

20° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Comisión N° 1

“Procedimiento y Ley Penal Tributaria”

I. Reconocimientos

La función de Relator del Tema II del 20° Simposio de Legislación Tributaria Argentina, con que nos ha honrado el Consejo Profesional de Ciencias Económicas en la persona de su Presidente, el Dr. Humberto Bertazza, no podría haberse llevado a cabo sin los valiosos aportes de los autores cuyos trabajos, realizados en base a las directivas pertinentes, se reseñan en este Informe; de la exposición y discusión de los mismos, así como de las intervenciones de los panelistas y participantes, todo lo cual seguramente confluirá en las conclusiones que siempre constituirá un importante material de consulta para investigadores, legisladores y jueces.

Al agradecimiento expresado en el párrafo precedente, debo sumar mi pública gratitud hacia el señor Presidente del y al señor Presidente del Comité Ejecutivo, Dr. Armando Lorenzo quien con su conocimiento y experiencia, en todo momento apoyó y guió la tarea de relatoría, la que se vio enriquecida por el intercambio de ideas con el Presidente de esta Comisión, Dr. César Litvin así como también con su Vicepresidente, Dr. Martín Caranta.

II. Introducción

La ingente reforma instrumentada por la Ley N° 27.430 a la Ley N° 11.683 de Procedimientos Tributarios trajo una gran cantidad de novedades respecto de las cuales el Simposio cuya relatoría está a nuestro cargo se dedicará a debatirlas en la medida y en el tiempo que las limitaciones horarias nos impongan atento la gran cantidad de temas, al menos cuestionables – sin que sean justificados o no los cambios impetrados- que han sido motivo de la importante modificación impetrada.

Ciertamente creemos que muchos temas reformados, si bien están pendientes de reglamentación y, en rigor de verdad, casi todos, lo cierto es que la oportunidad deviene propicia para que precisamente cuando se instrumente los mecanismos que reglamenten las situaciones que fueron materia de modificación legal, lo hagan en un todo de acuerdo con los principios que dominan y posee una técnica legislativa acorde a las circunstancias la cual debería aparecer dotada de una redacción que garantice liminarmente el derecho de defensa de raigambre constitucional ya que de así no hacerlo nos veríamos en un serio problema a los fines de la aplicación de la normativa ahora modifica.

Nos podemos olvidarnos que determinadas modificaciones rozan ese trípode que conforma el derecho de defensa como lo son el domicilio, la notificación y los plazos. Por lo tanto, la depurada técnica no puede dar lugar a dudas de tipo alguno en cuanto a la reglamentación de los institutos que así prevé la ley.

Otra de las cuestiones sobre las que debe esperarse una redacción prudente y concienzuda por parte del organismo encargado de reglamentar es el cumplimiento de un principio que actúa

como estandarte de la reforma –según lo señala la propia presentación del Dr. Eliseo Devoto¹- y que precisamente lo constituye **la seguridad jurídica**, de la cual a la brevedad haremos un pequeño recordatorio a los fines de mantenerla viva en las redacciones que se produzcan de aquí en adelante atento el compromiso reglamentario asumido legalmente.

En estos términos, la convocatoria realizada por el Consejo Profesional ha dado como resultado la presentación de diversas ponencias de las cuales el Comité respectivo ha aprobado los que siguen, citadas en orden alfabético, según el apellido de los autores:

- Goyeneche, Eugenio y Pierri, Fernando Marcelo – “El Acuerdo Conclusivo Voluntario”
- Suozzi, Leonel Alejandro – “Una visión superadora sobre la retroactividad del Régimen Penal Tributario de la Ley 27.430”

En el presente informe, se hará una breve reseña del contenido de dichos trabajos, para luego analizarlos en forma temática.

Los Dres. Pierri y Goyeneche se han abocado a analizar en profundidad esta novedosa herramienta incorporada a la Ley N° 11.683 de Procedimientos Tributarios que ha dado en llamarse “Acuerdo Conclusivo Voluntario”.

A tal fin, la investigación se nutre del análisis de institutos similares en el Derecho Comparado y lo que se ha dado en conocer como “Resolución Alternativa de Conflictos Tributarios” especificando que en la evolución que ha tenido en los países donde se analiza dicho instituto aparece el mismo interrogante y es su compatibilidad con la prohibición de indisponibilidad del crédito fiscal.

También señalan a modo de introito que el método del mutuo acuerdo implica la adopción de la figura jurídica del contrato obligándose las partes recíprocamente a respetar y hacer respetar las condiciones expresas en el mismo y, remitiendo a lo señalado por el art. 958 del Código Civil y Comercial de la Nación añaden “...dentro de los límites impuestos por la ley, el orden público, la moral y las buenas costumbres...”.

Asimismo aseveran que el contrato de transacción asegura la eficacia en la implementación de mecanismos alternativos de resolución de conflictos tributarios al propiciar que las partes, para evitar un litigio y haciéndose concesiones recíprocas, finiquiten situaciones de incertidumbre.

Por otra parte, el Dr. Suozzi exhibe con vehemencia –y fundadamente según su sano criterio- una visión por demás interesante y conflictiva y a la que él reconoce como “*superadora*” sobre la consabida retroactividad del Régimen Penal Tributario instrumentado a través de la reforma impetrada por la ya citada Ley N° 27.430.

Para ello señala que uno de los extremos indispensables para garantizar los preceptos constitucionales en materia tributaria es, sin dudas, la certeza jurídica en relación con la materia fiscal y, dentro de este universo, la regulación de las normas penales tributarias para añadir –adentrándose en tema- que con la reciente sanción de la ley 27.430 se generó una gran controversia en cuanto al aumento de la base monetaria para la punibilidad respecto de los delitos asociados al Régimen Penal Tributario.

Agrega que antecedentes legislativos similares (sanción de la ley 26.735 con elevación de los montos impuestos en la ley 24.769) demostraron una inclinación de la jurisprudencia hacia la postura de bastas corrientes doctrinarias que afirmaban que debía operar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna a los fines de sobreseer a aquellos ya imputados con

¹ Panelista de este Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

anterioridad a la modificación de los montos comprendidos en ambas normas al momento de dicha reforma.

De allí que el tópico que el autor considera –y que desarrolla prolijamente- es dividido sobre dos bases de análisis:

* En primer lugar, si la retroactividad es realmente un criterio correcto, tanto desde el punto de vista jurídico, pero también con fundamento económico, dada la especial naturaleza de la condición objetiva de punibilidad que el legislador quiso atribuir a este tipo penal (*lege data*).

* En segundo lugar, y fundamentalmente, el objetivo no solo es resolver esta controversia que afecta a los ya imputados con anterioridad a la reforma sino también buscar una solución que logre eliminar, o por lo menos disminuir este conflicto en cuanto a futuras reformas legislativas (*lege ferenda*).

A modo introductorio y en consonancia con lo planteado oportunamente en las directivas de esta relatoría, consideramos que resulta de vital importancia para cualquier análisis que se pretenda hacer referencia, ahondar –atento a que estamos en presencia de un Simposio **SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA**- ir a la fuente, esto es, a ese aspecto que por precedente se torna en vital a los efectos del entendimiento posterior por parte de todos los operadores jurídicos, es decir, la técnica de legislación aplicable ya que entendido este tópico vamos a poder interpretar si existe o no una anomia en muchas conductas tributarias que el Fisco cualifica o el plexo normativo fiscal se encuentra pletórico por la plenitud de regulaciones que ostenta en su haber.

Consideramos que nadie mejor para explicar el tema recién resaltado que Ricardo A. Guibourg quien –entre sus infinitas notas que nos ilustran cotidianamente- ha señalado² lo siguiente y que, creemos desde esta relatoría, es merecedor de ser escuchado y sobre todo de ser respetado por las instituciones que nos gobiernan y que la postre terminan regulando el derecho de todos.

“Suele decirse que un derecho y una obligación son dos caras de la misma moneda: si yo tengo un derecho, es porque alguien está obligado a respetármelo o asegurármelo; si yo tengo una obligación, es porque alguien (su beneficiario) tiene el derecho de que yo la cumpla. En estas condiciones, establecer una obligación o proclamar un derecho deberían ser acciones legislativas tan equivalentes como decir que Juan es tío de María o que María es sobrina de Juan.

Sin embargo, entre los dos procedimientos hay una diferencia técnica. Cuando la ley dispone una obligación, suele señalar quiénes y en qué casos están obligados, en qué consiste la conducta que se espera de ellos, en qué momento deben cumplirla y qué consecuencias han de enfrentar quienes no la cumplan. Por ejemplo, los empleadores deben pagar los salarios, en la cantidad convenida, pero sujeta a ciertos mínimos legales o convencionales dentro de los cuatro días posteriores al vencimiento de cada período; si no lo hacen, pueden ser objeto de reclamo judicial y corren además el riesgo de que el trabajador se considere despedido con justa causa, lo que les irrogará mayores gastos.

Frente a esos datos, decir quién tiene el derecho es casi superfluo: aquel que haya de verse beneficiado con el cumplimiento de aquel deber, especialmente si tiene la posibilidad de exigir ese cumplimiento mediante una acción judicial, puede ser fácilmente identificado como el titular del derecho.

En cambio, cuando la ley establece un derecho especifica quiénes lo tienen y menciona genéricamente su resultado. Por ejemplo, todos los habitantes de la Nación tienen derecho de acceder a una vivienda digna. No aclara la Constitución qué conductas deben llevarse a cabo para asegurar ese derecho, ni quiénes son los obligados a cumplirla, ni a partir de qué plazo se

² Guibourg, Ricardo A. – “El riesgo de los derechos” – Diario la Nación – 11/01/2010

los considerará infractores si no lo hacen. Y, además, estos datos no pueden deducirse de la norma con tanta facilidad como en el supuesto inverso. El resultado es que quien considere insatisfecho el derecho que se le ha asignado no sabe a quién reclamárselo, ni en qué medida, ni en qué tiempo, ni –muchas veces- bajo qué apercibimiento legal.

También existe la posibilidad de que, a la hora de buscar a los obligados, el derecho en cuestión entre en conflicto con derechos asegurados a terceros, con resultado práctico incierto. Por ejemplo, si el derecho a la vivienda se ejerce mediante la ocupación de un edificio ajeno, la situación afectará el derecho de propiedad del dueño del inmueble. El ejercicio del derecho de transitar libremente puede verse enfrentado con el derecho de otros a manifestar sus protestas o sus peticiones.

En otras palabras, si en verdad se quiere asegurar un derecho a favor de alguien, limitarse a proclamarlo como tal es mucho menos eficiente que imponer las obligaciones correspondientes a quienes hayan de satisfacerlo.

Ahora bien, para advertir esta diferencia es preciso echar a la técnica legislativa una mirada un poco más desapasionada que la que estamos habituados a emplear: la mirada de la filosofía jurídica. El tema de los derechos nos apasiona porque nos consideramos personalmente agraviados por una cantidad de situaciones pasadas o presentes y nos sentimos satisfechos, como frente a una reivindicación largamente esperada, cuando se nos convierte en protagonistas públicos del derecho que, a nuestro parecer, venía siendo conculcado.

Esta superioridad emotiva de los derechos sobre las obligaciones, inversa a la superioridad técnica de las obligaciones sobre los derechos, se ha convertido en una tendencia mundial irrefrenable: las constituciones modernas enuncian cada vez más derechos, valores y principios a favor de los ciudadanos y, a la vez, aseguran que esas previsiones sean directamente aplicables, lo que produce una agradable sensación generalizada de protección legal. Pero, en la práctica, garantiza menos de lo que parece y acaba por poner la determinación de las obligaciones concretas en manos de los jueces, quienes –cualesquiera sean su idoneidad profesional y su empeño en asegurar los derechos- no cuentan con los parámetros políticos, económicos y sociales que, desde un punto de vista colectivo, están a disposición de los legisladores y, en cambio, deben atenerse generalmente a lo que se invoca y prueba en la causa concreta que deciden.

Es claro que la actual tendencia a favor de la técnica de los derechos conviene a quienes ejercen el poder político. Si yo logro sancionar una ley que obliga a todos los xxx a proporcionar a los yyy, en el tiempo ttt, la prestación zzz, es probable que los xxx salgan a la calle a manifestarse en mi contra, diciendo que estoy cercenando sus propios derechos y libertades, lo que me pondrá en medio de una controversia política. En cambio, si mi ley proclama que todos los yyy tienen derecho a la prestación zzz, provocho una manifestación favorable de los yyy, que me considerarán su defensor, protector o benefactor, mientras los xxx, no mencionados por el texto legal, prefieren no considerarse involucrados por el momento y quedan cautamente a la espera de mayores precisiones. Cuando llegue el tiempo en el que los yyy reclamen su zzz y acaso los jueces terminen por considerar obligados a los xxx, habrán pasado años, yo habré capitalizado una ventaja política, acaso habré sido reelecto y estaré pensando ahora en algún modo semejante de ganarme el apoyo de los www. Si los yyy no obtienen un grado aceptable de zzz, la culpa ya no será mía (recordemos que yo fui precisamente quien reconoció ese derecho), sino de los funcionarios posteriores, que no habrían procurado el cumplimiento de la ley, o de los jueces, a quienes imputaré insensibilidad hacia los yyy o, incluso, cierta lenidad respecto de los xxx.

