específico, o sentará la preeminencia de sus normas (vgr. Código Fiscal de la Ciudad Autónoma). En este punto, resulta interesante advertir que si bien los procedimientos especiales no contienen una mención expresa referidos a la aplicación directa de los principios que guían al procedimiento administrativo; sin embargo, se puede concluir que les son enteramente aplicables. Ello en el entendimiento que los principios, más allá de la especificidad del procedimiento, se erigen en protecciones para los ciudadanos.

Sin embargo, la interpretación de las reglas del procedimiento tributario a la luz de los principios del procedimiento administrativo al procedimiento tributario no se ha naturalizado; y, rara vez ha ocurrido la nulidad de lo actuado en la órbita de las administraciones tributarias sobre la base de los principios. Una posible explicación a ello, podría encontrarse en que el bien jurídico ‘renta pública’ ha resultado, en cierto modo, un valladar.

Es por ello que considero que la inclusión expresa en el régimen general de principios, tales como la transparencia, la buena fe, la buena administración, la proporcionalidad, el plazo razonable y el derecho a la tutela administrativa efectiva, pueden ser una interesante noticia para el procedimiento tributario.

En nuestro país, han fracasado los sendos intentos de crear un estatuto o carta de derechos que guíen la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes, en sus aspectos formales y sustanciales, como los que rigen en otros ordenamientos en España, Italia o México, donde se incluyen protecciones formales y sustantivas en la relación de la administración tributaria con el ciudadano.

En el ámbito del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (Iladt) se trabajó en una Carta del Contribuyente, que tiene un valor científico, no legal, lo que puede dejar entrever la relevancia de este tipo de instrumentos para el derecho tributario.

2. SISTEMAS DE RECAUDACIÓN Y EL DERECHO DE DEFENSA COMO EJEMPLO DE LA NECESIDAD DE PERMEACIÓN DE LOS PRINCIPIOS

Con el correr de los años en los distintos niveles de gobierno, se ha generalizado el adelanto o sustitución del ingreso de los impuestos a través de la figura de los agentes de recaudación. Estos, además de estar obligados a retener o percibir, muchas de las veces en situaciones no vinculadas al hecho imponible, están sometidos al cumplimiento de deberes formales en función de su rol y a la incierta

pero no menos probable circunstancia de ser objeto de sanciones y eventual responsabilidad penal. Existen casos judiciales que ilustran sobre la tensión entre la obligación de recaudar que imponen los fiscos y el escaso margen que tienen estos responsables de interpretar la improcedencia de la recaudación en esos supuestos².

Estos sistemas de ingreso de tributos plantean serias preocupaciones, por los perjuicios que puede acarrear a los agentes de recaudación y a los ciudadanos sometidos a esos regímenes, síntomas que dejan entrever la necesidad de la revisión de su instrumentación.

3. IMPORTANCIA DE LOS PRINCIPIOS EN LA ERA DE LA IA

Si bien esta discusión en el ámbito tributario no es nueva, el uso de las tecnologías reaviva la discusión.

La inteligencia artificial (IA) está transformando la administración tributaria, pero también plantea nuevas situaciones que debemos atender. Los sistemas de riesgo fiscal de las administraciones locales, el SIPER (Sistema de Perfil de Riesgos) y el CEF (Capacidad Económica Financiera) de la administración tributaria federal, utilizan *algoritmos* que dificultan la defensa del contribuyente.

Por su parte, el sistema de riesgo fiscal evalúa el comportamiento fiscal de los contribuyentes y asigna categorías que determinan beneficios o limitaciones. El SIPER identifica el comportamiento fiscal y asigna una categoría que concede o limita beneficios relacionados con recaudación, devolución y transferencias de impuestos. En tanto el CEF se corresponde con el sistema de control y fiscalización electrónica que utiliza algoritmos para detectar inconsistencias y posibles incumplimientos.

Sin embargo, los sistemas descritos, si bien fueron elaborados para facilitar la labor de la administración, también pueden generar situaciones de opacidad y dificultar el acceso a la información necesaria para ejercer el derecho de defensa. Al respecto, se podría mencionar el precedente “Agraco”³ del año 2022, el cual ilustra cómo la falta de transparencia en los algoritmos puede afectar la garantía del debido proceso.

4. CONCLUSIÓN

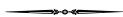
La reforma de los principios del procedimiento administrativo es una oportunidad para fortalecer las garantías de los contribuyentes en el ámbito tributario,

2 Dictamen de la Procuración General de la Nación, “Banco de la Nación Argentina C/ Tucumán, Provincia De s/ nulidad de actos administrativo”, CSJ 416/2017, 4 de noviembre de 2021; CSJN, “Asociación de Bancos de Argentina c/Pcia de Buenos Aires s/acción declarativa” del 15 de julio de 2014 y en dictamen Fiscal de la causa “Caffaro Hermanos S.R.L. c / Misiones, Provincia de s/ Amparo”, julio de 2020.

3 CN CAF, Sala II, “Agraco SA c/EN -AFIP- expte 14268242/22 s/amparo ley 16.986”, 18 de noviembre de 2022.

el cual se vuelve fundamental para asegurar un debido proceso, en especial, en el contexto de la era digital.

Debemos reconocer que es necesario establecer un equilibrio entre la eficiencia recaudatoria y la protección de los derechos de los contribuyentes, por ello la reforma constituye un paso importante en ese camino, ahora bien su éxito dependerá del compromiso de todos los operadores jurídicos para hacerla realidad.



