

## Finanzas y Derecho Financiero

# La Liquidación Express: La Reforma del art. 39 bis del Código Fiscal ¿implica un mal uso del Gobierno Electrónico?

POR **MARIANELA E. FERNÁNDEZ (\*)** - **LUIS A. MENNUCCI (\*\*)**

*Sumario: I. Introducción. II. El procedimiento de liquidación express en la Provincia de Buenos Aires. III. Embargos preventivos sin intervención judicial: Consecuencia de la liquidación Express. IV. La implicancia de la reforma al art. 39 bis del Código Fiscal en el Gobierno Electrónico. V. El Gobierno Electrónico en la Provincia de Buenos Aires: Apariencia vs. Realidad en materia tributaria. VI. Conclusiones. VII. Bibliografía.*

### Resumen:

El presente trabajo desarrolla la problemática que se suscita en relación a la llamada “Liquidación Express” efectuada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). El eje central de dicha cuestión se basará no sólo en el aspecto jurídico y axiológico de la temática, sino que el análisis se hará también desde una visión amplia que implica evaluar el contexto que favorece y contiene a la problemática. Se analizan actos puntuales de ARBA, los cuales desde el aspecto jurídico no respetan la garantía de revisión judicial suficiente y vulneran el derecho de defensa de los contribuyentes. Dichos actos se encuentran facilitados por el uso de los beneficios que proporciona solamente al Estado el Gobierno Electrónico.

**Palabras clave:** Liquidación Express; Gobierno Electrónico; Derecho de Defensa; Recaudación

**Abstract:** This paper analyzes the problem of the Express Liquidation executed by the Fiscal Agency of Province of Buenos Aires (ARBA). The focal point of the analysis is based not only in the legal and axiological aspects involved, but also in a broad viewpoint that allows the evaluation of a context that favors and contains the problem. We analyze actual actions of ARBA which, from the legal side does not respect taxpayers' constitutional rights, such as the judiciary revision warranty and the right to defense. Those acts are facilitated by the use of tools and mechanisms that the E Government provides exclusively to the State.

**Keywords:** Express liquidation; E Government; Right to Defense; Fiscal Politics

### I. Introducción

El presente trabajo considera la problemática que se suscita en relación a la llamada “liquidación Express” efectuada por la actual Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). El eje central de dicha cuestión se basará no sólo en el aspecto jurídico y axiológico de la temática, sino también desde una visión amplia que implica evaluar el contexto que favorece y contiene a la problemática.

---

(\*) Docente con funciones de Profesor Adjunto de Derecho Comercial I, Cátedra III. Docente del Seminario “Derecho Informático”. Integrante del equipo que ejecuta el proyecto “La Sociedad de la Información como desafío”; Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. UNLP.

(\*\*) Jefe de Trabajos Prácticos con funciones de Profesor Adjunto de Finanzas y Derecho Financiero Cátedra II, integrante del proyecto “La Sociedad de la información como desafío”; Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. UNLP.

En el desarrollo del presente se analizarán actos puntuales de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), los cuales desde el aspecto jurídico no respetan la garantía de revisión judicial suficiente y vulneran el derecho de defensa de los contribuyentes. Dichos actos se encuentran facilitados a través del uso de los beneficios que proporciona solamente al Estado el Gobierno Electrónico.

## II. El procedimiento de liquidación express en la Provincia de Buenos Aires

Gran parte de la estructura de la recaudación impositiva, tanto a nivel nacional como en la provincia de Buenos Aires, está construida sobre un número creciente de situaciones de incidencia impositiva presuntivas o directamente creadas por el legislador prescindiendo de la realidad. El vocablo presumir (*presumere*) supone que determinada cosa es cierta sin que esté demostrada o conste. La presunción es un juicio lógico que realiza el legislador o el juez (según se trate de una presunción legal o judicial). Este, por cierto, no es un hecho auspicioso y los autores, prestigiosos publicistas de la materia tributaria, así lo destacan: “El principio general es que el legislador debe definir el hecho imponible a través de elementos directos extraídos de la realidad que permitan alcanzar los verdaderos hechos que pretendían gravar, es decir que se debe prescindir en lo posible del uso de las presunciones y ficciones para tal propósito” (Navarrine y Asorey, 2000). Ahora bien en ningún caso la causa legítima del establecimiento de las presunciones y ficciones puede ser la ineficacia de la Administración o la ineptitud del legislador en captar o definir la realidad que se pretende sustituir; la ecuación en la práctica parecería ser que a mayor impotencia administrativa mayor empleo de presunciones y ficciones para proteger la recaudación, con la previsible pérdida de equidad del sistema tributario. Esto dicho sin desconocer que sería imposible preservar adecuadamente los recursos fiscales sin este recurso técnico. Lo que está en discusión en todo caso no es la necesidad de contar con presunciones y ficciones en la legislación impositiva, sino su cantidad y alcance. Procesalmente esta situación se ve agravada por el hecho de que las presunciones legales del tipo *iuris tantum* sólo pueden ser desvirtuadas mediante la prueba en contrario de los hechos en que se basa o del hecho presumido.