He usado letras a modo de variables para resaltar que este razonamiento vale para cualquier derecho que se proclame. Las reflexiones que anteceden no van dirigidas en contra de los derechos; por lo contrario, sugieren que cierta técnica legislativa pueda garantizarlos mucho

mejor que otra y que, como la segunda es más brillante y afectivamente atractiva que la primera, las leyes –y sobre todo las constituciones- la adoptan con esperanzada alegría, los observadores la ensalzan como un logro político y los titulares de los derechos, que deberían ser sus beneficiarios, a menudo acaban por sufrirla como el inicio de un proceso kafkiano.”

A lo señalado, sólo nos cabe agregar que como bien lo cita José Manuel Lastra Lastra³, el lenguaje legal es aquel en el que “se escriben las normas”. Es el lenguaje que hablan los profesionales del derecho. El principio de seguridad jurídica exige claridad y certeza de las normas. La certeza es “precisión y la precisión, claridad técnica”. En suma, la claridad, precisión y apropiada corrección lingüística, son las virtudes que deben presidir un buen lenguaje legal, porque, además, nada anuncia que tantas y tantas máquinas inventadas por el hombre, puedan sustituir con irreverencia a “ese precioso don del hombre, que es el pensar”.

El mentado autor señala que el estilo jurídico debe ser transparente y claro como un cristal, a través de cuya estructura han de irradiar las ideas y los pensamientos. El buen uso del lenguaje no conduce a facilitar la comunicación entre los humanos y el lenguaje técnico contribuye al buen entendimiento entre los profesionales de una ciencia o arte. Las normas de derecho escrito requieren de ser leídas e interpretadas en los textos que se plasman, para desentrañar “el significado que el derecho tiene”.

Del mismo modo, aparece como un componente esencial que nos atañe sobremanera en materia tributaria y en el tema que aquí abordamos y tal como lo señaláramos precedentemente, **el principio de seguridad jurídica**, no existiendo probablemente otro principio jurídico tan habitualmente invocado como éste.

César García Novoa⁴ señala en la introducción de su libro que pocos principios como éste se manifiestan con tanta indefinición y con una tan acentuada carencia de contenido propio resultando, sin embargo, que la evidencia de los hechos es la que nos viene a mostrar que es la seguridad la mayor aspiración del contribuyente en el Derecho tributario de nuestros días.

Frente al aparente agotamiento de otros principios (capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad...) nos encontramos ante situaciones en las que una y otra vez se vulnera el derecho a la certeza de los contribuyentes.

Y es por ello, señala el autor con meridiana claridad, que la seguridad, una de las principales aspiraciones humanas, sólo puede entenderse tomando en consideración la dimensión social del hombre y en cuanto característica de la condición humana se puede definir como la pretensión de todo sujeto de saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás.

Cuando a la seguridad la adjetivamos de “jurídica” estamos pensando en la idoneidad del Derecho para lograr ese saber a qué atenerse.

La seguridad que deriva de la existencia del Estado no puede localizarse sólo en su condición de poder público componedor de conflictos,

El Estado que adquiere su máxima expresión en tanto jurificación del poder público, expresa también la seguridad a través de su función de garantía y es por ello que la seguridad en el Estado no podrá ser otra cosa que la seguridad mediante la positividad del Derecho; seguridad, por una parte, previa al conflicto, entendida como la existencia de instrumentos tuteladores de

³ Lastra Lastra, José Manuel – “Derecho a la Lengua y Lenguaje Jurídico”- UNAM – Instituto de Investigaciones Jurídicas – Biblioteca Jurídica Virtual

⁴ García Novoa, César – “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000

intereses individuales, y seguridad, por otra parte, en tanto componedora y armonizadora de tales intereses cuando los mismos colisionen en eventuales conflictos.

Con este panorama general que anticipamos y que enmarca los tópicos a desarrollar, procedemos seguidamente a realizar un análisis de mayor profundidad de los temas abordados a fin de dejar presentados los mismos dentro del marco normativo e interpretativo aplicable.

III. Ley de Procedimientos Tributarios N° 11.683

a. Facultades de Verificación y Fiscalización

Tal como lo señaláramos oportunamente en el marco de la Directivas de esta relatoría, la jurisprudencia acuñó una definición de "fiscalización" que, a la postre, iba a traer consecuencias en la relación fisco-contribuyente y, en particular, en una mayor regulación de la mentada relación a tenor de ofrecer una mayor seguridad jurídica.

De allí que oportunamente citáramos que "*...la fiscalización implica la intromisión legítima del ente estatal en la esfera de la actividad del contribuyente a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo tanto, hace al derecho de defensa y a la garantía del debido proceso administrativo que el particular conozca fehacientemente qué parte de su esfera privada y sobre qué asuntos alcanzará la fiscalización...*"⁵.

Dicha consecuencia se vio plasmada en la Reforma incoada por la Ley N° 27.430 a la Ley N° 11.683 de Procedimientos Tributarios insertando la ya hartamente conocida "Orden de Intervención" –según el *nomen juris* que se le ha dado a nivel nacional- y que aparece instrumentada a través de un formulario identificado como F.8000 el cual contiene todas las previsiones que la Justicia demanda como para cumplir acabadamente con la significación del término "fiscalización" antes citado.

Al respecto, el Dr. Gorosito⁶ avala la tesis de la mentada reforma sosteniendo que la orden de intervención será requisito indispensable para ejercer las facultades de fiscalización y verificación y que la ley ha sido minuciosa en detallar las formalidades que debe contener el documento, que hacen a su validez jurídica:

- fecha en que se dispone la medida,
- funcionarios encargados,
- datos del fiscalizado (nombre y apellido o razón social, CUIT y domicilio fiscal)
- impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización.
- firma del funcionario competente,
- previo al inicio del procedimiento,
- notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización,
- ampliaciones de la orden de intervención, mismos requisitos en los mismos términos, la finalización de la fiscalización debe ser notificada fehacientemente.

⁵ "Otto, Héctor Emilio c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 24/11/2016

⁶ Panelista del presente Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

Y si bien señala -el mentado tributarista- que la jurisprudencia no era pacífica al sentenciar la nulidad de determinaciones de oficio, por carencia de orden de fiscalización, o defectos de la misma⁷. La nueva disposición legal implicará la nulidad de dichas determinaciones, en cuanto estén basadas en fiscalizaciones sin orden de intervención en regla, añadiendo que la exigencia ya estaba dada por el dictamen 29/2002 de la Dirección de Asesoría Legal, y la incorporación a la ley le da partida de defunción a la ilegal fiscalización electrónica, dispuesta por la RG 3.416.

Ya oportunamente, el recién citado autor –y prestigioso panelista de este Simposio- había sido extremadamente crítico de la resolución recién citada señalando que la intención de modernización que surge de los considerandos de la RG 3.416, maximizando la explotación de los recursos informáticos del organismo, y creando un sitio virtual que contendrá los requerimientos de fiscalización y la respuesta del responsable, queda inutilizada por las graves violaciones legales y en especial, al derecho de defensa, que son palmarias en la norma administrativa.

A mayor abundamiento señaló que la fiscalización electrónica es un verdadero catálogo de transgresiones a la ley: la suspensión de la constancia de inscripción (CUIT), la violación al secreto fiscal, la ausencia de notificación de inicio de inspección en regla, la pretensión de sortear la opción del domicilio fiscal electrónico instituyendo un "sitio virtual", la violación al sistema legal de notificaciones, la inexistencia de acto administrativo válido y falta de procedimiento escrito, la omisión de formar expedientes, la omisión de firmas tanto de funcionario como del contribuyente, la limitación a los medios de prueba, el intento de asignar carácter de declaración jurada a las comunicaciones del responsable, la carencia de sitio "seguro" informático, con el agravio a la seguridad jurídica.

El Dr. Soler señala⁸ que la comunicación emanada de la dependencia fiscalizadora de la AFIP constituye un requisito formal necesario para garantizar el ejercicio de sus derechos por parte del inspeccionado, teniendo en cuenta las consecuencias que pueden derivarse de la actuación administrativa y en efecto, la misma puede conducir al acto de determinación de oficio y, en ocasiones, a la incriminación del contribuyente por presuntas infracciones.

Con relación a esto último y a la pretendida utilización de la información colectada para utilizarla como órgano de prueba para probar la existencia de infracciones con interés sancionatorio, el reconocido doctrinario sostiene que deberá tenerse en cuenta que el organismo fiscal deberá alertar al contribuyente que la información recogida puede ser usada en su contra, de modo tal de que este pueda hacer uso del derecho a no declarar contra sí mismo.

Al mismo tiempo, agrega que el aviso de la inspección tiene la virtualidad de acotar el marco dentro del cual la inspección tiene facultades investigativas y que las mismas pueden desarrollarse en el domicilio fiscal del inspeccionado, en el lugar en donde se realicen las actividades gravadas, en el lugar en donde se encuentren los elementos respaldatorios de las

⁷ A favor de la nulidad: "*Paravati, Norberto José*", TFN, C, 25/02/2005; "*Banca de Junín SRL*", TFN, C, 31/08/2011; "*Canevari, Jorge Erardo*" TFN, A, 31/05/2012; "*Vizzuso, Héctor Ricardo*", TFN, C, 28/02/2014; "*Europa S.R.L.*" TFN, D, 20/08/2014; "*Padín, Ricardo Jorge*", TFN, C, 27/02/2015; "*Servicios Parana S.R.L.*", CCAF, II, 07/05/2015 – En contra: "*Banca de Junín SA*", CCAF, I, 04/09/2014

⁸ Soler, Osvaldo H., "Procedimiento Tributario. Reforma de la ley 11.683", Revista Impuestos – Práctica Profesional-XX, pág. 138, Editorial Thomson Reuters (La Ley)

operaciones vinculadas con los hechos imposables correspondientes, o en las agencias o distritos de la AFIP-DGI.

En relación a las excepciones a las formalidades de la Orden de Intervención –incorporadas por la reforma de marras, consideró el Dr. Soler que no es feliz, en su opinión, la inclusión de este nuevo artículo conteniendo las mismas ya que en efecto, se le está facultando al organismo fiscal a realizar lo que en doctrina se conoce como expediciones de caza y pesca.

Las facultades conferidas al ente recaudador en punto a requerir información a terceros así como a citarlos o, inclusive, inspeccionarlos, se inscriben dentro del marco acotado por un proceso de verificación o fiscalización realizado en cabeza de cualquier presunto responsable. No podría el Fisco requerir a cualquier tercero información indiscriminada sobre cualquier contribuyente que no esté sometido a verificación porque se presupone la actividad del organismo recaudador orientada a cumplir el desempeño de sus funciones de fiscalización. Solo la iniciación de una fiscalización concretada sobre un contribuyente o responsable le otorga al fisco la facultad de efectuar requerimientos.

Por último añade que todo requerimiento individual efectuado a un sujeto en su condición de contribuyente o responsable debe ir acompañado por el cumplimiento de los requisitos formales enunciados en el artículo anterior y que por otra parte, es menester que la AFIP notifique al sujeto requerido que el contribuyente o responsable por el que solicita información se inscribe dentro del marco de una inspección individualizada con relación a los primeros.

Ha de tenerse en cuenta además –señala el distinguido tributarista- que, desde el punto de vista del carácter de la información solicitada por la inspección a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que une al Fisco con el contribuyente inspeccionado, la misma debe ser de tal entidad que resulte evidente su vinculación con las obligaciones tributarias de este último y, por ello, se constituya en un aporte necesario para determinar la existencia de consecuencias jurídicas dentro del marco del procedimiento de verificación ya que asumir lo contrario implica consentir las reiteradas "expediciones de caza y pesca" y convalidar la violación al principio de confidencialidad.

Pero, además, señala con acierto que cuando el aporte de la información pueda derivar para el tercero requerido en el riesgo de resultar incriminado por algún delito o infracción tributaria, le asiste el derecho de rehusarla, por aplicación del principio de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo y es en razón de ello que los requerimientos deberían advertir expresamente al tercero que la información proporcionada puede ser usada en su contra, pudiendo ejercer el derecho de abstención.

Finaliza adunando que el artículo agregado, bajo comentario, está en pugna con derechos fundamentales de rango constitucional, tales como el derecho a la intimidad, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho a la interdicción de la excesividad, entre otros.

Respecto del tema en tratamiento también se pronunciaron los Dres. Capria, D'Alessandro y

Blanco señalaron⁹ que, en primer término conviene distinguir el término “verificación” del de “fiscalización”, pues resultan sustancialmente diferentes. Mediante el primero, se tiende a comprobar el cumplimiento de las obligaciones materiales de los particulares con el propósito de descubrir la existencia de hechos imponible realizados e ignorados por la AFIP para, de este modo, prevenir a la sociedad de los daños y peligros que causaría la desobediencia general a la potestad tributaria. Por su parte, el término “fiscalización” se orienta al control del correcto cumplimiento de las obligaciones y deberes formales que tienen los sujetos pasivos para con la Administración, lo cual requiere de un control posterior por parte del Fisco, siendo el mecanismo accesorio respecto de la determinación y existiendo una previa obligación tributaria material, con hecho imponible y sujetos pasivos identificados.

