

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES c/ AFIP s/IMPUGNACION de ACTO ADMINISTRATIVO

PARTE/S: CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES c/ AFIP s/IMPUGNACION de ACTO ADMINISTRATIVO
TRIBUNAL: Juzg. Civ. y Com. La Plata Nº 4
SALA: -
FECHA: 22/04/2022
JURISDICCION: Buenos Aires

La Plata, 22 de abril de 2022.- FM

Autos y vistos:

Para dictar sentencia en la causa FLP 1136/2021 caratulada "CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES c/ AFIP s/ IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO".

Resultando:

I. Que el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, invocando legitimación colectiva de sus matriculados, interpuso demanda impugnativa de nulidad, en los términos del art. 24 inc. a) de la LNPA, contra la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Impugnó la resolución administrativa emitida por el ente recaudador, que dispuso rechazar el reclamo administrativo oportunamente iniciado contra la Resol. General 4838/2020.

Dicha norma reglamentaria, implementó un régimen de información de planificaciones fiscales nacionales e internacionales, que involucra como sujetos obligados, además de los contribuyentes, a los "asesores fiscales".

En síntesis, sostuvo el representante del organismo que; autorice su emisión.

1.- La reglamentación fue dictada sin ley que

2.- La norma avanzó sobre la zona de reserva

legal, al crear sanciones impropias y obligaciones de derecho tributario sustantivo (al definir "planificación fiscal nacional o internacional" o "ventaja fiscal").

3.- El contenido de la misma vulnera la práctica profesional de quienes efectúan asesoramiento fiscal, específicamente la confidencialidad y el secreto profesional.

4. La norma general opera retroactivamente, situación vedada en el ámbito tributario. En tal sentido, sostuvo que, habiéndose dictado la norma reglamentaria al amparo del art. 7 del Decreto Nº 618/97, la misma puede tener efectos solo desde su publicación.

5. El fisco no puede requerir indiscriminadamente información con carácter general, sino en el acotado marco de un proceso de verificación determinado.

6. La norma crea una nueva carga pública en cabeza de sujetos ajenos a la relación tributaria -asesores fiscales-, arrogándose facultades legislativas, por cuanto el art. 17 de la CN determina que "...ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley...".

Dicha carga -sostuvo-, creada administrativamente, sin norma legal que la respalde, colisiona con las normas legales superiores que reglamentan el ejercicio de la profesión, que obligan a resguardar el secreto de la información requerida por el fisco -citó los arts. 6 incs. e) y f) y 7 de la Ley 23.187 respecto de los Abogados, y Códigos de Ética de cada jurisdicción respecto de los profesionales en Ciencias Económicas, art. 156 del CP, 368 y 1319 del CCyCN-.

Destacó que la reglamentación, al incorporar la figura de "asesor fiscal", se inmiscuye en el ejercicio profesional y desnaturaliza lo esencial de la profesión, pues coloca al profesional en situación de develar información obtenida de su cliente, con motivo de su vínculo, situación que conduce a traicionar la confianza del mismo.

Y la dispensa que prevé la reglamentación, sostuvo, no hace más que reconocer dicha afectación.

7. La resolución vulnera la garantía de no autoinculpación, puesto que obliga al sujeto destinatario de la norma, a suministrar información que podría incriminarlo, a la vez que amenaza con pena la omisión de hacerlo.

8. Denunció vulneración a la reserva legal por la tipificación de sanciones sin sustento en ley previa. En tal sentido, destacó que la norma reglamentaria, tipifica infracciones (arts. 4, 5, 13 y 15), algunas como ley penal en blanco (art. 4 inc. f).

II. En oportunidad de contestar la demanda instaurada, el representante letrado de la AFIP solicitó el rechazo de la acción interpuesta. Luego de efectuar la negativa de hechos de práctica, en lo sustancial, sostuvo;

1. Que no existe caso justiciable, por cuanto se ataca una medida de gestión, como es el régimen de información cuestionado, respecto del cual no se verifica agravio patrimonial ni de gestión negocial o profesional.

2. La parte actora carece de legitimación para representar los intereses colectivos de sus matriculados, por cuanto no resulta homogénea la situación de cada uno de los matriculados, a la vez que se vulneraría el principio de igualdad respecto de los restantes profesionales no matriculados que efectivamente cumplieron la normativa atacada.

Sostuvo que el "deber de informar" establecido por la Resolución, no afecta derechos individuales de los matriculados, y si, eventualmente lo hiciera, cada uno poseería acción individual para su tutela.

Destacó que el colectivo no representa un grupo postergado o débilmente protegido, ni existe un interés que reviste

trascendencia social para su tutela.

Aseguró que las normas de creación del Consejo -arts. 41 y 42 de la Ley N° 10.620-, no prevén facultades expresas para que la institución, represente a sus colegiados.

3. El agravio del actor es conjetural, puesto que no demuestra que se afecten sustancialmente los intereses de "sus representados" o que no exista otro medio idóneo para evitar la consumación del supuesto daño, y mucho menos acredita la existencia de agravio patrimonial, ya que se trata de un régimen de información sobre planificaciones tributarias y fiscales lícitas y efectivamente llevadas a cabo.

4. El Decreto N° 618/97 no reviste carácter reglamentario, sino que fue dictado en uso de las facultades del PEN, establecidas en el inc. 3 del artículo 99 de la CN.