Es en este marco que se inscribe el artículo 39 bis del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Incorporado al Código por la ley 13.405 y modificado por la ley 13.850, este artículo establece en su extenso texto una gran cantidad de presunciones referidas al impuesto a los Ingresos Brutos. Junto a esta norma, su reglamentación por la Disposición Normativa 12/06 y su ampliatoria, la Resolución Normativa (ARBA) 91/2008.

El mencionado artículo primariamente establece quiénes son los contribuyentes o responsables pasibles de ver liquidada su deuda según este sistema presuntivo. Conforme surge de la mencionada Disposición Normativa son considerados en general por el Fisco Bonaerense como “... contribuyentes que se caracterizan por asumir conductas reticentes, dilatorias y obstructivas del accionar de la Administración Tributaria,” habilitando de esta manera la instrumentación de este procedimiento presuntivo denominado “Liquidación Express”. Así podemos ver que están incluidos:

A.- Los contribuyentes o responsables que no hubiesen presentado declaraciones juradas o abonado la liquidación practicada por la Autoridad de Aplicación por seis o más anticipos correspondientes al período fiscal en curso o a los últimos dos períodos fiscales vencidos.

B.- Los que han presentado declaraciones juradas y hayan declarado no tener actividad en seis o más anticipos correspondientes al período fiscal en curso o a los últimos dos períodos fiscales vencidos.

Todo esto en contraposición con la información aportada por terceros o también hay que incluir la no aportada por terceros, por ejemplo si un agente de retención y/o percepción, no brinda la información en tiempo y forma acerca de las retenciones o percepciones que le ha realizado al contribuyente.

C.- Los que hayan declarado un importe de ingresos inferior al que resultara verificado en un procedimiento de control de operaciones o de facturación realizado por la Autoridad de Aplicación durante el lapso de un día o más, o al que resulte del cruce de información de terceros;

D.- Los que hayan incurrido en el supuesto previsto en el inc. 9) del art. 42 del Cód. Fiscal. Artículo que establece que: “El incumplimiento fehacientemente acreditado, en más de una oportunidad, de los deberes de información y colaboración previstos en los ptos. 1) a 5) de este artículo, constituirá resistencia pasiva a la fiscalización”.

Es decir, se liquida presuntivamente la deuda de un contribuyente que se haya negado a brindar información ante un requerimiento, en más de una oportunidad, del fisco provincial.

De los ítems arriba mencionados, resulta que la gran cantidad de contribuyentes y responsables del Impuesto a los Ingresos Brutos se encuentra alcanzado por las presunciones del artículo 39 bis del Código Fiscal.

Las presunciones establecidas son amplias y variadas, pero sin lugar a dudas las que mayores complicaciones y dolores de cabeza les ha traído a los “supuestos” contribuyentes, son las vinculadas con lo establecido en el inciso 3ero.:

“.. podrá tomarse como presunción, salvo prueba en contrario, que:” “.. El equivalente hasta tres veces el monto total de las acreditaciones bancarias, neto de remuneraciones obtenidas en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones, préstamos de cualquier naturaleza, transferencias entre cuentas del mismo titular y contrasientos por error, efectuadas en cuenta corriente, caja de ahorro y/o similar de titularidad del contribuyente o responsable, durante el lapso de un mes, constituye monto de ingreso gravado del impuesto sobre los Ingresos Brutos para ese período”.