Añadieron que este instituto se encontraba reglado -previo a su incorporación normativa- en la instrucción general (DPNF) 320/1997, sustituida por la instrucción general (DI PYNF) 907/2011, relativa solo a fiscalizaciones ordinarias. Esta instrucción establece que la orden de intervención debe contener la fecha en la que se dispone la fiscalización (fecha de generación del cargo en el sistema SEFI), el apellido y nombres del supervisor o inspector responsables de la actuación, la División de Fiscalización interviniente y la Dirección Regional, Dirección y/o sede de la que dependen los funcionarios actuantes, indicando su ubicación; los impuestos y períodos comprendidos en el cargo de fiscalización, los cuales delimitarán el alcance de las actuaciones; la firma del Jefe de la División de Fiscalización actuante en forma previa al inicio del procedimiento. Asimismo, se dispone que el acta de inicio de fiscalización deberá ser acompañada por el formulario F. 8000 que deberá contener los siguientes datos: a) lugar, fecha y hora de inicio; b) razón social o apellido y nombres del fiscalizado; c) CUIT; d) domicilio en el que se practique la notificación; e) datos identificatorios del inspector y supervisor responsables del cargo, y cualquier otro agente que participe de la actuación; f) apellido y nombres de la persona a quien se notifica del acto de inicio de fiscalización, indicando el carácter que inviste, titular, autoridad societaria, apoderado, representante legal, autorizado, etc.; g) tipo y número de documento de identidad del firmante; h) identificación del domicilio fiscal para el caso de haberse iniciado la fiscalización en un domicilio distinto de este, i) individualización de todos los domicilios los que el contribuyente realiza su actividad, y j) descripción de las tareas realizadas durante el operativo de inicio, individualizando todos los formularios que se hayan confeccionado y, de corresponder, toda la documentación relevada y/o aportada.

Asimismo, acotaron que no debe dejar de considerarse que la recepción a nivel normativo de este instituto se relaciona con las distintas causas en las que se planteó la nulidad del procedimiento seguido por el ente fiscal por no haberse comunicado de manera fehaciente el inicio de la orden de intervención o su ampliación, o resultar la misma incompleta o defectuosa.

Consideraron los autores recién citados, que desde ya, este es un gran avance en pos de garantizar el derecho de defensa del contribuyente, pues hasta el momento en toda la etapa previa al inicio del procedimiento de determinación de oficio existía gran discrecionalidad por parte del Fisco.

Ahora bien, a los fines de reglamentar lo que será ya el procedimiento de fiscalización, deberá

⁹ Capria, María Alejandra, D'Alessandro, Valeria P. y Blanco, Francisco, “Modificaciones incorporadas a la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario”, Doctrina Tributaria Errepar, Abril y Mayo/2018, págs. 327 y 447 respectivamente.

tenerse en cuenta las recomendaciones de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Montevideo (Uruguay) en el año 1996, al tratarse el Tema II: "Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria", en las que se incluyeron las siguientes: "3. ... Las tareas de fiscalización deben efectuarse en un plazo razonable tomando en cuenta la complejidad y demás características de cada caso, debiendo quedar concluida la fiscalización al término de dicho plazo. 4. Es conveniente que la ley, en virtud del principio de la seguridad jurídica, establezca un plazo dentro del cual la Administración deba dictar el acto de determinación luego de concluida la fiscalización".

En lo tocante al resto de las excepciones –con la salvedad de las medidas de urgencia contempladas en el artículo 21 del Régimen Penal Tributario- contempladas en este artículo, esto es, requerimientos individuales, requerimientos a terceros a los fines de informar sobre la situación del contribuyente o responsable, los Dres. Capria, D'Alessandro y Blanco puntualizaron que resulta lógico que respecto de ellos no se libre la orden de intervención, pues ellos mismos no son objeto de verificación o fiscalización sino que los requerimientos se refieren al contribuyente o responsable a quien sí se le tuvo que haber notificado dicha orden de acuerdo con el nuevo artículo.

Nótese, añadieron, que es usual durante el procedimiento de fiscalización el ente fiscal se nutra no solo de prueba directa proveniente del propio administrado sino que también eche mano de la prueba indirecta, esto es aquella que puede obtener de terceros a los fines de cruzar, corroborar o simplemente ampliar la prueba obtenida.

Ahora bien, dentro de los ítems abordados por la Reforma de la Ley N° 11.683 y que precisamente también tiene que ver con las facultades de verificación y fiscalización, la incorporación de un nuevo inciso –en el caso, el h)- al ya extenso artículo 35 de la ley de rito legal con lo que se ha dado en llamar "medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria" –tal cual se señala en dicho articulado literalmente-, ha generado variadas críticas desde la doctrina si bien es cierto que, por primera vez, adquiere estatus normativo legal una vía de hecho (art. 9 de la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos, que el organismo fiscal ha venido aplicando sistemáticamente y que fuera más conocida internamente con el mote de "La Marca" y externamente –en una forma quizás más elegante- como la "Inhabilitación de la C.U.I.T."

El Dr. Gorosito, sumamente crítico de la incorporación citada, considera que estamos frente a una asombrosa violación al art. 76 de la Constitución Nacional ya que la ley ha creado un verdadero tembladeral a la seguridad jurídica, permitiendo la arbitrariedad fiscal, abriendo la puerta a la corrupción administrativa y a la evasión fiscal.

No hay el menor indicio en la ley –sostiene el doctrinario- de cuáles pueden ser las "maniobras de evasión tributaria" -otorgando carta blanca a la AFIP para que decida cuáles sí y cuáles no-, que puedan dar lugar a semejantes "medidas", que encubren verdaderas sanciones, cuya aplicación es privativa del Poder Judicial siendo indiscutible que la AFIP debe arbitrar todas las acciones tendientes a prevenir y evitar la evasión fiscal, pero dentro de lo que corresponde a un Estado de Derecho no siendo el caso de las legisladas.

El mentado autor sostuvo con énfasis que la AFIP ha dispuesto rigurosas medidas en cuanto a la emisión de facturas así como en lo relativo a la facturación electrónica y las nuevas “medidas” en cuanto a los comprobantes, reconocen que el fisco es poco o nada cuidadoso respecto de las autorizaciones que otorga, y debiera revertirlas una vez otorgadas. Así lo ha reconocido la propia AFIP, cuando expuso públicamente que había descubierto una usina de facturas electrónicas apócrifas, provenientes de una computadora del propio organismo recaudador, tal cual lo señalara el propio Director Regional de la Dirección Regional de Mar del Plata¹⁰.

Finalmente, sobre el tema en tratamiento el Dr. Gorosito se pregunta algunas inquietudes difíciles de responder, a saber: Qué significa “medidas sobre la condición de inscriptos”? Qué se entiende por “determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias”? Este océano legal de indefinición es de nitida inconstitucionalidad por tratarse de sanciones, que deben estar claramente tipificadas en la ley. La ley ni siquiera prevé, como en derecho corresponde, un procedimiento reglado que respete el debido proceso adjetivo, el que deberá aplicarse por así disponerlo el inc.) f del art. 1° de la ley 19.549, para que el acto administrativo sea jurídicamente válido (arts. 7, 8 y concs. Ley 19.549).

Asimismo, el citado tributarista, brega por la inconstitucionalidad del mentado inciso h) del artículo 35 de la ley 11.683, según la reforma dispuesta por la ley 27.430 y lo demuestra con una síntesis que vale citar textualmente:

a) el art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional, que reconoce con jerarquía constitucional diversos tratados de derechos humanos, obliga a tener en cuenta el art. 8 inc. 1 del Pacto de San José de Costa Rica, referente a las garantías judiciales, que prescribe el derecho a ser oído, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

b) los arts. 5, 18 y 33 de la Constitución establecen garantías que aseguran a todos los habitantes de la Nación la presunción de su inocencia y la inviolabilidad de su defensa en juicio y debido proceso legal;

c) el carácter administrativo del procedimiento sumarial no es óbice para aplicar estos principios. En el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el art. 8 de la citada Convención no se encuentra limitada al Poder Judicial. Deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales. Cuando la convención alude al derecho de toda persona a ser oída por un tribunal competente para la determinación de sus derechos, se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de personas. Por tal razón cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8 de la Convención Americana (“*Tribunal Constitucional vs. Perú*”, CIDH, 31/01/2001, párrafo 71).

d) cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal. Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no

¹⁰ Expositor durante la XLVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la CABA, Noviembre de 2017

estando la administración excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo, en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas (*"Baena Ricardo y otros vs. Panamá"*, 02/02/2001, CIDH, párrafos 124 y 127).

En otro orden, cabe señalar que la propia jurisprudencia ha tratado casos como aquellos que tienen como consecuencia dicha "acción" de la AFIP consistente en inhabilitar la condición de inscripto de un contribuyente.

Rodolfo R. Spisso¹¹ criticó con fuertes fundamentos la incorporación efectuada como inciso h) del artículo 35 sosteniendo que el mismo pretende dar una pátina de legitimidad al accionar del organismo fiscal que en numerosas oportunidades recurriendo a vías de hecho, sin oír previamente al obligado tributario, y sin dictar el pertinente acto administrativo ha decretado la cancelación de la CUIT, la exclusión o suspensión de determinados Registros o padrones, con incremento de retenciones y percepciones, causando perjuicios de insusceptible reparación ulterior, atento que los recursos o acciones, aún en el ámbito administrativo, tiene carácter simplemente devolutivo.

Señala que lo notoriamente inconstitucional, lesivo del derecho de defensa y de la tutela judicial efectiva es la desmesura en el ejercicio abusivo de las medidas preventivas, que como las reguladas en la RG 3832, ejercidas mediante vías de hecho, prohibidas por el art. 9º de la ley 19.549, que ha dado origen a una abundante jurisprudencia que ha declarado la inconstitucionalidad de la RG que regula la cancelación de la CUIT, ordenado su rehabilitación por haberse violado el debido proceso. En materia de suspensión del Registro Aduanero, por su carácter sancionatorio, se ha declarado que el carácter devolutivo del recurso ante la justicia resulta inconstitucional, haciéndose extensiva la doctrina de la Corte en materia de clausura otorgándole carácter suspensivo a través de una medida cautelar, Con relación al Registro de Operadores de Granos también la justicia dejó sin efecto la exclusión de dicho Registro por violación del debido proceso o por la negativa a entregarle carta de porte a las empresas excluidas del Registro.

En síntesis, concluye que las disposiciones del inc. h) del art. 35 de la ley no dispensan a la AFIP de respetar el debido proceso legal, y dictar el pertinente acto administrativo, debidamente fundado que se deberá notificar al contribuyente o responsable; y los recursos o acciones que se interpongan contra las medidas adoptadas por el organismo fiscal deben tener carácter suspensivo; no obstante, lo que en contrario establece la disposición bajo comentario, con fundamento en el derecho de defensa en juicio y de la tutela judicial efectiva, atento el carácter sancionatorio de las medidas decretadas por la Administración fiscal que inciden en el ejercicio de derechos constitucionales.

Creemos que vale la pena traer a colación un reciente caso de jurisprudencia que hemos oportunamente reseñado¹² y sobre todo, nos permitimos resumir los argumentos del Fiscal en

¹¹ Spisso, Rodolfo R. – "Violación de derechos constitucionales con las medidas preventivas de la AFIP", Impuestos – Práctica Profesional, Tomo XXXIV, pág. 36, Editorial Thomson Reuters, La Ley

¹² Doctrina Tributaria Errepar, Jurisprudencia Anotada y Concordada, Octubre 2018

lo Contencioso Administrativo Federal, Dr. Fabián Canda en una causa¹³ que tramitara en primera instancia por ante el Juzgado en lo Contencioso Administrativo Federal N° 1 del Dr. Ernesto Marinelli quien se limitó a adherir a la postura del mentado fiscal para hacer lugar al amparo, disponer el levantamiento de semejante restricción y ordenó a la AFIP-DGI que proceda a restablecer y habilitar inmediatamente la CUIT de la actora.