En tal sentido, destacó que resulta erróneo y temerario soslayar las inveteradas facultades otorgadas al Organismo -pacíficamente ratificadas por la jurisprudencia-, que pretenden negar eficacia o sustento legal al Decreto N° 618/97 y a los deberes de colaboración establecidos en el artículo 35 de la norma ritual, o circunscribirlas en el marco de un proceso previo de fiscalización.

Aseguró que el Decreto N° 618/97 y la Ley N° 11.683 (art. 35) fijan básicamente la competencia del Organismo que comprende la aplicación, recaudación y fiscalización, entre otros, de los gravámenes enumerados en el artículo 112 de la norma procedimental, los recursos de la seguridad social y los tributos regulados por el Código Aduanero.

Destacó que las previsiones del artículo 7°, incisos 2) y 6), del citado decreto, en las que se fundamenta la norma cuestionada, ya se encontraban contenidas, con igual redacción, en el entonces artículo 7° de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1978 y modificatorios), derogado por el mismo. Son, entonces, esas mismas previsiones, de rango de ley, las que obstan a cualquier objeción desde el punto de vista del principio de legalidad.

5. Que el plexo normativo que da marco a la RG resistida, se refiere a facultades procedimentales que pueden ejercerse antes o mediando una fiscalización y de ningún modo crean, modifican o derogan tributos.

6. Que si además del citado artículo 7°, fuese necesaria una ley previa que facultase a la AFIP a la creación de regímenes de información, las conferidas por aquél se superpondrían entonces con la misma, quedando en evidencia su superfluidad o redundancia, lo que no puede constituir una interpretación válida.

7. El argumento de la actora no tiene en cuenta su incompatibilidad con tantas otras normas de la LPT, que consagran amplias facultades del Organismo para la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos a su cargo, entre las cuales se encuentran la de disponer modo, forma y plazo de presentación de las DDJJ y formularios de liquidación administrativa de gravámenes, regímenes de información, así como los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas.

8. Destacó que el régimen preventivo implementado, que describió, no implica ningún gravamen tributario, ni la creación lateral de nuevas figuras impositivas, ni modificación al sistema fiscal vigente, ni repercute en el pago de gravámenes.

9. Aseguró que el Reglamento fue dictado en el marco de las facultades que otorga el artículo 35 de la Ley N° 11.683 y el artículo 7° del Decreto N° 618/97, por lo que el ejercicio de dichas facultades se encuentran ajenas al control judicial, siendo, por ende, no judiciales, básicamente, en virtud de valoraciones de cuestiones de oportunidad, mérito y conveniencia que le son propias.

Asimismo, sostuvo que el plexo normativo señalado no debe interpretarse como facultades a ejercerse ante la preexistencia o inicio de una fiscalización, dado que ello no surge de la letra ni del espíritu del mismo.

10. Sostuvo que el papel de los asesores fiscales, es la de informar acerca de las planificaciones fiscales de sus clientes efectivamente realizadas y orientadas al pago de sus obligaciones fiscales, destacando que la norma cuestionada considera lícitas a las mismas, a la vez que el profesional puede sustraerse de su obligación en los términos del artículo 8° de la RG.

11. Destacó que la circunstancia que el contenido del informe sea, en su caso, hechos pasados (planificaciones fiscales ejecutadas) es propio de cualquier informe sobre hechos (de otro modo se trataría de informe de proyectos) y que dicha circunstancia no hace a la norma retroactiva en tanto no altera el patrimonio ni ingresos de lo que se informa, la naturaleza, licitud, características o efectos de los hechos informados.

A su vez, sostuvo, erróneamente se alega un "derecho adquirido" a no informar hechos anteriores a la implementación del régimen. Las planificaciones fiscales a ser informadas mantendrán las mismas características, efectos y naturaleza que tenían antes de la sanción de la Resolución General (AFIP) N° 4838: aquellas que eran lícitas lo seguirán siendo sin que tampoco se vea alterada su eventual ilicitud, de igual modo que no se modifica el deber de reserva del profesional que haya intervenido en la misma ni, claro está, el alcance de ese deber en cuanto susceptible de ser relevado por el interesado.

Por lo tanto, si ninguna alteración resulta del régimen de información cuestionado con relación a las planificaciones fiscales que deben ser informadas, la irretroactividad alegada resulta no sólo infundada sino inexistente.

12. En cuanto a la violación al derecho a la intimidad y al resguardo al secreto profesional, destacó que no se advierte agravio alguno, por cuanto el artículo 8° de la norma es claro al prever que el asesor fiscal que se ampare en el secreto profesional debe notificar al contribuyente tal circunstancia y, para ello, deberá consignarlo en la forma allí prevista. Sin perjuicio de ello, el contribuyente podrá relevar al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, a través del mencionado servicio. Por lo tanto, también devienen abstractos y conjeturales los agravios relacionados con las consecuencias penales invocados. Así, salvo relevamiento por el interesado, es decir el cliente, el mentado secreto se mantiene incólume.

A su vez, destacó que pese a su invocación, en el reclamo no se ha fundado adecuadamente el "secreto profesional" que pesa sobre los matriculados -y, en su caso, sus reales alcances- más allá de muy genéricas referencias a la Constitución Nacional.

Destacó que no se advierte cuál puede ser el agravio en casos donde las mismas normas que establecen el "secreto profesional" contemplan su relevamiento por el interesado -v.gr. artículo 6°, inc. f), Ley N° 23187, para el caso de abogados-.

13. Sostuvo que las argumentaciones vinculadas al establecimiento de nuevas sanciones impropias, no comprometen la legalidad del régimen, sino, en todo caso, ciertas consecuencias de su incumplimiento, lo que, igualmente, no acontece.