FABIANA H. SCHAFRIK

Es Abogada, Especialista en Derecho Tributario y Doctora en Derecho con orientación en Derecho Constitucional por la Universidad de Buenos Aires. Profesora Titular de Cátedra por concurso en la asignatura “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” y Profesora de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Docente en otras universidades del país. Autora de trabajos sobre derecho público. Jueza de la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Fue Consejera del Consejo de la Magistratura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

BASES PARA LA LIBERTAD EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO ARGENTINO

Tomo Blanco

Editor

ENRIQUE ALONSO REGUEIRA

Prólogo

MARCELO DANIEL DUFFY



**LORENZETTI - ALONSO REGUEIRA - AMESTOY - COVIELLO
FREEDMAN - VILLENA - KODELIA - NIELSEN ENEMARK - SCHAFRIK
SEIJAS - SPOTA - BOTO ÁLVAREZ - CASARINI - DURAND - FACIO
GERDING - PERRINO - SALTZER CHAVEZ - ABERASTURY - CILURZO
DUBINSKI - LISTE - MORTIER - OTERO BARBA - PÉREZ
SILVA TAMAYO - THOMAS - TOIA - VEGA - ZICAVO**



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Derecho

AJUFE
Asociación de Juristas y Académicos de la
Facultad de Derecho



**ASOCIACIÓN
DE DOCENTES**

UBA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES



**FUERO EN LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FEDERAL**

1ª Edición: Enero de 2025

Bases para la Libertad en el Derecho Administrativo Argentino - Tomo Blanco / Enrique Alonso Regueira ... [et.al.] 1a. edición - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 2025.

578 p. ; 23x16 cm.

ISBN 978-987-46364-2-3

1. Bases de Datos. I. Alonso Regueira, Enrique.
CDD 342

Edición:

© Asociación de Docentes
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Universidad de Buenos Aires

Prohibida su reproducción total por cualquier medio, sin expresa autorización de la editora. Permitida su reproducción parcial con la indicación expresa y clara de la editora, artículo, autor y página.

Todos los trabajos son de la responsabilidad exclusiva de los autores.

(Las opiniones vertidas en este trabajo son
responsabilidad exclusiva del autor)

ASOCIACIÓN DE DOCENTES
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
Av. José Figueroa Alcorta 2263
(C1425CKB) Buenos Aires - Argentina

COMISIÓN ACADÉMICA EDITORIAL

Luisella Abelleyro	Edgardo Tobías Acuña
Santiago Paredes Adra	Federico Martín Amoedo
Andrés Ascárate	Tomás Brandan
Ignacio Bence Pieres	Paula Brunetti
Mario Cámpora	Luis Casarini
María Ceruli	Dominique Ekstrom
Rosario Elbey	Hernán Gerding
Federico Giacoia	Lorena González Rodríguez
Nazareth Azul Imperiale	Ángeles Lausi
Facundo Maciel Bo	Milagros Marra
Lucía Martín	Lucía Flavia Ojeda
Gimena Olmos Sonntag	Lautaro Pittier
Matías Posdeley	Marina Prada
Gerardo Ruggieri	Juan Ignacio Stampalija
Juan Ignacio Sueldo	Maximiliano Werner

BASES PARA LA LIBERTAD EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO ARGENTINO

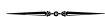
Tomo Amarillo

Editor

ENRIQUE ALONSO REGUEIRA

Prólogo

JORGE EDUARDO MORÁN



**ROSENKRANTZ - ALONSO REGUEIRA - CANDA - CAPPONI - CICERO
DAMSKY - FIGUEREDO - GUSMAN - GUTIÉRREZ COLANTUONO - HUBEÑAK
LARA CORREA - RAMOS - SCHEIBLER - ABERASTURY - AMOEDO
PITTIER - CONDE - ENRICI - GARCÍA MORITÁN - GARCÍA PULLÉS
ISABELLA - MARRA - MARRA GIMÉNEZ - SAMMARTINO - SANTANGELO
ALVAREZ TAGLIABUE - CARRILLO - MONOD NÚÑEZ - COMADIRA
FOLCO - KODELIA - THEA - MARCHETTI - MARTÍNEZ - OLMOS SONNTAG**



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Derecho

AJUFE
Asociación de Juristas y Académicos de la
República Argentina



**ASOCIACIÓN
DE DOCENTES**

UBA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES



**FUERO EN LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FEDERAL**

BASES PARA LA LIBERTAD EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO ARGENTINO

Tomo Celeste

Editor

ENRIQUE ALONSO REGUEIRA

Prólogo

LEANDRO VERGARA

**MAQUEDA - ALONSO REGUEIRA - CIMINELLI - DIANA - FERNÁNDEZ
GELLI - LÓPEZ - MONTI - REJTMAN FARAH - RODRÍGUEZ - SAGGESE
TREACY - WÜST - BUTELER - CASARINI - LÓPEZ CASTIÑEIRA
CERTOMA - GALLEGOS FEDRIANI - HEILAND - MACIEL BO - RUBIO
STUPENENGO - VINCENTI - YLARRI - BARRA - BRANDAN - CORMICK
ERBIN - LOSA - SACRISTÁN - SALVATELLI - STORTONI**



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Derecho

AJUFE
Asociación de Juristas y Académicos de la
República Argentina



**ASOCIACIÓN
DE DOCENTES**

UBA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES



**FUERO EN LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FEDERAL**