** En oportunidad de producir su informe, la AFIP opone la inadmisibilidad de la acción por extemporánea, toda que la inactivación de la CUIT de la actora se efectuó en agosto del 2017 y por otro lado, en lo sustancial, plantea que la medida de cancelación fue dispuesta en uso de las facultades de fiscalización que le confieren a la AFIP la ley 11.683, así como el Decreto N° 618/97.*

** En cuanto a lo primero, sin perjuicio de que la demandada no precisa la fecha exacta de cancelación de la CUIT aquí objetada, cabe señalar que el plazo de caducidad contemplado en el art. 2º, inc. e, de la ley 16.986 no puede constituir un impedimento insalvable cuando, como sucede en el caso, la acción incoada se dirige contra una arbitrariedad o ilegalidad continuada.*

** En cuanto al fondo de la cuestión, considerando la defensa esgrimida por la demandada para sostener la legitimidad de su accionar, cabe señalar que la Excma. Cámara de Apelaciones del Fuero, en ocasión de fallar en una controversia de análoga sustancia a la presente, consideró que del texto expreso del decreto 618/97, art. 7º, sólo surgen facultades para regular lo relativo a la forma y modo en que los contribuyentes y demás sujetos tributarios deben inscribirse en los distintos registros que lleve la AFIP pero en modo alguno surge que también cuente con la potestad para cancelar o dar de baja la CUIT.*

** Al respecto, la Alzada evaluó que dicha atribución no sólo se desprende de la literalidad de la norma, sino que tampoco es dable admitirla como una competencia implícita que derive de lo expreso, o como una atribución conveniente para llevar a cabo la primera, toda vez que la resolución 3358/12, lejos de reglar pormenores de la inscripción, prevé la cancelación de la clave como forma de sanción para el contribuyente que incurra en algunas de las situaciones allí previstas.*

** Se ha señalado en relación a este punto que una medida de tal indole implica la desaparición de la identidad tributaria del contribuyente o responsable, que le impide desarrollar su labor, por lo que el Tribunal entendió que la cancelación o suspensión de la CUIT constituye –dadas las consecuencias que le siguen– una restricción de derechos, que como tal no puede surgir implícitamente de las competencias expresas de la AFIP, pues ello implicaría vulnerar el principio de legalidad imperante en materia de restricción y reglamentación de derechos, emergente de los arts. 19 de la C.N. y 30 de la Convención Americana de Derechos Humanos.*

** Toda vez que la medida constituye una sanción que afecta derechos individuales, la misma no puede hallar sustento en la teoría de la especialidad aplicable en materia de extensión y delimitación de la competencia administrativa, al tratarse de materia sancionatoria donde deben prevalecer los principios de legalidad y tipicidad del derecho penal.*

** Del criterio expuesto por la Alzada se colige que las facultades normativamente concedidas a la demandada e invocadas como sustento de la medida impugnada en autos, no amparan la orden de suspensión de la CUIT de la actora, en atención a la inteligencia y alcance que debe asignarse a las mismas y la naturaleza jurídica y consecuencias que acarrea su suspensión.*

** En virtud del criterio jurisprudencial reseñado, se considera que si bien la baja de la CUIT no se origina en la hoy derogada resolución 3358/12, que fuera motivo de agravio constitucional, toda vez que la AFIP sostiene la legitimidad de la inhabilitación de la clave de la actora invocando las*

¹³ "Coosud Telecomunicaciones SA c/EN-AFIP-DGI s/Amparo Ley 16.986", Juzgado en lo Contencioso Administrativo Federal N° 1, 4/6/2018

facultades conferidas en el decreto 618/97 cuyo alcance es debidamente interpretado en el citado precedente, se entiende que resulta aplicable en autos el criterio antes expuesto en punto a que las facultades establecidas en la citada normativa no incluyen la competencia para ordenar la suspensión de la CUIT, que además de no surgir de su contenido expreso, tampoco es dable inferir de lo razonablemente implícito en el texto de la norma, habida cuenta del carácter restrictivo de derecho que exhibe la medida en crisis.

** Si bien la Administración puede declarar la caducidad de un acto administrativo cuando el interesado no cumple con las condiciones fijadas, para ello debe mediar previa constitución en mora y concesión de un plazo suplementario razonable al efecto, conforme lo dispuesto en el art. 21 de la Ley N° 19.549, recaudos éstos que, atento a las constancias obrantes en el expediente, no se verifican en el procedimiento administrativo que concluyó en la inhabilitación de la CUIT de la actora.*

** La inhabilitación de la clave fiscal de la actora carece de adecuado sustento normativo, por lo que debe reputarse manifiestamente ilegítima; al tiempo que afecta su derecho a ejercer industria lícita y trabajar (ambos de raigambre constitucional), lo que determina la procedencia de la acción de amparo en los términos previstos en el art. 43 de la C.N..*

Sin embargo, y para sorpresa de muchos -entre los cuales nos incluimos- el Fisco apeló tal decisión, siendo sorteada la causa y recayendo en la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal donde, con el voto de dos camaristas, los Dres. Treacy y Alemany –el Dr. Gallegos Fedriani se encontraba de licencia- se hizo lugar al recurso interpuesto¹⁴ bajo los siguientes argumentos que procedimos a resumir:

** De la compulsas de las actuaciones administrativas surge que, en virtud de lo ordenado por el Juez Nacional en lo Penal Económico N° 9 y atento haberse verificado algunas inconsistencias en las operaciones efectuadas por la firma Coosud Telecomunicaciones SA, la AFIP dictó una orden de intervención y confeccionó un requerimiento solicitando a la firma la exhibición de libros y documentaciones de respaldo.*

** Asimismo, de las declaraciones de ciertas personas que aparecen en el sistema “efisco” como accionistas de la empresa, quienes además ocupaban los cargos de presidente y directores, las tres personas consultadas manifestaron actividades distintas a la de la actora y desconocieron la existencia de la misma, desconocieron las firmas que constan en el Balance General de la empresa, su sede y sus cuentas bancarias.*

** Esta Sala tiene dicho que una empresa o persona física puede desarrollar actividades comerciales reales y, al mismo tiempo incumplir determinadas obligaciones fiscales y, frente a ello, el organismo recaudador dispone de múltiples herramientas, tales como los procedimientos de fiscalización a los que se refieren los arts. 33 y 35 de la ley 11683, pudiendo incluso hasta llegar a solicitar medidas cautelares sobre la base del artículo 111 de la misma norma legal recién aludida.*

** Es decir, la mera circunstancia que el contribuyente pueda estar incumpliendo con parte de sus deberes u obligaciones en materia fiscal, no constituye razón suficiente para disponer la limitación de la Clave Unica de Identificación Tributaria, porque esta medida, de carácter extremo, equivale a impedirle el ejercicio lícito de cualquier actividad remunerada y obtener ingresos en la medida en que comporta una restricción injustificada de los derechos constitucionales.*

¹⁴ “Coosud Telecomunicaciones SA c/EN-AFIP-DGI s/Amparo Ley 16.986”, Sala V, 31/8/2018

** Se ha expresado que la suspensión en el caso la "limitación" de la CUIT adoptada como medida preventiva, solamente puede estar justificada en casos extremos, es decir, en los que la evidencias demuestren que se trata de un sujeto o una sociedad que presta su nombre, o una sociedad "fantasma", o "de papel", es decir, constituida de manera artificial y con el único objeto de eludir de manera sistemática el debido cumplimiento de las leyes fiscales, o en casos equivalentes, siempre y cuando el ejercicio de las facultades reconocidas al organismo recaudador en la ley 11.683 se revelen como insuficientes para impedir el fraude cometido mediante la utilización de esas figuras.*

** En el caso, la circunstancia de que las tres personas que serían los únicos accionistas, y además, el presidente y directores de la empresa actora desconocieran la existencia de la firma actora y sus actividades, y negaran tener ni haber tenido una vinculación con ella, sumado a las conclusiones del informe de inspección agregado que concluye que sólo fueron confirmadas operaciones con proveedores por un 6,90% del monto de las compras con ellos informados en virtud de que no se ha podido comprobar la real capacidad contributiva de la empresa y estando comprendida dentro de las condiciones establecidas en la Instrucción General N° 748/05 (DI PYNF), no permiten descartar la hipótesis de que, en el caso, se trataría de una "sociedad ficticia", es decir que carece de actividad real y solamente habría sido constituida a fin de proveer de facturas a su único cliente.*

** En tales condiciones, la consiguiente limitación de la CUIT y la exigencia de que se presente a regularizar la situación en los términos de la Resolución General N° 3832/2016, no resultan manifiestamente ilegítimas ni arbitrarias.*

De lo transcripto, y más allá que el fallo pueda sorprendernos o no, lo que sí resulta llamativo es que esa seguridad jurídica de la cual hicimos mención en los comienzos de este informe deviene ilusoria independientemente –dado que honestamente lo ignoramos- si la empresa es fidedigna o "ficticia" como la ha dado en llamar el fallo de la Cámara en el amparo a que hicimos referencia.

Esto es así, dado que, por enésima vez los camaristas –en este caso, a quienes les tocó fallar, pero no quedan al margen otros integrantes de la Cámara en otros pronunciamientos, lo cual, que quede en claro, no obsta a que sean distinguidos juristas- reparan fundamentalmente en lo previsto en un acto interno de la AFIP (Instrucción General N° 748/05) y secreto para su contraparte donde el organismo fiscal dice haber comprobado lo señalado por dicha Instrucción General y la Sala –en el voto concurrente- se rinde ante sus apreciaciones que son meramente conjeturales y que si bien, no podemos dudar de la certeza de sus dichos, cierto es que el amparo, que motiva la precedente nota, no parece ser por su característica de ámbito cognoscitivo sumamente acotado el proceso en el cual se convalide "todo el elenco probatorio" que el Fisco dice haber seguido para llegar a la conclusión de adoptar como "vía de hecho" – recordemos que al momento en que lo hizo (Agosto de 2017) aún no estaba vigente la reforma de la ley 27.430- el quite (o inhabilitación) unilateral de la C.U.I.T. y su inclusión en la Base conocida como "APOC" sin violentar garantías constitucionales que parecen no hacer mella alguna en los sentenciantes.

Es insólito que los camaristas funden sus fallos –entre otros argumentos- en herramientas internas que utiliza la AFIP para su funcionamiento pero que son absolutamente desconocidas, por esencia, para los terceros, entre ellos, los contribuyentes lo cual no hace más que llevarnos a aconsejar prudentemente la lectura de la Disposición N° 446/2009 (AFIP) que es sumamente ilustrativa respecto de los actos que puede dictar el organismo y, sobre todo, de sus características y sus efectos jurídicos, a fin de no seguir incurriendo en este tipo de inserciones

que consagran palmariamente la ruptura del principio de bilateralidad que debe caracterizar a todo proceso.

b. Acuerdo Conclusivo Voluntario

En lo que constituye toda una novedad para el Derecho Tributario se incorpora el instituto del acápite en la propia ley de procedimientos tributarios lo cual no es poco decir. Sin embargo, los requisitos, condiciones y contenido del mentado acuerdo fueron, son y serán materia de debate más allá de su aplicación concreta en cada caso.

Precisamente, los Dres. Goyeneche y Pierri se han hecho eco de la dimensión de dicha temática y han analizado e investigado el tema con la profundidad que lo amerita¹⁵.

Luego de ese basto estudio del instituto en novedad incorporado a la ley de rito fiscal, los autores arriban a numerosas conclusiones sobre el mismo:

* La transacción se erigiría como una forma alternativa de resolución de conflictos tributarios. Un acto jurídico bilateral que se emplearía para resolver cuestiones controvertidas (Incertidumbre) entre la Administración y los contribuyentes.

* Sería alternativo ya que no reemplaza la vía judicial -subsiste la resolución definitiva a través de los procesos judiciales- y su objetivo sería reducir el costo presupuestario de la justicia y agilizar el procedimiento administrativo, permitiendo una mayor participación de los ciudadanos.

* La transacción supone la recomposición de las relaciones entre las partes y la prevención del conflicto o resolución amistosa mediante soluciones no jurisdiccionales que brinden certeza al comportamiento tanto del contribuyente como de la Administración.

* Asimismo, supone la concreción de concesiones recíprocas y es la superación de la discrepancia sobre la base de un acuerdo contractual que intenta determinar el "an" y el "quantum" de la obligación tributaria (su existencia y cuantía).

* No se vulnera el principio de legalidad -y su consecuente principio de indisponibilidad del crédito fiscal- por cuanto la deuda no existe y las concesiones no buscan minimizar la deuda o acelerar el cobro de la misma, sino determinar su existencia y cuantificar su medida en estricto cumplimiento de la ley tributaria.

* El Dr. José O. Casás¹⁶ señala: *"Cabe interrogarse si los medios propuestos pueden ser útiles cuando lo que se discute está ceñido a la definición de los antecedentes de hecho frente a la insuficiencia de su prueba y correlativamente se controvierte si ha nacido la obligación. De responderse de manera afirmativa a tal pregunta, se tendrá en cuenta que para fijar la cuantía de la obligación, es menester establecer el monto correcto según la voluntad de la ley tanto de la base imponible, como del importe líquido de la prestación patrimonial coactiva que se determinará a partir de la primera, sin acrecentarla ni reducirla.*

Entendemos, por tanto, que, en dicho caso, se abre la posibilidad de una suerte de transacción acotada o transacción impropia, circunscripta a consensuar el alcance y magnitud de los extremos de hecho insusceptibles de ser probados, causantes, en esencia, de potenciales controversias y disputas, exigiéndose siempre previsión expresa de la ley y eliminando, al mismo tiempo, cualquier margen de discrecionalidad a favor de la Administración. Así, la solución tenderá a eliminar las tensiones que se verifican entre los principios de discrecionalidad y

¹⁵ Trabajo presentado en el presente Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

¹⁶ Casás, José Osvaldo, "Derechos y garantías constitucionales del contribuyente", págs. 216/7. Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002

oportunidad, por un lado, y los de legalidad, indisponibilidad de las prestaciones tributarias, igualdad ante el impuesto y las cargas públicas y capacidad contributiva, por el otro. En tal supuesto será menester asumir de antemano que si está discutida la existencia misma de la obligación tributaria, su nacimiento, o su magnitud, no hay aún, en puridad, un crédito fiscal indiscutible, líquido y exigible que dé sustento a la pretensión del Estado, por lo que el acuerdo al que puedan arribar Fisco y contribuyente no tendrá el vicio de subvertir la causa formal del tributo que seguirá siendo la voluntad de la ley, en tanto lo único sobre lo que versará el acuerdo serán los hechos que consientan ambas partes como efectivamente verificados, por lo que, como lo anticipáramos, resulta más adecuado hablar aquí de transacción impropia."