Toda esto ampliado por lo establecido por lo establecido por la Disposición Normativa 12/2006, que establece en su artículo 3º que:

“3. Para estimar el importe de ingresos gravados a partir del monto de las acreditaciones bancarias del contribuyente, de conformidad a la presunción contenida en el inciso 3 del artículo 39 bis del Código Fiscal dentro de la escala que la misma prevé, la Autoridad de Aplicación podrá tomar en consideración, entre otros: 3.1. Nivel de cumplimiento formal del contribuyente: a cuyo efecto se tomará en consideración los incumplimientos formales respecto de la obligación de presentación de declaraciones juradas que el contribuyente hubiese observado durante los últimos dos períodos fiscales vencidos. 3.2. Nivel de bancarización promedio del sector o ramo de la actividad que realiza el sujeto: a efectos de lo cual se tomará el promedio que resulte para el sector o ramo de actividad que corresponda, de datos estadísticos extraídos de antecedentes de fiscalizaciones o verificaciones llevadas a cabo por la Autoridad de Aplicación.”

Así como por la última modificación reglamentaria ampliatoria establecida por la Resolución Normativa (ARBA) 91/2008, de la cual hablaremos más específicamente en el punto IV, del presente trabajo.

Resulta claro que la “verificación”, efectuada por el Fisco Provincial a los contribuyentes denominados “reticentes u obstructivos”, de las presunciones establecidas en el artículo 39 bis, habilita a la Agencia Recaudadora de Liquidar en forma Express la deuda generando la inversión de la carga de la prueba y obligando al contribuyente a desvirtuar la liquidación fiscal en el plazo de cinco (5) días hábiles de notificada la misma al contribuyente (art. 50 quinto párrafo). Este plazo resulta a todas luces exiguo, atento a que como es de público y notorio conocimiento, la notificación de la liquidación fiscal carece de la información necesaria para que el contribuyente pueda formular su descargo. Para anoticiarse de las presunciones que se le imputan, el mismo tiene que solicitar vista de las actuaciones administrativas, y esta situación no contempla que el contribuyente medio carece de los conocimientos técnicos para interpretar dentro del expediente administrativo las presunciones que han llevado a determinar la deuda que se le liquida. Y decimos liquidación, porque tal como resulta de la “Causa Berstein”, el procedimiento establecido por el art. 39 bis, carece de las características de un Procedimiento de Determinación de Oficio, conforme lo establecido por el art. 102 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, que tiene el fin de asegurar al contribuyente la posibilidad de instar un procedimiento donde se resguardan sus derechos constitucionales. Así se estableció en la mencionada causa:

“... la determinación impositiva realizada y la boleta de deuda emitida, a fin de proceder a la ejecución del tributo liquidado, importa un mecanismo expedito y coactivo que deja de lado la determinación de oficio estructurada en el marco de procedimiento administrativo tributario normado por los arts. 102 a 119, Cód. Fiscal Bs. As.”

Y continuó:

“...” Tal apartamiento implica... la fijación de la cuantía de las ventas, prestaciones de servicios... -base imponible del impuesto a los ingresos brutos-... en base a presunciones de diferente rango y amplitud que las contempladas para la determinación de oficio sobre base cierta... y presunta...” Generando un procedimiento que genera: “... la ausencia de la debida intervención previa por parte del interesado contribuyente, privándolo de ser oído, de ofrecer y producir... prueba...”, concluyendo que “... el mecanismo de ‘liquidación Express aplicado... cercena el ejercicio del derecho de defensa en sede administrativo’” (1).

Esto se ve confirmado también por las sentencias del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires que manifiestan que la “Liquidación Express” carece de las características de una Determinación de Oficio, por lo que dicho Tribunal se declaró incompetente para atear un Recurso de Apelación interpuesto por un contribuyente ante la intimación efectuada conforme el artículo 39 Bis, “Liquidación Express”. Así expresó la Sala II del mencionado Tribunal:

“Que como consecuencia de lo expuesto en los párrafos precedentes, cabe concluir que, la ‘Intimación Liquidación Express -Art. 50 C.F.- Impuesto sobre los Ingresos Brutos’ Nro. 70911939, emitida por el Subsecretario de Ingresos Públicos, a cargo de la Dirección Provincial de Rentas - Decreto 1167/05, no resulta ser un acto administrativo válido de los específica y taxativamente previstos en el ordenamiento legal como recurribles por ante este Tribunal, motivo por el cual, el presente caso, excede la competencia del mismo”(2).

A contrario sensu, un reciente fallo de la Cámara Contencioso Administrativa de Mar del Plata, considero que era viable la Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y/o la Reconsideración (3).