En tal sentido, destacó que los reclamantes confunden la eventual aplicación de sanciones, que no pueden ser otras que las preestablecidas por la ley -v.gr. artículo 38.1 de la norma de rito- y es lo contemplado precisamente en el artículo 14 de la Resolución General (AFIP) N° 4838; con la potestad del Fisco de establecer ciertos requisitos para la procedencia de determinados trámites que hace a su función de reglamentar o a la fijación de parámetros objetivos (v.gr. incumplimientos) para el ejercicio de sus facultades discrecionales (v.gr. concesión de facilidades de pago) que es a lo que refiere el artículo 13 de la citada resolución general.

A todo evento, sostuvo, si en determinado caso se excediera dicha potestad de reglamentación comprometiéndose el acceso a un derecho del particular que la AFIP no podía reglar, será ese caso concreto, indefinible aquí en abstracto, donde la actuación del Fisco resultará inválida en orden a la consecuencia que pretenda imponer por el incumplimiento, mas no, reiteró, respecto de la exigencia de la obligación de informar.

III. 1. Mediante providencia de fs. 189 se declaró la cuestión como de puro derecho, habiéndose ordenado el pase a sentencia a través del auto de fs. 191.

2. Finalmente, en fecha 21/3/2022, encontrándose los autos a despacho para el dictado de la sentencia definitiva, se presenta quien invoca ser representante legal del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, y pretende adherir en este estado del proceso, a la acción colectiva interpuesta por el Consejo actor.

Y considerando:

IV. Legitimación activa.

El orden lógico de las cuestiones a decidir, determina la necesidad de abordar en primer término el tratamiento de la defensa de falta de legitimación activa opuesta por el ente recaudador, en tanto aquella presupone la verificación de una determinada relación de la parte actora con la controversia debatida.

Sobre el punto, reiteraré fundamentos oportunamente expuestos en oportunidad de resolver el rechazo de la medida cautelar -providencia de fecha 20/4/2021-.

Corresponde en consecuencia, indagar en primer término si el Consejo actor se encuentra normativamente facultado para representar en juicio los intereses individuales homogéneos de sus asociados.

De resultar afirmativa la respuesta a dicho interrogante, deberá analizarse si se encuentra justificado el ejercicio de la acción de clase, en tanto por regla general, en materia de legitimación, los derechos sobre bienes jurídicos individuales son ejercidos por su titular, y ello no cambia por la circunstancia de que existan numerosas personas involucradas, -Fallos 332:111, consid. 10-

1. Sobre el primero de los aspectos señalados, contrario a lo argumentado por el fisco, encuentro que la Ley 10.620 contiene claras previsiones que autorizan al ejercicio de acciones como la intentada en el sub lite.

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires es una entidad de derecho público no estatal, creado para la consecución de los objetivos expuesto en la ley 10.620 y en la legislación que reglamenta el ejercicio profesional de los graduados en ciencias económicas.

Dentro de sus objetivos legamente estipulados, se encuentra "...Ejercer todas las otras funciones que tienden a jerarquizar, estimular y defender la profesión y amparar su dignidad, evitando que sea vulnerada tanto en lo colectivo como en lo individual, arbitrando, en su caso, las acciones extrajudiciales y judiciales pertinentes para hacer efectiva la protección de las profesiones de ciencias económicas y de sus matriculados..." -art. 41 inc. J- y "...Asumir la representación de los matriculados en cuestiones laborales relacionadas con el ejercicio profesional en materia judicial, extrajudicial o en relación de dependencia..." -art. 42 inc. N-.

Consecuentemente, resulta clara la legitimación para defender los intereses jurídicos cuya tutela aquí se persigue, sin limitación alguna, en sede judicial, por parte de la entidad que nuclea a los profesionales de ciencias económicas de la Provincia, órgano que en el ámbito de la delegación transestructural de funciones estatales, se encuentra revestido de naturaleza pública para llevar adelante el cumplimiento de un cometido público que se le encomienda, cual es el de controlar el ejercicio de la profesión con arreglo a las pautas preestablecidas en resguardo de los intereses, no de los profesionales individual y sectorialmente, sino de la comunidad que necesita del concurso de éstos para garantizar el afianzamiento de la justicia -doctrina, mutatis mutandi, del dictamen de Fallos 308:987 y 324:448-.

El reclamo de autos excede un interés meramente individual de cada uno de los asociados al Consejo, desde que la cuestión planteada incide en el adecuado ejercicio de la profesión y el servicio que los profesionales prestan a la comunidad.

Aquél interés jurídico, excede a la categoría de bien individual homogéneo. En rigor de verdad, se presenta como un bien colectivo indivisible sobre el que no existe posibilidad de apropiación particular dada la cotitularidad común del derecho -considerando 11 de Fallos 332:111 y punto II.1 del Reglamento de la Acordada 12/2016-.

Las normas que establecen nuevas cargas públicas (en la forma de deberes formales) en cabeza de los contribuyentes y los profesionales que prestan asesoramiento a aquellos, se relacionan con el correcto ejercicio de la profesión.

Resulta evidente entonces que el Consejo -en su carácter de persona jurídica de derecho público encargada de velar por el adecuado ejercicio de la profesión- es alcanzado por la reglamentación impugnada, razón por la cual se encuentra autorizado a impugnar su legitimidad ante el Poder Judicial.

Estableciendo la cuestionada resolución administrativa cargas formales informativas en cabeza de los profesionales que nuclea y representa el organismo accionante, al poder incluirse a los mismos en la categoría de "asesores fiscales", y previendo sanciones en caso de incumplimiento de sus preceptos, es que el mencionado Consejo se encuentra habilitado para deducir la acción en estudio.