* Resulta indudable que la relación Fisco-Contribuyente se caracteriza hoy día como de tirantez, con tendencia a agudizarse y dicha caracterización tiene como punto de partida el poder de imperio del Estado y por otro lado, al contribuyente carente de herramientas que reviertan una situación por lo menos de desequilibrada.

* El excesivo formalismo obliga a ambas partes a un evidente dispendio de tiempo y actividades, y la pluralidad de normas y procedimientos disponibles no se caracterizan por priorizar la celeridad ya que desde una devolución del impuesto al valor agregado hasta una simple compensación de saldo de libre disponibilidad, todo conlleva una demora injustificada, que por cierto causa notorio perjuicio a los particulares.

* La Administración, por ser juez y parte, tiende a abandonar la objetividad necesaria para evaluar las situaciones y elaborar una solución justa y equitativa, expresan con claridad Peirano y Whitelaw¹⁷: *"en el ámbito tributario el Estado reviste la triple calidad de creador unilateral de la obligación de pago del tributo, de acreedor de esa obligación y de juez en caso de controversia."*

* La posición intransigente de la Administración lleva a la prosecución de juicios de larga duración, donde los costos son directamente proporcionales al tiempo consumido. Algunos de los procesos judiciales se extienden largamente y, como consecuencia, las pretensiones de las partes se diluyen en el tiempo, con pocas probabilidades de cobro efectivo. Máxime en los casos en los que se pone en riesgo la existencia misma de la empresa, el Fisco debería buscar un equilibrio entre su función recaudadora y la preservación de aquéllas, sobrevinientes en el marco de la crisis actual, la cual provoca una recaudación insuficiente, cuya consecuencia inmediata es el incesante aumento de la presión tributaria.

La Dra. Susana Navarrine¹⁸ ha sido muy crítica –fundadamente- del tema bajo análisis y ha señalado al respecto que:

"El acuerdo conclusivo tributario pertenece al derecho procesal tributario y debe entenderse que formaliza una relación jurídica tributaria como proceso de partes y no un proceso absolutamente inoficioso que se caracteriza por la igualdad de ellas. Por esa igualdad de partes el Estado acreedor de la obligación y el contribuyente deudor están, igualmente, sometidos a la ley y la jurisdicción, por no haber tributo sin que lo establezca y porque nadie puede ser juez en su propia causa (citando a José Osvaldo Casás, en "Principios Jurídicos de la Tributación" en García Belsunce Horacio A. (dir.), Tratado de Tributación, Derecho Tributario, Editorial Astrea, T. I, Vol. I, págs.. 305/306). Hay una esencial igualdad del Fisco y el contribuyente por encontrarse ubicados en el mismo plano sin supremacías ni sumisiones... Y sus eventuales controversias deberán someterse a la decisión de un órgano independiente.

El acuerdo conclusivo tributario desconoce el principio de igualdad impidiendo que los

¹⁷ Citado en el prólogo de José Juan Ferreiro Lapatza en el libro dirigido por Rubén Asorey: "Protección constitucional de los contribuyentes".

¹⁸ Navarrine, Susana Camila – "Las desventajas del acuerdo conclusivo voluntario" – Impuestos – Práctica Profesional 2018 – XXVI, pág. 39 – Editorial Thomson Reuters (La Ley)

contribuyentes, que son parte, intervengan en paridad en el proceso y en esos extremos mencionamos las siguientes cuestiones:

- *Habilitación de la instancia: solo el Fisco puede habilitar la instancia para el acuerdo conclusivo como etapa previa a la determinación de oficio pero no es aplicable cuando corresponde hacer denuncia penal del Régimen Penal Tributario.*

- *Todas las decisiones son tomadas por el Fisco a través de sus funcionarios así:*

1. *Funcionarios del máximo nivel técnico jurídico de la Administración Federal de Ingresos Públicos y autoridades de control interno integran un Órgano de Conciliación Colegiado, que tendrá la consideración del caso a conciliar, sin participar el contribuyente en ese organismo;*

2. *La solución conciliatoria o su rechazo solo es emitido en un informe del Órgano de Conciliación sin intervención del contribuyente a quien afecta la decisión;*

3. *La solución conciliatoria es título ejecutivo, si surge un crédito fiscal, al extremo que según el procedimiento del art. 92 de la ley 11.683 la prueba es limitada y no contempla las defensas de la cuestión controvertida. Es una disposición contradictoria frente al caso de que no acepte el contribuyente la solución conciliatoria que pasará al proceso de determinación de oficio.*

4. *Si el acuerdo homologado es favorable al contribuyente no podrá servir como antecedente para el beneficiado en la valoración de los hechos;*

5. *El Fisco es juez y parte en el proceso al extremo que decide sobre la solución conciliatoria o su rechazo a través del Órgano de Conciliación y en la etapa final por el Administrador Federal provocándose una multiplicidad de etapas para su aprobación con las consecuentes demoras;*

6. *Garantías suficientes que amparen a la deuda motivo de la controversia pueden ser solicitadas por el Órgano de Conciliación cuando aún no se decidió por la existencia de ella y cuando se trata de una excepción frente a la discusión que ante el Tribunal Fiscal de la Nación no la exige.*

La ley 27.430 que incorpora a la ley 11.683 el acuerdo conclusivo voluntario como alternativa, antes del proceso de determinación de oficio, de una solución de la cuestión tributaria controvertida, se convirtió en un proceso que, en lugar de simplificar y acelerar el esclarecimiento y procedencia de la obligación tributaria, viola la garantía constitucional de los derechos de defensa en juicio por desconocer el principio de igualdad de las partes erigiéndose el Fisco en juez y parte."

"Solo la buena fe y la lealtad procesal permitirán que el acuerdo conclusivo voluntario tenga éxito, el que fue legislado con buenas intenciones en la disponibilidad del crédito tributario por ley, cumpliendo las metas de modernización de la Administración Pública."

Gustavo E. Etman¹⁹ realza como aspecto positivo la aparición, aunque sea incipientemente, de métodos alternativos para la resolución del conflicto tributario. Claramente es una tendencia que va incrementándose en la mayoría de las legislaciones tributarias modernas.

¹⁹ Etman, Gustavo E. – "Procedimiento. La Reforma Tributaria ¿habilita un método alternativo para la resolución de conflictos?", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXVIII, Diciembre 2017

Asimismo considera que el texto elevado puede ser mejorado si se autoriza que la conciliación se realice en la esfera de la inspección, creándose un registro de conciliadores (abogados y/o contadores públicos) y que el acuerdo a que se arribe, entonces, sí sea elevado para su aprobación al órgano colegiado. Obviamente tendría que crearse por lo menos un órgano en cada región de la AFIP.

También aprecia que debe habilitarse la instancia no solo como facultad del Fisco, sino también a requerimiento del contribuyente, fundamentalmente cuando la Administración utiliza indicios y presunciones *hominis*, ya que, con frecuencia, la selección y valoración de ellos resulta discrecional, e incluso caprichosa, no alcanzando a conformar plena prueba, al no reunir los requisitos de precisión, gravedad y concordancia.

Necesariamente –añade el autor- debe pormenorizarse minuciosamente en qué supuestos, rigurosamente reglados (enumerados taxativamente) y con qué alcance y extensión será procedente el procedimiento.

Considera oportuno comenzar a circular en un camino en donde se trate de encontrar “acuerdos” previos a que se configure la controversia o pleito. La utilidad de la utilización de estos mecanismos consensuados traerá como consecuencia la disminución del conflicto casi permanente que se da entre el fisco y el contribuyente.

El contribuyente honrado y que asume el pago de los tributos como el necesario e imprescindible aporte que debe realizar para solventar el costo que implica vivir en sociedad, podrá sentir que sus derechos son respetados y que en caso de controversia, podrá ser parte y no solamente “damnificado” de la discrecionalidad de la administración.

Sostiene que la gran mayoría de los contribuyentes y de los funcionarios de la Administración fiscal somos “honrados”. No le tengamos miedo a que “permitir” el transigir pueda ser utilizado por las minorías indecentes para realizar “transacciones particulares”. Hoy en día, esos delincuentes ya realizan esa clase de transacciones y no necesitan que la legislación se los permita. Démosle la oportunidad a que la mayoría decente pueda cumplir, disminuyamos la incertidumbre y el pleito.

Afirma que ya es hora que la Administración cambie su preconcepción de “desconfianza” extrema. Los métodos alternativos de resolución de conflictos se basan en el principio de buena fe. Dicho principio corresponde tanto al contribuyente como a la propia Administración en un doble sentido, hacia el exterior, pero también sobre sus propios agentes.

Y añade que si la decisión es comenzar a transitar, aunque sea lentamente, en este sentido es imprescindible la introducción del concepto de buena fe. La profesora de la Universidad de Santiago de Compostela, Amelia González Méndez expresa su firme convicción de que a pesar de que no abundan las remisiones normativas tributarias a la buena fe hay razones legales, doctrinales y jurisprudenciales que aconsejan a hacerlo, ya que es sumamente necesario que la constante tensión entre el interés público y el privado se resuelva proyectando en ella el plexo de valores que están encarnados en la buena fe (honestidad, lealtad, responsabilidad, honorabilidad, probidad, confianza, etc.). La buena fe no solo debe constituir principio inspirador de la actividad del obligado tributario, sino también para la Administración tributaria.

Por su parte, Diuigildo Yedro²⁰ también fue severo con las apreciaciones realizadas respecto del Acuerdo Conclusivo Voluntario que analizamos en este tópico.

²⁰ Yedro, Diuigildo – “El novedoso Acuerdo Conclusivo Voluntario” – Doctrina Tributaria Errepar – Tomo XXXIX, pág. 103, Febrero 2018

Al respecto señaló, luego de un exhaustivo análisis que si bien es plausible que el legislador incursione en la búsqueda de procedimientos alternativos en la materia tributaria, a los fines de reducir la litigiosidad y mejorar la seguridad jurídica, la falta de certeza, coherencia y descuido de principios de raigambre constitucional advertidos en el análisis realizado de esta norma nos permiten adelantar un pronóstico poco pacífico en su aplicación, dado que:

- a) La obligación tributaria es una obligación *ex lege*, de derecho público.
- b) Una de las características de la obligación tributaria es su *indisponibilidad*. Las normas vigentes en la legislación argentina así lo prevén.
- c) El nuevo *acuerdo conclusivo voluntario* no es una *transacción*, porque *no hay contrato* entre las partes.
- d) Tiene la finalidad de que las dos partes que integran la relación jurídica tributaria lleguen a encontrarse conformes en la concreta valoración de los elementos de hecho del tributo en cuestión.
- e) El titulado *acuerdo* no lo es, por la ausencia de una parte esencial en el mismo: el contribuyente inspeccionado.
- f) No es *conclusivo*, porque no finaliza definitivamente el procedimiento del *acuerdo* en virtud de que la propia norma habilita al Fisco para cuestionar tales hechos en sede judicial, es decir, en otro fuero diferente al administrativo. En beneficio de esta alternativa, cuenta con la ventaja adicional que le brinda el nuevo supuesto de suspensión del curso de la prescripción por un año más.
- g) No es *voluntario*, porque al haber sido excluido el contribuyente del procedimiento del *acuerdo*, todos los actos se efectuaron sin su intervención, en violación al régimen de *bilateralidad* y al principio de *contradicción*. Por lo tanto, la conformidad prestada por el contribuyente carece de la espontaneidad de su libre pensamiento y está determinada por la presión que dimana de la opinión fiscal ya aprobada por el Administrador Federal. La que no podrá ser revisada ni impugnada por aquel.
- h) La norma omite precisar si la habilitación de esta instancia podrá solicitarla el contribuyente inspeccionado. Solo afirma que "*podrá habilitarla*" el Fisco.
- i) No está prevista la integración del *órgano de conciliación colegiado* con un experto designado por el contribuyente; solo lo integran funcionarios de la AFIP.
- j) El Fisco está autorizado para exigir la constitución de garantías, que en la práctica le serán seguramente impuestas al contribuyente como condición para proseguir esta instancia; en tanto que una apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación no tiene esa exigencia. Esto es un contrasentido.
- k) La eventual conformidad prestada por el contribuyente no lo beneficia con una reducción de la sanción material que pudiese corresponder, según sea la conducta desplegada.
- l) En el supuesto que el Administrador Federal rechace el *acuerdo*, los elementos aportados por el contribuyente seguramente serán utilizados por el Fisco para el dictado de la determinación de oficio, colocándolo en una situación de desventaja procesal manifiesta.
- m) Esta actuación no estará amparada por el *secreto fiscal*.
- n) Si bien muchas de estas imprevisiones, incoherencias y normas de dudosa o débil constitucionalidad pueden ser subsanadas vía reglamentaria, la esencia autoritaria de la propuesta bajo examen difícilmente pueda ser subsanada.