“Valga aclarar en esta parcela que, contrariamente a lo argumentado por el recurrente en el acápite ‘III.B’ de su memorial de agravios de fs. 128/133, frente a liquidaciones practicadas por el Fisco siguiendo las prerrogativas que le acuerdan los arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal, el contribuyente cuenta tanto -según ha reconocido esta Cámara y más allá del descargo contemplado en la última de las normas citadas- con el recurso de reconsideración como con el de Apelación ante el Tribunal Fiscal reglados en los arts. 104, 107, 109 y ccdtes. de aquella codificación, para impugnar la determinación impositiva, con la suspensión de la obligación de pago que su interposición conlleva (cfr. art. 106 del Código Fiscal) -sin necesidad de esperar una respuesta al citado descargo para articular aquellos recursos dentro de los plazos reglados a su respecto- o, según sea su opción, con la demanda contencioso administrativa del C.P.C.A., mediando acto definitivo emanado de la autoridad con competencia resolutoria final (arts. 12, 14 y ccdtes. de mentado ordenamiento ritual, ley 12.008 y modif.) [cfr. doct. esta Cámara causa A-628-NE0 ‘Vagnini’, sent. del 19/V/2009]”.

(1) Conf. “Causa Berstein” Causa N° 3905 (Resolución del 5/12/2006). Cámara Contencioso Administrativa de La Plata. En el mismo sentido Bim - Pex S. Pugliese & M. Brautigán S De H y otros v. Fisco de la provincia de Buenos Aires C. Cont. Adm. La Plata. 17/07/2008.

(2) Conf. Autos “Spinelli Claudio G. Tribunal Fiscal de Apelación” Sala II sentencia del 19 de marzo de 2009. En igual sentido causa “Pisa Alejandro” (Sent. 21/02/08 - Sala II). Tribunal Fiscal de Apelación.

(3) Conf. “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Della Maggiora Oscar Alberto s. Apremio” Cámara Contencioso Administrativa de Mar del Plata. Sentencia del 27 de Agosto del 2009.

### III. Embargos preventivos sin intervención judicial: Consecuencia de la liquidación express

La consecuencia central de la “Liquidación Express” efectuada conforme lo establecido por el art. 39 bis del Código fiscal de la Provincia de Buenos Aires es que, por aplicación del art. 50 del mismo plexo normativo, en caso de que el contribuyente no haya efectuado en tiempo y forma su descargo, -cinco (5) días hábiles desde su notificación-, se habilita al Fisco a emitir título ejecutivo e iniciar su cobro por media del proceso de apremio (Ley 13.406) por intermedio de la Fiscalía de Estado de la Prov. de Buenos Aires. Así lo establece el artículo 50 párrafo 4 y párrafo 5:

“Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos anteriores, tratándose de contribuyentes o responsables a los que se hace referencia en el art. 39 bis, podrá requerírseles por vía de apremio, el pago a cuenta del gravamen que en definitiva les sea debido abonar, de la suma que la Autoridad de Aplicación liquidará de conformidad a las presunciones previstas en la norma citada, sin necesidad de cumplir con el procedimiento de determinación de oficio. En ningún caso, el importe que el contribuyente declare o rectifique y abone o regularice en el plazo previsto en el párrafo siguiente podrá ser inferior a las dos terceras partes de los importes estimados por la Autoridad de Aplicación.”

“Previo a proceder a la vía de apremio, la Autoridad de Aplicación intimará a los contribuyentes para que dentro de los cinco (5) días abonen o regularicen el gravamen correspondiente con sus intereses, y presenten, en los casos en que corresponda, las declaraciones juradas originales o rectificativas.”

Lo recién establecido es altamente discutible, atento a que el contribuyente no tiene estructurado, un procedimiento recursivo, que lo proteja de la pretensión fiscal, es más en muchos casos el propio contribuyente carece de la información para saber de la gravedad de lo que lo están intimando por una “Liquidación Express”, y cree que tan solo es una más de las notificaciones intimidatorias que suele mandar el fisco de la Provincia de Buenos Aires, en las últimas gestiones.

Pero, por si esto fuera poco, firme la “Liquidación Express” -es decir transcurridos los cinco (5) días de la intimación sin que el contribuyente haya presentado sus declaraciones juradas u objete la pretensión fiscal- habilita también al Fisco provincial a trabar, embargo preventivo, aun antes de iniciado el Juicio de Apremio, conforme las facultades que les otorga los arts. 13 y 13 bis del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Los mismos establecen, en su parte pertinente:

“En cualquier momento podrá la autoridad de aplicación solicitar embargo preventivo, o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables. En tal circunstancia, los jueces deberán decretarla en el término de veinticuatro -24- horas sin más recaudos ni necesidad de acreditar peligro en la demora, bajo la responsabilidad del Fisco” (Art. 13 Cód. Fiscal Prov. Bs. As.).