2. Sentado lo expuesto, corresponde analizar si se encuentra justificado el ejercicio de la acción de clase, en los términos del punto II.2. c del Reglamento de Procesos Colectivos de la CSJN -Acordada 12/2016-.

Conforme reiteradamente lo ha dicho la Corte, la Constitución Nacional admite en el segundo párrafo del art. 43 una categoría de legitimación colectiva conformada por derechos de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos.

En estos casos no hay un bien colectivo, ya que se afectan derechos individuales enteramente divisibles. Sin embargo, hay un hecho, único o continuado, que provoca la lesión a todos ellos y por lo tanto es identificable una causa fáctica homogénea.

Ese dato tiene relevancia jurídica porque en tales casos la demostración de los presupuestos de la pretensión es común a todos esos intereses, excepto en lo que concierne al daño que individualmente se sufre.

Hay una homogeneidad fáctica y normativa que lleva a considerar razonable la realización de un solo juicio con efectos expansivos de la cosa juzgada que en él se dicte, salvo en lo que hace a la prueba del daño.

3. La procedencia de este tipo de acciones constitucionales requiere la verificación de una causa fáctica o normativa común, una pretensión procesal enfocada en el aspecto colectivo de los efectos de ese hecho y la constatación de que el ejercicio individual no aparece plenamente justificado.

Conforme tiene dicho la Corte en relación al último de los presupuestos referidos, el dictado de una sentencia con efectos extra partes resulta procedente únicamente;

A. Cuando se encuentra afectado el derecho de acceso a la justicia de los integrantes del colectivo afectado (Punto II 1. "c" del Reglamento de la Acordada 12/2016 y "Padec", Fallos 336:1236; "Unión de Usuarios y Consumidores", Fallos: 337: 196 y "Consumidores Financieros Asociación Civil p/ su defensa", Fallos: 337:753, consid. 13, 4º párrafo del precedente "Halabi") o;

B.- Existe un fuerte interés estatal en su protección, sea por su trascendencia social o en virtud de las particulares características de los sectores afectados (Fallos 332:111, consid. 13, Fallos 336:1236, consid. 10).

4. Si bien en autos no se encuentra suficientemente fundamentada la afectación del derecho de acceso a la justicia de los integrantes del colectivo, en tanto aquellos, en razón de la profesión que ejercen, se encuentran en una situación privilegiada -si se los contraponen al resto de la ciudadanía- para demandar judicialmente en forma individual la ilegitimidad de la norma (en cada caso que entiendan afectados sus derechos subjetivos exclusivos y excluyentes), encuentro que el análisis de legitimidad sobre la norma administrativa que impuso nuevas cargas públicas que inciden directamente en el ejercicio de una profesión de enorme relevancia social, se encuentra justificado en clave colectiva en virtud del fuerte interés estatal involucrado en la determinación de la validez del complejo normativo impugnado, en los términos de Fallos 332:111, consid. 13 y Fallos 336:1236, consid. 10.

En efecto, la demanda introducida por la actora invoca afectación a derechos de raigambre constitucional (principio de legalidad y reserva de ley, ejercicio laboral, secreto profesional, sanciones retributivas, entre otras) mientras que la accionada defiende la legitimidad de la norma en el adecuado y eficaz ejercicio de una función vital para el sostenimiento del Estado (recaudación tributaria, prevención de la evasión y elusión tributaria, transparencia en los regímenes de autodeterminación, entre otras).

En aquél orden, encuentro adecuada la resolución de la potencial tensión entre los derechos y principios que se encontrarían en pugna, a través de un único pronunciamiento que evite resoluciones individuales potencialmente contradictorias derivadas de procesos en los que se ventilan pretensiones sobre un mismo bien jurídico.

Conforme adelanté en los párrafos precedentes, la acción incoada posee una clara relevancia institucional, toda vez que la cuestión planteada excede el mero interés individual de las partes afectando de manera directa el de la comunidad. Paralelamente a la tutela de múltiples derechos individuales de la clase que se intenta representar, en el proceso bajo estudio se encuentra comprometida la función social del profesional en ciencias económicas (que interesa no solo a los profesionales sino a la comunidad de contribuyentes, destinataria de los servicios de aquellos) que puede caracterizarse también, como se dijo, como un bien colectivo.

Y es justamente aquella pretensión de tutela de un bien colectivo que interesa a toda la comunidad la que habilita la posibilidad de legitimar el reclamo en clave colectiva, en razón del interés público subyacente.

Por lo demás, la cuestión resulta -en lo sustancial- análoga a la ya resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 338:1455 ("Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires").

Finalmente, cabe destacar que el planteo efectuado en esta sede por el ente recaudador, resulta contradictorio con su propia actuación en sede administrativa, por cuanto en oportunidad de dar curso y desestimar el reclamo de fondo efectuado por el actor en el marco del procedimiento administrativo que culminó con el dictado de la RESOL-2021-5-E-AFIPAFIP, de fecha 02/02/2021, indirectamente reconoció el interés del Consejo en el pleito y su consecuente condición de afectado (art. 43 CN).

Por ello, se desestima la defensa de ausencia de legitimación del Consejo para accionar como lo hace, opuesta por el ente recaudador.

V. Existencia de caso. Caso justiciable.

1. Contrariamente a lo afirmado por el fisco, a mi criterio, se está en clara presencia de un caso o controversia en los términos del art. 116 de la Constitución Nacional y del art. 2º de la ley 27.