Como vemos, el Dr. Yedro sostiene que es necesario la existencia normativa de un procedimiento adecuado -y con otras características- para lograr el fin buscado por el legislador,

pero de inicio no basta la existencia de una autoridad encargada de aplicar el derecho, debiendo existir medios idóneos para llevar a cabo esa función., mas, la figura analizada carece de la idoneidad, razonabilidad, certeza y apego al debido proceso que exige toda actuación de la Administración y de allí la gravedad de lo dispuesto por el artículo 16.1 de la reforma.

c. Infracciones y Sanciones

En materia infraccional, la Dra. Teresa Gómez²¹, en forma previa, hace pie en aquellas cuestiones que son el basamento para la aplicación de las sanciones correspondientes a los ilícitos tributarios destacando que la materia tributaria se ha nutrido de rica jurisprudencia que, a lo largo de los años, ha convalidado la naturaleza penal del ilícito tributario y, por ende, la necesaria presencia de los elementos *objetivo* y *subjetivo* en la conducta del autor del injusto.

Para analizar los ilícitos tributarios es obligatorio, recuerda la doctrinaria, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en autos "Parafina del Plata" (2/9/68) consagró el criterio de personalidad de la pena que en su esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción y omisión pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente, suscribiendo a esta posición.

En los ilícitos tributarios la comprobación de la situación objetiva no basta para configurar la infracción, puesto que aplicando el principio "*no hay pena sin culpa*" debe probarse la tipicidad subjetiva, esto es el dolo del autor.

Reafirma -la prolífica autora- que los ilícitos tributarios son ilícitos propios del derecho penal, y ello es así porque investigada cuál es la consecuencia de la conducta antijurídica realizada, si a ésta le corresponde un reproche penal, la conducta, obviamente, será penal.

En una primera aproximación debemos decir que todas las multas incorporadas en la ley 11683 requieren, para ser sancionadas, del elemento subjetivo correspondiente, ya sea culpa, ya sea dolo y por su parte, recuerda que la sanción de clausura, tal lo sentenciado por el Máximo Tribunal en autos "Lapiduz Enrique" (28/4/98) es de indole estrictamente penal.

Al cuadro sancionatorio del Capítulo VI le resultan de aplicación los principios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva y todos los del derecho penal, esto es, personalidad de la penal, *non bis in idem*, irretroactividad de la ley penal y el principio de insignificancia o bagatela, así como los principios emanados de los pactos internacionales contenidos en el artículo 75 de la CN entre ellos San José de Costa Rica, entre ellos el art. 9 el cual señala que "*Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión de delito de ley se dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.*"

Considera que un párrafo aparte merece el ERROR ya que el error de derecho extrapenal es una creación jurisprudencial, asimilable al error de prohibición y generalmente, aplicable frente a

²¹ Panelista del presente Simposio de Legislación Tributaria Argentina

supuestos en que el autor, actuando con buena fe, pero con escasa cultura dada la complejidad de la norma en cuestión, se equivoca en la licitud o ilicitud del hecho.

Resalta el hecho imponderable que todas las sanciones penales deberían estar comprendidas en un sumario y destaca la existencia de una sanción civil dentro del capítulo de los ilícitos como lo son los intereses.

Al respecto, la Dra. Carolina Calello hace un análisis²² de las modificaciones sufridas por el régimen de sanciones a tenor de la reforma impetrada y en tratamiento –en la parte que nos toca- en este Simposio, destacando básicamente lo siguiente:

* Las modificaciones realizadas involucran prácticamente todos los aspectos referidos a las sanciones materiales.

* Si bien existen incorporaciones positivas, tales como la reducción del máximo legal en las infracciones dolosas o la eximición en el caso de la regularización espontánea, presenta aspectos cuestionables si se observan bajo el prisma de los principios penales. La fijación de una tarifa fija del 100% para la omisión de impuestos, como así también la regulación de la reincidencia en tales casos son claros ejemplos de ello. También existen vacíos que generan dudas en la aplicación de las nuevas normas, tales como las pautas referidas a las reducciones.

* Finalmente, se advierten ciertos aspectos que no resultan compatibles con las modificaciones proyectadas en la ley penal tributaria.

También vale resaltar, aunque parecería poco tratado en la temática que habla de la reforma en materia de ilícitos tributarios y sus correspondiente sanciones, el análisis concreto de la **aplicación de la ley penal más benigna en el ámbito de la Ley N° 11.683** atento diversas situaciones que pueden parecer precisamente, a la inversa de lo que realmente son en la actualidad.

Es decir, parecería que la nueva redacción resulta ser más benigna que la actual y para ello sólo con ver el artículo 40 donde ahora se castiga sólo con clausura determinadas causales del mentado articulado que antes aparecían castigadas, mínimamente, con dos penas: clausura y multa.

Si bien a simple vista parecería que han eliminado una sanción de la redacción del artículo 40 y por ende su actual texto parecería más benigno en materia sancionatoria, dicha interpretación es absolutamente mezquina y sesgada y tal como había de suponerse ya, los tribunales en lo penal económico²³ se han pronunciado al respecto señalando en síntesis que:

²² Calello, Carolina – “Procedimiento. Las modificaciones en materia de sanciones tributarias materiales”, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXVIII, Diciembre 2017

²³ “Vuelta de Obligado 2114 SRL sobre infracción Ley 11.683”, Juzgado en lo Penal Económico N° 11, 29/06/2018 según voto de la Dra. María Verónica Straccia, confirmado por voto de la Dra. Carolina Robiglio de la Sala “A” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en fecha 23/08/2018.

“Que, con relación al planteo efectuado por el sumariado, en cuanto a que debe dejarse sin efecto la aplicación retroactiva de la ley 27.430 que efectuó el organismo recaudador en la resolución de fs. 56/62, cabe mencionar que el art. 40 de la ley 11.683, vigente a la fecha de comisión de la infracción constatada, establecía las sanciones de multa de trescientos pesos (\$300) a treinta mil (\$30.000) y clausura de tres (3) a (10) diez días de aquellos establecimientos comerciales que no entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. A su vez, por el art. 49, último párrafo, de la ley 11.683, también vigente a la fecha de comisión de la infracción, se permitía limitar las sanciones impuestas o incluso disponer su eximición, en ciertos supuestos.-

Tal disposición legal fue modificada por la ley 27.430 – sancionada con fecha 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017- en la que se estableció, en cuanto es relevante para este caso, únicamente la sanción de clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento comercial que incurriere en la infracción descrita en el párrafo anterior. A su vez se derogó el último párrafo del art. 49 de la ley 11.683 al que se hizo referencia precedentemente.

Si bien en abstracto, la redacción asignada al art. 40 de la ley 11.683, por la ley 27.430, sería una norma más benigna, en tanto únicamente impone sanción de clausura; excluye la pena de multa y además fija una pena inferior tanto en su mínimo como en el máximo, “ la evaluación sobre el carácter más favorable de dos o más regímenes legales sucesivos `...Requiere una comparación concreta de las dos situaciones legales surgidas de la reforma legal posterior a la comisión del hecho: debe compararse la aplicación al caso de la situación legal vigente en el momento de comisión con la que resultaría como consecuencia de la reforma. Esta comparación es concreta porque debe referirse al caso que se juzga. En esta comparación deben tomarse en cuenta, en primer lugar, las penas principales y luego la ley en su totalidad (penas y consecuencias accesorias y modificaciones del tipo penal y de las reglas de la Parte General referentes, por ejemplo, a la capacidad de culpabilidad, a las causas de justificación, a las de inculpabilidad, etcétera)` (confr. Enrique BACIGALUPO, “Derecho Penal. Parte general”, segunda edición, Buenos Aires, Hammurabi, 1999, pág. 189)”.

Asimismo, cabe recordar que el análisis orientado a establecer, en un caso concreto, si la ley sancionada con posterioridad al hecho objeto de juzgamiento depara un tratamiento más beneficioso, en cuyo caso debe ser aplicada retroactivamente, debe efectuarse a partir de un examen integral de las disposiciones legales en juego.

Que examinado el caso desde la perspectiva de la ley vigente a la fecha de comisión de la infracción, a los fines de graduar la sanción a imponer cabría considerar lo dispuesto por el art. 49, último párrafo, de la ley 11.683, texto según ley vigente al momento de los hechos.-

En efecto, por la mencionada disposición legal se establecía que “En los supuestos de los artículos... 40 y agregado a su continuación, el Juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad. En el caso de los artículos 40 y el agregado a su continuación, la eximición podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por dicha norma, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción...”.

En consecuencia, teniendo en consideración la naturaleza y gravedad de la infracción, que se trata de una única operación, su monto, así como también que el contribuyente no posee antecedentes sumariales¹⁵ resultaría procedente limitar la sanción a imponer a la de multa, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 49 último párrafo, primer supuesto de la ley 11.683 anteriormente transcrito.

Que, teniendo en consideración que por la resolución de fs. 56/62 el organismo administrativo aplicó retroactivamente las disposiciones contenidas en la ley 27.430 y en consecuencia revocó la resolución dictada a fs. 35/39 -por la cual se había impuesto la clausura de tres días del establecimiento sito en Vuelta de Obligado N° 2114 de esta ciudad y multa de trescientos pesos (\$300)- y aplicó únicamente la sanción de clausura por el término de 3 días, en atención a que no resulta procedente la aplicación retroactiva de la mencionada disposición legal al "sub examine" en tanto no resulta una ley penal más benigna, pues excluye la posibilidad de eximición o reducción de la sanción en los términos de la disposición legal contenida en el art. 49, último párrafo, antes referida habrá de revocarse la resolución de fs. 56/62 objeto del recurso de apelación interpuesto a fs. 67/78vta."

IV. Régimen Penal Tributario

a. Delitos Tributarios

En particular, en cuanto a este tópico, la Dra. Carolina Robiglio²⁴ hace especial hincapié en el tipo penal denominado, a partir de la reforma de la ley 27.430, a la "Simulación Dolosa de Cancelación de Obligaciones" (hoy contemplada en el artículo 10° del Régimen Penal Tributario) y respecto del cual realiza un repaso por sus características que resultan de importancia atento el reemplazo de este artículo por el anterior similar identificado bajo el N° 11 de la ley 24.769.

Así señala que se trata de un tipo penal independiente y que cualquier persona puede incurrir en la comisión de este delito, sin ser requisito revestir alguna cualidad especial para ser el autor, encontrándose el rango de penas entre 2 y 6 años de prisión, lo cual admite que en caso de una eventual condena, ésta pueda ser dejada en suspenso.

Continúa señalando la eximia panelista que la acción típica es "simular" y este verbo debe estar referido a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social (nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), o aquellas derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, ya sean obligaciones propias o de terceros, procurando ante el fisco hacer ver que se encuentran total o parcialmente canceladas cuando en realidad no lo están.

Añade que hace tiempo que esta figura se aplicaba a hechos consistentes por ejemplo en la exhibición de comprobantes con sellos falsos para acreditar el pago de las obligaciones y que luego, con la digitalización del sistema tributario, fueron reduciéndose los casos en que ese tipo de simulaciones se efectuaba mediante un comprobante apócrifo en papel, y crecieron aquellos de maniobras tendientes a llevar a error al fisco en torno de la cancelación en cuestión por otros

²⁴ Panelista del presente Simposio sobre Legislación Tributación Argentina

medios, como son los engaños para simular haber sufrido retenciones y gozar de saldos de libre de disponibilidad que no son reales, para luego compensar saldos de impuestos.

En relación a la redacción anterior, acota que se observa que se ha ampliado el ámbito de las conductas prohibidas, ya que la anterior versión tipificaba la simulación de pago, por lo que dejaba fuera de la imputación bajo este encuadre a aquellas simulaciones de cancelación de obligaciones y accesorios que se realizaran por otras formas de extinción diferentes del pago, por ejemplo la compensación.

Sostiene que la redacción de la norma fue modificada con el fin de agregarse esas otras conductas que antes no quedaban alcanzadas y que fueron presentándose con los cambios en la forma de efectuar las presentaciones y pagos al fisco y que las modalidades comisivas pueden ser cualesquiera, ya que la enumeración de la norma: "*...mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño...*" admite cualquier acción engañosa.

Otro de los cambios que se observan en la última reforma –destaca la Dra. Robiglio-, es que se ha introducido una condición objetiva de punibilidad que antes no existía, al insertarse en la ley el texto "*...el monto simulado superar la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones*".