“La Dirección Provincial de Rentas estará facultada para trabar por las sumas reclamadas las medidas precautorias indicadas en el escrito de inicio del juicio de apremio o que indicare en posteriores presentaciones al Juez interviniente la Fiscalía de Estado. La Dirección Provincial de Rentas podrá decretar el embargo de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras, o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes y adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución. También podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los ejecutados tengan depositados en las entidades financieras regidas por la ley 21.526 Ver Texto. Asimismo podrá controlar su diligenciamiento y efectiva traba” (Art. 13bis Cod. Fiscal Prov. Bs. As.).

En sentido análogo y casi en forma reiterativa, la Ley Provincial de Apremio (Ley 13.406) también establece esta posibilidad de proceder a la traba de medidas cautelares para asegurar el “presumido crédito fiscal”:

“Art. 5º. Con el escrito de inicio, el actor podrá acompañar los oficios para la traba de las medidas cautelares requeridas. Los autos principales deberán ser despachados y los oficios de traba de las medidas cautelares librados, dentro de los cinco (5) días hábiles contados desde el inicio del juicio. Las resoluciones de mero trámite o providencias que no causen estado podrán ser suscriptas por el

secretario o el auxiliar letrado autorizado por el magistrado interviniente. Las cédulas y oficios que se disponga librar deberán confeccionarse por secretaría y suscribirse por el juez, secretario o el auxiliar letrado autorizado por el magistrado interviniente, según corresponda, dentro de los cinco (5) días de haber sido proveídos.”

Y continúa el artículo siguiente:

“Art. 6º. Al inicio del juicio de apremio o con posterioridad y en cualquier estado del proceso, la parte actora podrá solicitar toda medida cautelar o modificación de las decretadas con anterioridad, y el juez deberá disponerla, en el término de veinticuatro horas, sin más recaudos ni necesidad de acreditación de peligro en la demora, todo ello bajo responsabilidad del Fisco. A tal fin, no resultará de aplicación lo previsto en el art. 204 del Código Procesal Civil y Comercial.

Podrá solicitarse, entre otras:

a) Traba de embargos sobre:

1) Dinero efectivo o cuentas o activos bancarios y financieros, a diligenciar directamente ante las entidades correspondientes para el supuesto de encontrarse determinadas, caso contrario ante el Banco Central de la República Argentina para que proceda a efectuar las comunicaciones pertinentes a las instituciones donde puedan existir, instruyendo la transferencia a cuenta de autos exclusivamente del monto reclamado con más lo presupuestado para responder a intereses y costas. Para el caso de resultar insuficientes, las cuentas permanecerán embargadas hasta que se acredite y transfiera el monto total por el cual procedió la medida asegurativa del crédito fiscal.

La entidad requerida deberá informar al juzgado en el plazo de cinco -5- días hábiles desde la toma de razón, el detalle preciso de las cuentas u operaciones activas a nombre del ejecutado, su saldo y los movimientos registrados durante los tres -3- días previos a la traba de embargo.

Igualmente deberá precisar si existe en esa entidad caja de seguridad a nombre del ejecutado detallando la numeración precisa que permita individualizarla para un eventual embargo de objetos de valor allí existentes.

El incumplimiento en el envío de la información requerida, en caso de ausencia de embargo de la totalidad de los fondos requeridos, hará pasible a la entidad solicitada, gerente o responsable de una multa de cincuenta -50- jus por cada día de retardo y el juez deberá radicar la correspondiente denuncia.

2) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.

3) Sueldos u otras remuneraciones siempre que sean superiores a seis salarios mínimos, en las proporciones que prevé la ley.

4) Bienes inmuebles y muebles sean o no registrables. Los registros públicos deberán informar en forma simultánea la toma de razón de la cautelar y la existencia de cualquier otra restricción, gravamen o derecho real constituido e inscripto con anterioridad.