En autos, la afectación del ejercicio de los derechos pluriindividuales, se deriva de un contexto normativo que el peticionario pretende anular de forma inmediata, sin estar obligado a propiciar o soportar un acto particular que concrete su agravio, puesto que la misma vigencia del régimen reglamentario implementado, genera obligaciones concretas sobre sus destinatarios.

No se trata en autos de dar solución a una hipótesis abstracta, sino que se propone erradicar del orden jurídico, los efectos de la aplicación de la Resolución General atacada, que ya estableció nuevas y claras cargas públicas que recaen sobre la totalidad de los profesionales en ciencias económicas (que efectúan asesoramiento fiscal), colegiados en la institución actora.

Tampoco se busca obtener a través de la presenta causa una declaración de certeza sobre el alcance del régimen instituido, puesto que éste último es claro en cuanto a sus efectos (deberes que instaure), y la pretensión judicial canalizada (luego de transcurrida la etapa impugnativa administrativa) se orienta a obtener, derechamente, la declaración de inconstitucionalidad del régimen, por afectación de fundamentales garantías constitucionales.

La actora, no posee incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de la nueva relación jurídica existente a partir de la vigencia del reglamento (por ello enderezó la demanda como impugnación de reglamento y no acción declarativa). Por el contrario, ataca directamente la nueva situación de sujeción creada por la norma, por considerarla ilegítima.

En el sub lite, la mera entrada en vigencia del reglamento atacado, con vocación de regulación de alcance general, importa una conducta estatal explícita de la demandada, dirigida a exigir el cumplimiento de las cargas que la aquí actora cuestiona. En éste preciso instante, todos los asesores fiscales del país, deben cumplir con los nuevos deberes de información instaurados. Y ello, bajo amenaza de ser sancionados ante un incumplimiento. Tales circunstancias, evidencian que no se está frente a una mera consulta en la cual se busca responder acerca de la eventual solución que podría acordarse a un supuesto de hecho hipotético. La norma se encuentra vigente, como asimismo las obligaciones que ya resultan exigibles.

Por lo demás, ello es consistente con los precedentes adoptados por la Corte Suprema de Justicia en oportunidad de fallar las causas FLP 1298/2008/CSI-CAI "Colegio de Escribanos de la Provincia de Bs. As. e/ PEN si sumarísimo " (sentencia del 4 de septiembre de 2018), CSJ 329/2008 (44-C) /CS1 "Colegio Notarial de Mendoza c/ PEN (U.I.F.) s/ ordinario" (sentencia del 27 de septiembre de 2011); CSJ 1634/2013 (49-C)/CS1 "Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Tierra del Fuego c/ PEN - MJOH - Unidad de Información Financiera y otro s/ acción de inconstitucionalidad" (sentencia del 15 de julio de 2014); CSJ 3906/2005 (41-C) /CS1 "Colegio de Escribanos de Entre Ríos c/ P.E.N. (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación - Unidad de Información Financiera) s/ acción de inconstitucionalidad- incidente de apelación de medida cautelar" (sentencia del 26 de febrero de 2008) y CSJ 1371/2008 (44-C)/CS1 "Colegio de Escribanos del Neuquén c/ Estado Nacional - Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación s/ ordinario" (sentencia del 27 de septiembre de 2011), entre otras.

2. En relación a la inexistencia de caso justiciable por encontrarse atacada una potestad de gestión, concuerdo con quienes sostienen que los actos de gobierno, políticos o institucionales -aquellos que tienen como fin la organización o subsistencia del Estado- se presentan como una categoría irrazonable y carente de sustento constitucional -Balbín Carlos, Manual de Derecho

Administrativo, La Ley, 3er. ed., 2015, p. 339-.

En virtud de ello, resulta dogmática la doctrina que propone la imposibilidad de revisión judicial. Dichos actos están sujetos inexcusablemente al control del Poder Judicial -art. 116 de la CN-, sin perjuicio del respeto del campo discrecional de los poderes políticos.

Con indudable acierto señala Agustín Gordillo que no obstante las experiencias totalitarias por las que ha atravesado y atraviesa el mundo, siempre hay algún número de personas que sostienen la conveniencia política de que exista una categoría de actos del Poder Ejecutivo respecto de los cuales le sea vedado al juez declarar el derecho (o le sea vedado declararlo salvo casos excepcionales) y al legislador dictar normas jurídicas (la esotérica "zona de reserva de la administración").

El error político más grave lo cometen, desde luego, los jueces. Cuando el juez se inhibe de intervenir por considerar que, tratándose de una cuestión política, es extraño a su función entender de ella, adopta una grave decisión. De este modo está tomando él mismo una tremenda decisión política que no está autorizado a hacer; pues decir que un acto político es no justiciable, es decir que el juez considera como políticamente deseable la libertad del administrador. Ello es, precisamente, inmiscuirse en política, pretendiendo alterar el juego normal institucional de los poderes. Ésa y no otra es la intervención política que los jueces no están autorizados a hacer.

Como ha señalado Bidart Campos, "si se trata de respeto a la competencia -privativa o no privativa- de los órganos políticos, idéntico respeto merece la judicial (bien privativa por cierto) para controlar la constitucionalidad. Que el guardián no caiga en miopía, ni mire para otro lado, o de reojo, porque su función de defensa judicial de la constitución no tolera cederse, declinarse, ni abdicarse" -Bidart Campos, "La justiciabilidad: ¿cuestiones políticas y cuestiones abstractas?" LL, 2004- C, 1539-.