Como se ve, agrega con acierto, que son diferentes en tanto se trate de tributos o de obligaciones de la seguridad social, siendo éstas últimas más bajas y mensuales por razones obvias, atento las características de las respectivas obligaciones de que se trata y de su mecánica de liquidación e ingreso y que esta última inclusión en la ley ha determinado la finalización de casos judiciales en trámite iniciados antes de esta reforma, en los que los montos simulados no alcanzan los establecidos en la condición objetiva de punibilidad que antes no existía para este delito.

b. Retroactividad de la ley penal más benigna

El tema tratado en este tópico básicamente radica en si, al aumentarse las condiciones objetivas de punibilidad en cada uno de los delitos, ello provoca que la normativa se aplique retroactivamente por ser "más benigna" y por ende queden despenalizadas aquellas conductas que antes de la reforma sí lo estaban o, contrariamente a dicha postura, la variación de dichas condiciones objetivas de punibilidad –atento a la alta variabilidad de los índices económicos argentinos- son meras actualizaciones económicas de los valores, que no inciden jurídicamente en la despenalización del sujeto que ahora, ante la reforma impetrada, se vería jurídicamente favorecido.

El Dr. Suozzi analiza²⁵ los argumentos en pro y en contra de la retroactividad y cita –con cuantiosa información- la jurisprudencia actual de la Cámara Federal de Casación Penal para luego hacer un análisis personal sumamente fundado y en donde reconoce que se enrola –en cuanto a su opinión- respecto a la no aplicación retroactiva de la nueva ley, aun cuando en

²⁵ Trabajo presentado en el presente Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

ciertos casos pueda ser objetivamente más benigna y sin perjuicio de entender que lo que genera la incertidumbre jurídica no es la interpretación de la ley sino la técnica legislativa en sí adoptada.

Considera el ponente citado que es indispensable entender que el concepto de un “actuar reprochable por evasión” debe ir ajustándose al paso del tiempo: La calidad del daño o “disvalor al bien jurídico protegido” (que en este caso es la Hacienda Pública) no es tan grande hoy si hablamos de evasión por \$400.000, pero sí lo es al considerar esa misma evasión por el ejercicio 2012 por ejemplo. **Desde este punto de vista entonces (y nuevamente), la solución sería la Irretroactividad de la ley Penal Tributaria, pues no se buscó dotar de mayor benignidad al tipo sino, precisamente, dejar intacto el espíritu de la anterior ley:** De aquí que sea imprescindible remitirse al índice de inflación como el más relevante a la hora de estudiar si se trató de una verdadera actualización monetaria.

Ante todo, expone un cuadro comparativo de los umbrales monetarios que sirven de condición objetiva de punibilidad para cada uno de los tipos penales que han sufrido un incremento a raíz del plexo normativo en cuestión, así como su medición porcentual:

Variación Regímenes Penales	dic-11	dic-17	-
Tipo penal (articulado actual)	Ley 24.769	Ley 27.430	Incremento
Evasión tributaria Simple (art. 1) -anual-	\$ 400.000,00	\$ 1.500.000,00	275%
Evasión tributaria Agravada según monto (art. 2, inc. a) -anual-	\$ 4.000.000,00	\$ 15.000.000,00	275%
Apropiación Indevida de beneficios fiscales (art.3) -anual-	\$ 400.000,00	\$ 1.500.000,00	275%
Evasión tributaria Agravada especial (art. 2, incs. b y c) -anual-	\$ 800.000,00	\$ 2.000.000,00	150%
Apropiación Indevida de tributos (art. 4) -mensual-	\$ 40.000,00	\$ 100.000,00	150%
Evasión Rec. Seg. Soc. Simple (art. 5) -mensual-	\$ 80.000,00	\$ 200.000,00	150%
Evasión Rec. Seg. Soc. Agravada según monto (art. 6 inc. a) -mensual-	\$ 400.000,00	\$ 1.000.000,00	150%
Evasión Rec. Seg. Soc. Agravada especial (art. 6 inc. b) -mensual-	\$ 160.000,00	\$ 400.000,00	150%
Aprovechamiento Indevida Rec. Seg. Soc. (Art. 7) -mensual-	\$ 20.000,00	\$ 100.000,00	400%

Como puede observarse, todos los tipos penales han sufrido un incremento que no supera el 275%, con excepción del aprovechamiento indebido de los recursos de la seguridad social (art. 7 -antiguo art. 9 de la Ley 24.769-). Sin embargo, este resulta ser un caso especial en lo que hace al objeto de esta obra, dado que, tal como sucede en el aprovechamiento indebido de tributos (art. 4 -antiguo art. 6 de la Ley 24.769-), existe además de una condición objetiva de punibilidad, una condición temporal que debe cumplirse para la configuración del delito. En ambos casos, se

requiere que las retenciones o percepciones efectivamente ejercidas, no se ingresen al Fisco en un plazo que se ha incrementado de 10 días hábiles a 30 días corridos.

Como conclusión, el citado ponente y teniendo en cuenta que el análisis no puede ser parcializado a los fines de no crear una virtual “tercera ley” (en un todo de acuerdo con el antecedente “Revello”)²⁶, **los arts. 4 y 7 del nuevo texto deberían ser a priori aplicados retroactivamente pues, en su integralidad, son más benignos para el contribuyente.** Aquí, poco importa el análisis económico pues es más que suficiente el entendimiento de que el legislador ha dejado de interpretar como penalmente reprochable una demora de solo 10 días hábiles, cambiando indefectiblemente la valoración ético-social del supuesto y exigiendo así aplicar (incluso retroactivamente) la nueva redacción.

Para el resto de los delitos, y retornando al parámetro de la inflación, es justamente este criterio de la evolución de los precios el que la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas²⁷ lleva adelante al ordenar “expresar los estados contables en moneda del poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponde”, y toda vez que surja alguno de estos hechos: “corrección generalizada de los precios y/o de los salarios”, “los fondos en moneda argentina se invierten inmediatamente para mantener su poder adquisitivo”, “la brecha existente entre la tasa de interés por las colocaciones realizadas en moneda argentina y en una moneda extranjera, es muy relevante”, “la población en general prefiere mantener su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable”.²⁸

Por lo expuesto, se torna así evidente (y confirmado científicamente, desde el punto de vista económico) que el legislador solo ha querido adecuar los valores a la realidad monetaria del país, mas no otorgarle mayor benignidad al tipo penal en cuestión: En tal caso habría decidido, mínimamente, un incremento de la condición objetiva de punibilidad que sobrepasare el 340% (el más bajo de los índices detallados). **Aún más, y avanzando sobre una interpretación en términos relativos, el actual Régimen Penal Tributario derivado de la Ley 27.430 resulta ser más gravoso que la ley 24.769 pues, en términos reales, aquel que actualmente evada \$1.500.001, susceptible de ser reprochado penalmente, genera un perjuicio a la hacienda pública que la ley modificada dispensaba de toda pena.** Ello, teniendo en cuenta que \$1.500.000 de diciembre de 2017 equivalen, luego de retraerlos al 340% (por tomar conservadoramente el índice de actualización de precios y otras variables económicas más pequeño que se ha encontrado), a solo \$340.909,09²⁹, monto inferior al umbral de \$400.000 establecido por la derogada Ley 24.769.

El Dr. Suozzi señala que la precitada conclusión representa el fundamento principal para exigir la búsqueda de una solución alternativa al método legislativo que se viene adoptando hace décadas, y que materializa serias inequidades en la materia.

Asimismo, en pos de su profundo análisis y más allá de realizar una valoración crítica de ambas posturas, realiza una propuesta y sobre todo resalta la incidencia de las llamadas “UVT” y al respecto señala lo siguiente:

* Resulta obligatorio recordar que la propia Ley 27.430 previó la posibilidad de aquella actualización mediante la creación de la “**Unidad de Valor Tributario**”³⁰ que funcionaría como

²⁶ CSJN, 21/11/06, “Revello, Carlos Agustín y otros s/Abuso de autoridad –causa n° 10.503-”, R.1972.XLI

²⁷ Resolución N° 17 de la F.A.C.P.C.E.

²⁸ Si bien es claro que alguno, sino todos estos incisos se encuentran cumplidos en la realidad actual argentina, es el Consejo la institución que indica a los matriculados cuándo se configuran los mismos para aplicar el ajuste por inflación. Sin embargo, el mismo tiene estableciendo, ya desde el año 2001, que “se entiende que el país presenta un contexto de estabilidad monetaria” (Modificación del año 2001 del C.P.C.E.C.A.B.A.)

²⁹ Precisamente, los \$340.909,09 incrementados en 340% arrojarán la condición objetiva de punibilidad actual de \$1.500.000.

una unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos, incluidos explícitamente aquellos del "Régimen Penal Tributario (art. 302). Por supuesto, tal situación mantiene a los operadores de esta disciplina tan especial expectantes del proyecto de ley que el Poder Ejecutivo Nacional debe elaborar y remitir al Congreso Nacional con anterioridad al 15 de septiembre del corriente en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios previstos (a la fecha de esta obra, todavía no se conocen sus pormenores).

* Este instituto permitiría resolver la mayoría de los inconvenientes expuestos en esta obra. Por supuesto, será necesario estudiar en detalle el alcance y aplicación práctica de la actualización: cuestiones como la aplicación diaria, mensual o anual; el índice a aplicar; la retroactividad del método incluso para normas anteriores a la sanción de la Ley 27.430, entre otros.

* Por su parte, y si bien el artículo 304 dispone que el índice a tomar es el relacionado a la variación de precios al consumidor del INDEC, una nueva ley nacional tendrá la capacidad de adecuar el criterio a índices vinculados más estrechamente al bien jurídicamente tutelado como los sugeridos previamente, si el legislador lo estima pertinente.

* No debe dejar de destacarse la previsión quizás más importante de este título de la Ley 27.430, incluida en el art. 307, que soslaya el gran obstáculo mencionado anteriormente a propósito de la ley de convertibilidad al señalar que *"Las disposiciones de este Título se encuentran exceptuadas de lo dispuesto en los artículos 7° y 10 de la ley 23.928 y sus modificatorias"*.

Finalmente concluye destacando que si bien el Congreso Nacional pareciera haber perdido una nueva oportunidad para ajustar el erróneo método legislativa, ratificando la torpe redacción y profundizado sus efectos en el nuevo Régimen Penal Tributario de la llamada "reforma tributaria" ⁱⁱ, el título XI de la Ley 27.430 permite esperar la sanción de una sana ley nacional que imponga un adecuado régimen de actualización de la condición objetiva de punibilidad y elimine por fin los grandes problemas asociados.

Por ende, culmina señalando el citado ponente que, lograr un ajuste objetivo, previamente definido, que adecúe la criminalidad del acto haciendo uso de las disciplinas económicas, es lo que le falta a nuestro plexo normativo para acabar definitivamente con tantas discrepancias doctrinarias y jurisprudenciales lo cual, por supuesto, traerá aparejada la necesaria y válida discusión relativa a qué índice de actualización utilizar y demás elementos determinantes que incidan de cada figura penal.

En particular, respecto de la reciente creación de las "UVT", el Dr. Schindel realiza una fundada crítica³⁰ marcando las cuestiones positivas y negativas de dicho "módulo de valor" y, por ende, señalando:

1. Ventajas

Simplicidad: Una vez comprendido el mecanismo su operación es muy simple.

Justeza: Elegido el índice representativo, el mismo se utiliza para corregir el valor del módulo monetario para todos los efectos, evitando así utilizar distintos índices o modos de corrección.

Universalidad: Un módulo de este tipo no solo sirve para actualizar los importes fijos establecidos en las leyes tributarias sino que, como sucede en Chile, sirve para fijar la cuantía básica de las obligaciones tributarias, las bases de cálculo y otros parámetros que pudieran verse afectados por la inflación. Ello implica que, además de las bases de cálculo, los mínimos no imponibles y otras deducciones fijas, los tramos de las escalas, etc., se establecen en módulos

³⁰ Schindel, Angel – "Novedad impositiva: La unidad de valor tributario (UVT)", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXIX, pág. 441, Mayo 2018.

de valor, así como los débitos y créditos fiscales. Del mismo modo, las bases para las sanciones y el valor en moneda corriente para su cancelación también se fijan en módulos de valor, lo cual evita tener actualizar todos ellos en forma periódica.

Coherencia conceptual y permanencia: Evita las discusiones sobre la magnitud de las eventuales actualizaciones no automáticas, es estable y neutro respecto del nivel de inflación (el caso de Chile es paradigmático).

2. Inconvenientes

Indisponibilidad inmediata: La demora usual en la elaboración y publicación de los índices puede generar ciertas inequidades, particularmente si el nivel de inflación es importante.

Representatividad: No hay índice que pueda representar con precisión el nivel de inflación de la economía de un país. Hay variaciones de precios regionales, modificación de costos y precios relativos por avances tecnológicos, etc. En general se ha venido aceptando el Índice de Precios Mayoristas.