En caso de embargo de bienes existentes en caja de seguridad, el juez ordenará el procedimiento sin más trámite. El oficial de justicia que lleve a cabo la medida y quienes participen en la misma, deberán preservar el derecho a la intimidad del titular de la caja de seguridad, guardando secreto respecto a la existencia de efectos personales no susceptibles de valor económico.

b) Intervención de caja y embargo de las entradas brutas equivalentes al veinte -20- por ciento y hasta el cuarenta -40- por ciento de las mismas. En estos supuestos, el interventor deberá informar y depositar los importes recaudados dentro de las 24 horas hábiles posteriores, o en el plazo que el juez fije que no podrá exceder los diez -10- días hábiles, desde que se comenzó a efectivizar la medida. El juez podrá autorizar la realización de transferencias electrónicas.

c) Inhibición general de bienes e incluso su extensión a los activos bancarios y financieros, pudiendo oficiarse a las entidades bancarias correspondientes o al Banco Central de la República Argentina. En

el caso de que la medida se trabase ante el Registro de la Propiedad Inmueble de la Provincia de Buenos Aires, éste deberá informar al juez si existen otras medidas cautelares idénticas trabadas contra el demandado, detallando su origen y vigencia, además deberá informar los bienes de los que resulta titular, aunque sea parcialmente, el accionado y expedirá en caso afirmativo copia de todos esos asientos.

En todos los casos, las anotaciones y levantamientos de las medidas asegurativas del crédito fiscal como así también las órdenes de transferencia de fondos que tengan como destinatarios los registros públicos, instituciones bancarias o financieras, podrán efectivizarse a través de sistemas y medios de comunicación informáticos.”

#### **IV. La implicancia de la reforma al art. 39 bis del Código Fiscal en el Gobierno Electrónico**

En el Boletín Oficial el 22/09/2008 se publicó la Resolución Normativa 91/2008 de ARBA, mediante la cual introduce ciertas presunciones referidas a la determinación de del impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicables a los casos de contribuyentes que no presenten declaraciones juradas, o habiéndolas presentado no las abonen. Se incluye como presunción de ejercicio de actividad gravada, la detección mediante mecanismos tecnológicos, de volúmenes de producción o comercialización en inmuebles.

En medio de la importancia actual que posee el Gobierno Electrónico, en tanto ha sido conceptualizado por el Banco Interamericano de Desarrollo como “una posibilidad de obtener servicios gubernamentales a través de medios electrónicos, permitiendo el acceso a la información y completando transacciones en cualquier lugar, en cualquier momento y con los mismos requerimientos de acceso”(4), es que se dispone con la resolución mencionada la utilización de las herramientas tecnológicas con fines eminentemente recaudatorios. Lo dicho queda claro ya que los límites de “una mejor gestión” una “administración más ágil” resultan cada vez mas borrosos en tanto la tecnología se utiliza con el fin facilitar una tarea que debiera tomarse con los recaudos necesarios. Es decir, si ya se encuentra cuestionado judicialmente el sistema denominado de la “Liquidación Express” por la ausencia de posibilidad de defensa del contribuyente, la utilización de los medios tecnológicos para el factible entrecruzamiento de datos, coadyuva a vulnerar aún más la situación actual del contribuyente.

Lo mencionado no se estaría planteando si el gobierno electrónico no fuera una herramienta para agilizar la Administración Pública, desburocratizar, fomentar la transparencia de los actos públicos, acercar al ciudadano, ser una vía de conexión entre ciudadanos, empresa y gobierno, etc.

En el decreto 110 del 22 de Enero del 2008 se crea, en el ámbito de la Secretaría General de la Gobernación, el Consejo Provincial de la Sociedad de la Información. En sus considerandos se menciona que la Provincia de Buenos Aires debe asemejarse al modelo chileno en tanto que el empleo de las Tecnologías de Información y Comunicación (TICs) debe ser utilizado para incrementar la competitividad, la igualdad de oportunidades, las libertades individuales, la calidad de vida y la eficiencia y transparencia del sector público.

El consejo creado tiene como objetivo proponer al Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires una agenda de orientaciones estratégicas destinada a promover que los ciudadanos, las empresas, las organizaciones de la sociedad civil y el Gobierno alcancen, mediante la incorporación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TICs), la transformación de los tradicionales mecanismos de gestión del Estado, la resolución de las urgencias sociales aumentando la competitividad industrial y la generación de empleo calificado, a fin de lograr una sociedad más equitativa, integradora y democrática.

Asimismo, el plan estratégico de Gobierno Electrónico de la provincia de Buenos Aires establece como sus objetivos:

- Establecer nuevas formas de relación Gobierno/Ciudadano mediante la utilización de las TICs.