Debe sostenerse en consecuencia -continúa Gordillo-, la irrenunciable jurisdicción constitucional de los jueces para controlar todos los actos estatales (a pesar de todas las palabras que diga la jurisprudencia), puesto que en nuestro derecho positivo no hay, ni en el sistema constitucional, ni en la práctica jurisprudencial, actos de gobierno (no justiciables, institucionales, etc., según las preferencias semánticas de cada uno), puesto que actos de gobierno son aquellos cuya única característica definitoria es la irrevisabilidad jurisdiccional, mientras que en nuestro país no existen en la justicia actos inatacables por acción o recurso alguno; puesto que de hecho no se admite que existan actos no controlables jurisdiccionalmente, llámeselos del modo que se los llame -En igual sentido D'Argenio, "La justicia administrativa...", op. cit., cap. V, secc. B, § 88, pp. 242- 243; "La presunción de legalidad del acto administrativo es inoponible a la actividad jurisdiccional de los magistrados," LL, 2005-F, 316-.

VI. Delimitación del colectivo y alcance de la sentencia.

Descartados los obstáculos formales opuestos a la revisión de la actividad administrativa, corresponde en esta instancia del proceso, con carácter previo a expedirse sobre el fondo de la cuestión, confirmar la delimitación del colectivo cuya representación se arrogó la entidad actora, y respecto del cual se extenderán los efectos del presente pronunciamiento.

Ello, sin perjuicio, claro está, de la opción que puedan efectuar expresamente los sujetos que no deseen ser alcanzados por los efectos de la sentencia (opt out).

Conforme fuera oportunamente denunciado ante el Registro de Procesos Colectivos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Acordada 12/16 CSJN), el presente pronunciamiento, alcanzará a los profesionales en ciencias económicas que ejercen su profesión en la Provincia de Buenos Aires, efectúan tareas de asesoramiento fiscal y se encuentran matriculados ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires.

Consecuentemente, creo adecuado aclarar que en procesos colectivos referidos a bienes individuales homogéneos, como el sub iudice, los efectos de la sentencia dictada, respecto a aquellos miembros de la clase que no intervinieron en el proceso, pero la integran, podrán ser invocados judicial o administrativamente por los mismos en tanto la resolución importe ubicar al individuo en una posición jurídica más favorable que aquella en la que se encontraría si el pronunciamiento en el marco de la acción de clase no hubiera existido.

VII. Competencia de la AFIP para el dictado del Reglamento.

1. La crítica más severa que la parte actora formula sobre la reglamentación dictada por el ente recaudador, apunta al exceso en el cual habría incurrido la Administración, al invadir esferas reservadas al Poder Legislativo, en razón de que no existiría norma legal que habilite a la AFIP, a crear un régimen normativo como el impugnado.

Por su parte, la demandada, a fin de sustentar la validez del reglamento, afirma que la facultad reglamentaria se encuentra 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).

Consecuentemente, en este punto de la sentencia, corresponde dilucidar 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 transgresor (Fallos: 326:417)

3. Que 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 sentido (Fallos: 327:2258).

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 habilitación (Fallos: 318:1967), como consecuencia de la consolidación del principio de vinculación positiva de la administración a la ley.

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).

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, pues "toda disposición o reglamento emanado de cualquier departamento (...) que extralimite las facultades que le confiere la Constitución, o que esté en oposición con alguna de las disposiciones o reglas en ella establecidas, es completamente nulo" (Fallos: 155:290)" (R.369, L.XLIX. "Rizzo, Jorge Gabriel [apoderado Lista 3 Gente de Derecho] s/ acción de amparo c/ Poder Ejecutivo Nacional, ley 26.855, medida cautelar" [Expte. N° 3034/13], sentencia del 18 de junio de 2013).

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, aún 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.

Así, 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 aquél -Balbín, op cit., p. 73/74-.

4. 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 reglamentarias.

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 (Fallos: 318:1707).

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.

Al decir de Balbín, 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 dictada -CNFed, Sala II, 6/11/1997, "El ateneo Pedro García SALEEI c/ DGI", Impuestos 1998-A-629-.

Explica Carlos Balbín -op. cit p. 79-, 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 para resolver la presente cuestión- 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 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 impugnada Resol. General 4838/2020.

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 considerando VIII.

6. 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." -el destacado me pertenece-

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".

Dicha facultad, de conformidad a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo, puede alcanzar a responsables y/o (como sucede en el caso) a terceros.

7. Ahora bien, corresponde analizar en los siguientes párrafos, si parte de la materia reglamentada, corresponde al derecho tributario sustancial o formal, por cuanto la actora argumentó que la conceptualización y definición de los alcances del instituto "planificación fiscal" -que la Resolución atacada efectúa-, corresponde al derecho de fondo.

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 2003 -Fallos: 326:4251-.

En este punto, advierto que el concepto "planificación fiscal" aparece en el ordenamiento jurídico nacional, de la mano del reglamento impugnado.

Son los propios considerando 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..." .

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

Siguiendo a Catalina García Vizcaíno - Manual de Derecho Tributario, Abeledo Perrot, 5ta. Ed, 2020, Bs. As., p. 327-, 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.
- Los estímulos a la exportación.

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 herramienta ("...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..." -art. 3 RG 4838/2020-) no se crea, modifica o extingue aspecto alguna de la relación tributaria sustancial que pudiera existir entre los contribuyentes y cualquiera de los tributos cuya recaudación se encomendó a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

A partir de lo expuesto, se concluye que la demandada 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".