Esoterismo y misoneísmo fiscal: La introducción de una unidad de medida de valor, distinta de la moneda corriente, conlleva innegablemente dificultades de tipo psicológico. Lo más probable es que amplios sectores vean con muy poca simpatía la irrupción de esta nueva figura en la legislación fiscal. Esta circunstancia seguramente provocará la agudización de las críticas que se explican por cierto carácter "esotérico" o misterioso que rodea a toda institución novedosa. La poca familiaridad de los contribuyentes con la utilización de "módulos de valor" en reemplazo de las clásicas expresiones nominales en términos de moneda corriente, les creará algún grado de confusión y dificultades en la comprensión del mecanismo que se propone.

Exteriorización de las variaciones en los precios relativos: Los módulos de valor facilitan las comparaciones intertemporales e intersectoriales. Ello puede ser considerado como ventaja, aunque muchos empresarios acostumbrados a "pescar en río revuelto" y hasta el Estado o sus funcionarios, muchas veces no proclives a las pautas de austeridad republicana, pueden considerar este aspecto como negativo.

Presunto efecto inflacionario: Las correcciones de los balances, de las bases de cálculo de los tributos y demás aspectos a ponderar mediante módulos de valor suelen ser resistidos por sus presuntos efectos inflacionarios. Entendemos que es un mito y el ejemplo de Chile es harto demostrativo de ello.

En relación al tema de este acápite la Dra. Robiglio, luego de hacer un importante resumen de las normas aplicables en la especie, brinda su parecer al respecto señalando que de la comparación de normas constitucionales y legales transcritas, se advierte que el art. 2 del Código Penal tiene alcances claramente más amplios que las de jerarquía constitucional y que la jurisprudencia así lo entiende.

Por esa razón entiende la mentada panelista que el criterio que debe imperar en la materia para determinar cuál es la ley más favorable, *"Requiere una comparación concreta de las dos situaciones legales surgidas de la reforma legal posterior a la comisión del hecho: debe compararse la aplicación al caso de la situación legal vigente en el momento de comisión con la que resultaría como consecuencia de la reforma. Esta comparación es concreta porque debe referirse al caso que se juzga. En esta comparación deben tomarse en cuenta, en primer lugar, las penas principales y luego la ley en su totalidad (penas y consecuencias accesorias y modificaciones del tipo penal y de las reglas de la parte general referentes, por ejemplo, a la capacidad de culpabilidad, a las causas de justificación, a las de inculpabilidad, etcétera)."* (BACIGALUPO, Enrique *Derecho Penal Parte General*, Ed. Hammurabi, 2016, pág. 189).

Los recién citado, agrega, nos lleva a la conclusión de que más allá de cuál haya sido la razón que motivó a los legisladores en un momento determinado a introducir una variación en una disposición con contenido penal, aún si la finalidad expuesta es la de compensar una depreciación monetaria ante una variación del valor de la moneda, si la consecuencia penal de la aplicación de la nueva norma por comparación con la vigente en la época de comisión del hecho es más beneficiosa para el imputado, es esa la disposición que debe aplicarse.

Por último, la panelista citada no deja pasar el hecho de hacer referencia a la intención del legislador de superar estas situaciones -entre otras-, al incluir en la ley 27.430 un título XI denominado UNIDAD DE VALOR TRIBUTARIA, en el que se establece: "ARTÍCULO 302. Créase la Unidad de Valor Tributaria (UVT) como unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incluidas las leyes procedimentales respectivas y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario", proyecto de ley éste –afirmación que consideramos le corresponde hacer a esta relatoría atento a la actualidad del tema- que ha sido prorrogado por un año de lo previsto originariamente.

El Dr. Carlos María Folco³¹ también se mostró muy crítico a la resolución (5/2012) de la Procuración General de la Nación que instruyó a los fiscales a que se opongán a la aplicación retroactiva de la ley 27.430 en los aumentos de los límites a la punibilidad de los delitos tributarios.

El distinguido jurista sostiene que nada nuevo bajo el sol hay en materia de aplicación retroactiva de la ley más benigna, que debe aplicarse "siempre" conforme los mandatos del bloque de constitucionalidad federal, los estrictos términos del Código Penal y la doctrina de la Corte.

Sin embargo, recurrentemente, aparecen atisbos afanosos por desconocer la aplicación de este principio de raigambre constitucional y convencional por parte de la Procuración General de la Nación, propiciando ahora la interpretación del derecho dada otrora por la resolución (PGN) 5/2012, aun frente a la clara orientación jurisprudencial pronunciándose contra el criticable criterio allí esbozado.

Entonces, permítasenos decir -parafraseando a Giambattista Vico- que por los eternos e irrazonables *corsi et ricorsi*, se pretende instaurar un criterio que la doctrina nacional, en forma mayoritaria, y una consolidada jurisprudencia han rechazado enfáticamente, sostiene el prolífico autor.

Considera que debe exhumarse la resolución (PGN) 5/2012 para que los fiscales adopten la interpretación señalada en sus considerandos y, en consecuencia, se opongán a la aplicación retroactiva de la ley 27430 en cuanto dispone aumentos de las sumas de dinero que establecen un límite a la punibilidad de los delitos tributarios y de contrabando constituye un auténtico dislate jurídico.

Añade que resulta por demás claro que por ley penal debe entenderse a todo precepto o disposición contenida en el Código Penal o en las leyes penales especiales, por lo que en este concepto se incluyen las que se refieren a los elementos constitutivos del tipo penal, a la

³¹ Folco, Carlos M. – "La exhumación de la Resolución (PGN) 5/2012" – Doctrina Tributaria Errepar – Tomo XXXIX, pág. 363 – Abril 2018

culpabilidad del autor o a la escala penal aplicable, pero también las condiciones objetivas de punibilidad contenidas en dichas leyes.

Y agrega que las conductas evasivas atribuidas a contribuyentes que no superan el límite objetivo de punibilidad establecido por el nuevo régimen penal tributario y previsional de la ley 27430 deben ser insoslayablemente ponderadas retroactivamente aun cuando los hechos se hubieren producido con anterioridad a su sanción, por aplicación del principio de la ley penal más benigna.

Ello debe ser así –insiste el Dr. Folco- por aplicación de la doctrina de la Corte Suprema en el precedente “Palero”, la cual, por provenir del máximo intérprete de los derechos y garantías consagrados en el bloque de constitucionalidad federal, debe ser acatada por los tribunales inferiores.

Es que aun puesta de resalto la diferencia entre la consideración de la ley más benigna respecto del aumento de las penas y del mayor valor económico como condición de punibilidad, ambos supuestos quedan abarcados por la aplicación de la ley más benigna, sentido en el cual se ha orientado la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Todo ello, agrega, no implica la impunidad de tales conductas, dado que pese a su desincriminación en el campo penal delictual, corresponde ponderar la conducta fiscal del sujeto obligado tributario en la faz penal contravencional y la consecuente aplicación de las disposiciones sancionatorias de la ley 11683 frente a conductas defraudatorias.

Finalmente, el autor señala que la UVT constituye una dinámica herramienta tendiente a mantener la razonabilidad de los montos utilizados en el campo impositivo y penal tributario.

c. Otros temas

En cuanto a la nueva redacción de la extinción de la acción penal prevista en el artículo 16º, la Dra. Robiglio comenta que ha desaparecido un requisito que en la anterior versión acarreó problemas de interpretación, que era el relativo a la exigencia de espontaneidad de la cancelación, planteándose diversas dudas, por ejemplo si una mera intimación de pago tenía el efecto de quitar la espontaneidad, o si era factible que hubiera espontaneidad habiendo denuncia penal, si la formación de ésta no había sido notificada al imputado.

En otro orden, subraya que ya no se presentaría como una interpretación válida la que jurisprudencialmente se hizo reiteradamente sobre la redacción anterior del art. 16 que extendía la posibilidad de extinguir la acción por pago también a los delitos de apropiación indebida de tributos y no solo a los de evasión y esto es así, toda vez que el legislador ha retornado a una enumeración de los casos alcanzados mencionándolos por el número de artículo, a diferencia del anterior sistema, en que se hacía una descripción de conductas: *“...dando cumplimiento a las obligaciones evadidas...”*.

En lo referente a la reinserción al régimen penal tributario de la dispensa en la obligación de formular denuncia penal (artículo 19 del mentado régimen), la Dra. Robiglio brinda su parecer sobre el tema posicionándose en ciertos tópicos que vale la pena resaltar, al señalar, entre otras que la importancia de que esta dispensa esté incluida expresamente en la ley, deriva del hecho de que si un funcionario público como lo son los agentes y funcionarios de la AFIP toma conocimiento en ejercicio de su función, de la presunta comisión de un delito, tiene la obligación de denunciarlo y en caso de no hacerlo estaría cometiendo él mismo un delito y es por dicho motivo que la dispensa establecida en la ley es fundamental.

Añade la destacada panelista que actualmente existen cuatro supuestos en los cuales los funcionarios de la AFIP se encuentran dispensados de formular las denuncias y se trata de los casos previstos en los arts. 16 y 19 del régimen penal tributario y consisten en:

- a) los casos en que no se haya verificado la conducta punible (art. 19 párrafo 1º),
- b) cuando haya mediado un comportamiento del contribuyente que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico-contables de liquidación (art. 19 párrafo 1º),
- c) cuando las obligaciones tributarias sean resultado exclusivo de aplicación de las presunciones sin otros elementos de prueba conducentes a probar el hecho (art. 19 párrafo 2º),
- d) cuando las obligaciones evadidas o los beneficios aprovechados indebidamente y sus accesorios hubieran sido cancelados en forma total e incondicional antes de la formulación de la denuncia (art. 16).

Al respecto, el caso descrito en a) no hace ningún aporte, más que dar tranquilidad a los funcionarios de la administración tributaria, porque lo que existe es una obligación de denunciar delitos, por lo que si la conducta punible no se cometió, esta previsión no es una verdadera dispensa.

En los casos de los supuestos previstos en el b) y c), los mismos son de mayor interés y pueden tener un efecto de evitar la formulación de denuncias que no van a prosperar, ya que se trata de supuestos que habitualmente son denunciados pero que en la causa penal probablemente recaerá una desestimación o un sobreseimiento.

Sostiene que esto es así en el caso b) porque al resultar el ajuste producto de ajustes técnicos o de diferencia de criterios, se trata de hechos cometidos sin la intención, incurso en un error, o sin la conciencia de comisión del injusto por actuar en la creencia de que una norma tributaria o de procedimiento fiscal ampara la interpretación utilizada, por lo que en la causa penal se determinaría que se trató de un obrar carente de dolo o de culpabilidad según el caso; en el caso c) la importancia de esta previsión viene dada por la incompatibilidad existente entre el régimen de presunciones legales propio de la ley 11.683 y el régimen probatorio vigente en materia penal, en el cual esas presunciones pueden operar como meros indicios, pero necesariamente deben verse corroboradas por alguna prueba.

Cuando se hace referencia al ajuste derivado de "aspectos técnico contables de liquidación", se estaría aludiendo a cuestiones de técnica tributaria y en el caso reseñado en el punto d) también se aprecia como una medida lógica y razonable, que le evitaría al contribuyente tramitar la extinción de la acción en sede judicial después de haberse efectuado la denuncia e iniciado el trámite de la causa penal.

A nivel informativo, aporta que en cuanto al trámite que permite a los funcionarios omitir efectuar la denuncia, dicha situación ahora aparece regulada en la Disposición 192/18 y en el propio art. 19 del régimen penal tributario y la decisión de no formular denuncia debe ser adoptada por resolución fundada dictada por funcionarios que tengan asignada expresamente esta facultad, contando con dictamen jurídico y siguiendo procedimientos internos de control, lo cual significa que se formará un legajo con el informe final de inspección o la determinación de deuda de la seguridad social; deberá emitir opinión fundada la jefatura del área de fiscalización o verificación y agregarse un informe técnico del que resulte pormenorizadamente cada concepto ajustado y la diferencia que se genere, luego se dará intervención a la División Jurídica competente para confeccionar el dictamen, y para asegurar el control de la decisión, y se elevará para su conformidad al Director Regional o al Jefe del Departamento Legal de Grandes Contribuyentes. En caso de entenderse en esos niveles que corresponde efectuar la denuncia, deberá instruirse al área penal para que así lo haga.

Por último sostiene la panelista que el régimen de dispensa de denuncia rigió desde la sanción de la ley 24.769 hasta que la ley 26.735 derogó el art. 19; luego se restableció con la reforma de la ley 27.430 y bajo ese régimen anterior, era necesario que se formularan consultas a la Procuración General del Tesoro siendo éste era el mecanismo de control, pero la consecuencia era una gran demora, por lo que ante el riesgo de que la acción penal prescribiera, era habitual que se efectuara la denuncia de todas maneras.

Finalmente añade que ese sistema de consultas a la Procuración General del Tesoro determinó la existencia de algunos dictámenes que abordan el tema, por ejemplo los de la colección de dictámenes 262:278 y 267:033 de fechas 30/7/07 y 3/10/08 respectivamente, lo cual –en nuestro humilde parecer- deviene en una importante fuente de información que desde la ⁱⁱⁱreforma al artículo 1º de la ley de procedimientos tributarios se viene promoviendo mediante la publicación, en ese caso de las opiniones del Fisco Nacional.

* * * * *