---

(4) <http://www.iabd.org/sds/ict/site 6198 s.htm>

- Integrar los sistemas de los diferentes organismos, a los fines de compartir recursos y mejorar la gestión interna de los mismos.
- Mejorar sistemas y procesos de recaudación de la Provincia.
- Establecer una red de puntos de acceso a los servicios de gobierno electrónico, para las áreas sociales.

### **V. El Gobierno Electrónico en la Provincia de Buenos Aires: Apariencia vs. Realidad en materia tributaria**

La progresiva incorporación de las tecnologías de la información y las comunicaciones en la Administración constituye uno de los factores clave para conseguir un funcionamiento más eficaz y eficiente de las estructuras administrativas, una mayor calidad de la gestión de los servicios públicos, y mecanismos más ágiles y transparentes en la relación entre los ciudadanos y la Administración.

En este marco, cuando nos referimos a las tecnologías de la información y la comunicación, o TICs, como se las conoce comúnmente, se agrupa un conjunto de instrumentos, herramientas y práctica requerida para el procesamiento electrónico de información. Sin duda son generadoras de un nuevo canal de comunicación, tanto en el ámbito privado como el público.

El acceso al conocimiento por parte de los grupos exclusivos que tienen acceso al uso de las TICs, tienen un gran abanico de posibilidades que genera una división cada vez más grande entre aquellos que se encuentran “desconectados”, sobre todo, en relación a acceso a la cosa pública que está en vías de ser informatizada, ya que en ámbito privado son innumerables los bienes o servicios a los cuales hoy no pueden acceder las personas que se encuentran excluidas del sistema. Pero en el ámbito estatal, es distinto, ya que el Estado debe garantizar la igualdad de posibilidades. Desde los organismos no gubernamentales y grupos ciudadanos se habla del nuevo derecho a no ser excluidos de la sociedad de la información. Así, la red brinda posibilidades para aquellos grupos exclusivos. La acción social para organizarse de estos grupos valiéndose de medios electrónicos de convocatoria y difusión, y por lo tanto de las TICs, es una de las mencionadas posibilidades. Por ejemplo, en Argentina, la manera en que se organizaron los movimientos de protesta social ante la medida denominada “corralito” hace un par de años, es la utilización de las bondades de las TICs, a través de telefonía móvil, mensajería instantánea y correo electrónico, para lograr convocatorias.

Sin duda es un nuevo espacio de participación, pero como más arriba lo he afirmado, es un espacio abierto hacia quienes tienen la posibilidad de acceder y en el caso puntual del ejemplo citado el problema social afectaba a los usuarios de estas tecnologías.

Sumado al gran problema social de base que resulta del uso de las TICs por el Estado frente a quienes no tienen las mismas posibilidades de “conexión” y en relación a lo expresado en punto anterior, cabe analizar en relación a la materia tributaria, si los pilares y principios sentados a través de la normativa vigente en materia de Gobierno Electrónico se ajusta a los que concretamente sucede en la realidad, más bien es una apariencia o, aún peor, es totalmente lo contrario.

Todo ello, en virtud que por un lado se regula lo atinente al Gobierno Electrónico y se pretende el acercamiento del ciudadano a las cuestiones relativas al estado y por el otro, se establece normativa como la Resolución aquí analizada, la cual dista de adecuarse a los criterios rectores del Gobierno Electrónico. Esto es por un lado, se pretende facilitar al ciudadano (en este caso contribuyente) el acceso a la información de los actos del gobierno, la facilitación en sus trámites, la garantía de accesibilidad y por el otro se utilizan las nuevas tecnologías para adquirir información del contribuyente a través del entrecruzamiento de datos para crear una presunción -sobre bases no corroboradas- la cual debe ser desvirtuada por éste último.

Varios casos que se encuentran actualmente en tratamiento en los Juzgados Contenciosos de la Ciudad de La Plata revelan lo aquí sentado. Por ejemplo, tomando como origen el “entrecruzamiento de datos”, ARBA ha conformado Títulos Ejecutivos, basándose en las presunciones del art. 39 bis, especialmente el

ya mencionado ítem tercero de dicho artículo, es decir conforme las acreditaciones bancarias del supuesto contribuyente; a pesar que dichas acreditaciones provengan de depósitos por su trabajo en relación de dependencia o por jubilaciones y pensiones recibidas por sus beneficiarios, situaciones que expresamente se encuentran desgravadas en el mencionado Impuesto a los Ingresos Brutos; y a pesar que expresamente dicho ítem las excluye para su computo. Generando deudas presuntas, sobre bases imposables no establecidas normativamente y ajenas a la realidad económica del supuesto sujeto contribuyente.