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

1. Sobre el punto, la parte actora sostiene que la norma crea una nueva carga pública en cabeza de sujetos ajenos a la relación tributaria -asesores fiscales-, arrogándose facultades legislativas, por cuanto el art. 17 de la CN determina que "...ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley...".

2. 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 Estado -Griziotti Benvenuto, Principios de Ciencias de las Finanzas, De Palma, Bs. As., 1959, p. 153-.

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 Constitución -Fallos 316:1335-.

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 derecho -Gómez Teresa y Folco Carlos María, Procedimiento tributario, Ley 11.683 - Decreto 618/97, 7º ed. La Ley, 2013, Bs. As., p. 583-.

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);

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.

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, Cassagne agrega su transitoriedad o duración temporaria (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, 6ed. Lexis Nexis, Tomo II, p. 340-).

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, en Fallos 224:785 la Corte destacó que debe establecerse "...por la ley, la índole y naturaleza de aquellas funciones...".

También, y con mayor exhaustividad, en Fallos 295:87 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." -el destacado me pertenece-.

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. Corresponde en consecuencia evaluar en esta instancia, si la norma habilitante contenida en el inc. 6) del el 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.

Adelanto que 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 en el punto 2 precedente, sostienen que resulta inconstitucional la norma contenida en el referido art. 22 de la LPT -Gómez/Folco, op. cit. 584-.

Al comentar el art. 6 de la LPT, sostienen que la actuación de los agentes de retención y percepción constituye una verdadera carga pública -Gómez Teresa y Folco Carlos María, Procedimiento tributario, Ley 11.683 - Decreto 618/97, 9º ed. La Ley, 2018, Bs. As., p. 115-.

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" -Fonrouge/Navarrine, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, 9º ed., Lexis Nexis, 2005, Bs. As., p. 235)-.

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 percepción (op. cit. p. 607) -el destacado me pertenece-.

4. También existe jurisprudencia en contrario -CNACC, Bahía Blanca, "De León Supermercados SA c/ DGI s/ ordinario", 23/2/1999-, 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 art. 30 del Modelo de Código Tributario para América Latina, admite la posibilidad de que la Administración designe agentes de retención y percepción, al reglar que "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".

5. Para dar respuesta a dicho 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-).

Es obvio que 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.

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 oportunidad de desarrollar el considerando VII, 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.

Por lo demás, las circunstancias de emergencia invocadas para dictar la norma materialmente legislativa, no han sido puestas en tela de juicio en forma expresa o implícita a través de la demanda interpuesta.

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 propia (artículo 99.3, segundo párrafo), sea por virtud de la delegación que, en su favor, haga el Congreso (artículo 76, primera parte).

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" (artículo 100, incisos 13 y 12, respectivamente).

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".

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-.

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 permanente -Spisso Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, Lexis Nexis, Depalma, 2 ed., Bs. As., 2000, p. 280-.

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 vigente (art. 76, CN), por lo que el Presidente no puede en ningún caso subdelegar competencias legislativas en los órganos inferiores, ni siquiera con autorización del Congreso -Balbín, op. cit. 86-.

También se manifiesta en aquella dirección Agustín Gordillo -"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: *Delegatas potestas non delegare potest*" (Gordillo -Agustin, Tratado de Derecho Administrativo, T 1, https://www.gordillo.com/pdf_tomo1/capituloVII.pdf. p. VII.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 urgencia (art. 99 inc. 3 CN) -Balbin, op. cit. 85-.

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 individuales -Spisso, op. cit. p. 280-.

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 Legislador -Balbin, op. cit. p. 83-.

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 regulaciones -Balbin, op. cit. p. 85-.

Bajo los términos ampliamente generales en los que se encuentra 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 formal -Balbín, op. cit., p. 85- tal como ocurre en el caso.

A su vez, la Constitución desautoriza al Poder Ejecutivo asumir facultades legislativas por decreto de necesidad y urgencia -Gordillo Agustin, Tratado de Derecho Administrativo, T 1, https://www.gordillo.com/pdf_tomo1/capituloVII.pdf. p. VII.38-.

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 materias -Bielsa, Derecho Constitucional, Bs. As., 1959 p. 480-.

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. Que 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 le 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, detalladas en el considerando VIII. 3 de la presente sentencia).

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.

Por lo demás, no se desprende del art. 107 de la LPT, ni de la doctrina expuesta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 319:71 ("Dirección General Impositiva c/ Colegio Público de Abogados de la Capital Federal s/ Medidas Cautelares", sentencia del 13-2-96) que la AFIP pueda suplir el pedido expreso y concreto (sea dentro o fuera de un procedimiento de determinación) al que refiere la norma en su primer párrafo (el deber de colaboración opera ante pedido de los funcionarios, y no con carácter general y en abstracto como lo establece la Resol. General 4838/2020).

Y aunque también resulte evidente de una mera lectura de la norma, y sin perjuicio que al igual que el art. 107, el art. 11 de la LPT no fue invocado en los fundamentos de la Resolución atacada, la última de las normas no resulta válida para fundar la competencia en el dictado de la Resol. 4838, puesto que se encuentra orientada a reglar el sistema de declaraciones juradas (de obligados al pago de deuda propia o ajena), instituto que no guarda ninguna similitud con el régimen de información establecido por el reglamento impugnado.

11. Finalmente, creo conveniente señalar que la ausencia de planteo concreto de la inconstitucionalidad del art. 7 inc. 6 del DNU 618/97 por la parte actora, no impide a este Juez, ejercer el control de convencionalidad y declarar la incompatibilidad del mismo con el texto constitucional, a tenor de lo expuesto por la Corte en Fallos 324:3219 y 335:2333, entre tantos otros.