## VI. Conclusiones

Así llegamos a la conclusión de que una herramienta llamada a garantizar a los ciudadanos el acceso a la información y brindarles facilidades, es utilizada por la Administración Tributaria de la Provincia de Buenos Aires en pos de una efectiva y rápida percepción de tributos. Ahora bien, en muchas ocasiones esta percepción, eficaz y veloz a través de las TICs, no se realiza respetando los derechos constitucionales de los contribuyentes, consagrados como un valladar infranqueable para la Administración Pública y estipulados a fin del sostener el Sistema Republicano de Gobierno y la división de poderes. Lo mencionado surge a raíz de que la jurisprudencia analizada ha determinado que las presunciones y estimaciones de la materia imponible establecidas en el art. 39 bis y, más exactamente, las realizadas mediante entrecruzamiento informático no son una determinación de oficio propiamente dicha. Y en otros casos la utilización de las TICs por parte de la administración ha sido sesgada perjudicando especialmente al contribuyente, estableciendo presunciones sin ningún sustento fáctico, que se traduce en la frase conocida por todos los contribuyentes de la Provincia de Buenos Aires "SU DEUDA ESTA CARGADA EN EL SISTEMA", sin saber a ciencia cierta de dónde surge la misma, o en base a qué elementos objetivos y veraces existe en "EL SISTEMA".

Recientemente la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo del Departamento Judicial de La Plata ordenó la suspensión de la aplicación del sistema presuntivo de determinación del Impuesto a los Ingresos Brutos estructurado por la Resolución Normativa N° 111/2008, conocido como ARBANET. En su artículo 5° esta norma establece que:

"A los efectos de la liquidación de los anticipos mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que deberán ingresar los contribuyentes de conformidad a la presente, la Agencia de Recaudación tomará en consideración la información vinculada al contribuyente, las declaraciones juradas presentadas, la información proporcionada por los agentes de recaudación y demás datos obtenidos a través de otros organismos públicos o privados."

Atento a que el organismo fiscal no había aportado suficiente información para que se pudiera determinar a ciencia cierta cuáles eran los criterios para determinar la base imponible mensual de los contribuyentes que se liquida en forma electrónica y sin la participación directa del mismo (Conf. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata - "Consejo Superior del Colegio de Abogados de la Provincia de Buenos Aires c. ARBA" - 01/10/2009).

Asimismo, debería revisarse la incongruencia existente entre los principios que pregona el Gobierno Electrónico y la normativa -en este caso del sistema tributario- a fin de que realmente el Gobierno Electrónico garantice y establezca los principios y pilares que sustentan su existencia. De lo contrario, una vez más estaríamos llenando, con apariencias creadas desde un marco normativo establecido por impulso de criterios internacionales, vacíos de contenido concreto a la hora de su aplicación.

Todo ello en definitiva vulnera lo máspreciado en un estado de derecho, que es la seguridad jurídica, entendida como "... el contexto dentro del cual se toman las decisiones individuales y las interacciones de los actores sociales; para ellos, es la expectativa de que el marco legal es y será confiable, estable y predecible. Para que así sea, es indispensable que las decisiones de los actores políticos se tomen según la "lógica de las reglas" y no según la "lógica de la discrecionalidad" (Frias).

## VII. Bibliografía

- SPISSO, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. Ed. Lexis-Nexis. 2007.

- BUENO, Carlos E. T. Las medidas cautelares preventivas y la nueva ejecución administrativa de sentencia de trance y remate en la provincia de Buenos Aires. LNBA 2006-9-973.
- NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén. Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario. Ed. Depalma, Bs. As., 2000.
- ARAYA DUJISIN, Rodrigo. Internet, política y ciudadanía. En: Nueva Sociedad N° 195, Caracas, Venezuela, 2005, pág. 70.
- FRIAS, Pedro J. La seguridad jurídica. <http://www.acader.unc.edu.ar/artseguridadjuridica.pdf>
- HERZOG, Roman, HOFFMANN, Bert, SCHULZ, Markus, "Internet y política en América Latina. Regulación y uso de las nuevas tecnologías de información y comunicación en el contexto de las transformaciones políticas y económicas", Instituto de Estudios Iberoamericanos, Hamburgo, 2002, <<<http://www.rrz.uni-hamburg.de/IIK/nikt/sfinal.html>>> ♦