La doctrina allí expuesta, destaca que si bien los tribunales judiciales no pueden efectuar declaraciones de inconstitucionalidad de las leyes en abstracto, es decir, fuera de una causa concreta en la cual deba o pueda efectuarse la aplicación de las normas supuestamente en pugna con la Constitución, no se sigue de ello la necesidad de petición expresa de la parte interesada, pues como el control de constitucionalidad versa sobre una cuestión de derecho y no de hecho, la potestad de los jueces de suplir el derecho que las partes no invocan o invocan erradamente -iura novit curia- incluye el deber de mantener la supremacía de la Constitución (art. 31 de la Constitución Nacional).

12. La forma en la que se resuelve, torna abstracto el tratamiento de los restantes agravios.

Resta señalar que el presente pronunciamiento, no importa valoración alguna en cuanto al fondo del régimen implementado, orientado indudablemente a facilitar la determinación y percepción de recursos que el ordenamiento jurídico ha encomendado al ente recaudador y consecuentemente, al mejoramiento del sistema tributario, sobre el cual se apoya el Estado para su propia existencia.

No obstante, sabido es que las disposiciones que establezca la Administración, son válidas en la medida en que resulten razonables y mantengan adecuada proporción entre la necesidad de custodiar el interés público comprometido y eviten desnaturalizar los derechos constitucionales de los afectados.

La reserva de ley en la materia, máxime cuando se encuentra expresamente dispuesta en el texto constitucional, como se verifica en el sub lite, 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.

El desarrollo y el progreso no son incompatibles con la cabal observancia de los arts. 1º 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 instituciones (Fallos: 333:935, cons. 15 del voto de la mayoría, y su cita).

Máxime cuando, en supuestos como el que motiva el presente proceso, 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 en el caso, 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 -Gordillo, op. cit., VII.37-.

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 central (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.) 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 -decía- , si el país se institucionaliza, de los integrantes del Poder Ejecutivo y sus dependientes jerárquicos

IX. En ultimo oden, sobre la presentación del Presidente del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, corresponde destacar que no se ha acreditado debidamente la personería invocada (art. 46 del CPCCN)

Sin perjuicio de lo expuesto, atento los términos del escrito en proveimiento, es dable mencionar que no se encuentra prevista en la normativa procesal vigente la figura de "adherente", por cuanto el art. 43 segundo párrafo de la Constitución Nacional refiere a la legitimación colectiva (bienes colectivos o acción de clase) o a la individual (afectado), sin categorías intermedias.

En efecto, la presente sentencia alcanza únicamente a los sujetos comprendidos en la clase cuya representación se arrogó en el presente proceso, el Consejo de Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, quedando excluidos del efecto expansivo, todos los sujetos que no participen de aquella categoría.

Consecuentemente, en atención al estado procesal de autos, toda pretensión a través de la cual se intente canalizar idéntico embate a la Resolución General en cuestión, mediante la invocación de representación de un colectivo de diferente composición, deberá ser iniciada a través de un nuevo proceso, cumpliendo en lo pertinente, con lo dispuesto en el Reglamento de la Acordada 12/2016 de la CSJN.

Por ello, consideraciones expuestas;

Fallo:

1.- Haciendo lugar a la demanda interpuesta por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires contra la Administración Federal de Ingresos Públicos, declarando la inconstitucionalidad de la Resolución General 4838/2020 -Régimen de información de planificaciones fiscales- y del art. 7, inc. 6) del Decreto 618/97, por vulnerar el principio de reserva de ley (arts. 17 y 19 de la Constitución Nacional), con los alcances subjetivos detallados en el punto 2 de la parte dispositiva.

2.- Estableciendo que la presente sentencia, en razón de la legitimación colectiva invocada por la actora, alcanza a la totalidad de los profesionales en Ciencias Económicas que ejercen su profesión en la Provincia de Buenos Aires, efectúan tareas de asesoramiento fiscal y se encuentran matriculados ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires (Acordada 12/2016 de la CSJN).

3.- Imponiendo las costas a la demandada, objetivamente vencida (art. 68 del CPCCN).

4.- Comuníquese al Registro de Procesos Colectivos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (punto IX del Reglamento de la Acordada 12/2016 de la CSJN)

5.- Regulando los honorarios del profesional interviniente por la parte actora, Dr. Guillermo Fabián Giannotti, en la suma de 40 UMAs (equivalentes a \$297.560,00) -arts. 19, 44 inc. a) y ccds. de la Ley 27.423 y Acordada 4/2022 de la CSJN-.

Todo ello, con más el 10% de aporte previsional ley 23.987 y la alícuota de IVA en caso de corresponder.

Se hace saber a los profesionales intervinientes que deberán acreditar en autos, en el plazo de cinco días el pago de los aportes previsionales, conforme lo dispuesto por la Res. 484/10 del Consejo de la Magistratura del Poder Judicial de la Nación, una vez percibido el honorario.

La representación letrada de la demandada AFIP, se encuentra comprendida en las disposiciones del art. 2 de la Ley 27.423.

Regístrese y notifíquese.-

6.- Respecto a la presentación del Presidente del Colegio de Abogados de la Capital Federal, de fecha 21/3/2022, deberá estarse a lo dispuesto en la consideración novena.

ALBERTO OSVALDO RECONDO

Juez Federal

En igual fecha se libraron cédulas a la parte actora, demandada y el Sr. Fiscal Federal. Conste.-

FRANCO EZEQUIEL MALIZIA

Secretario Federal

