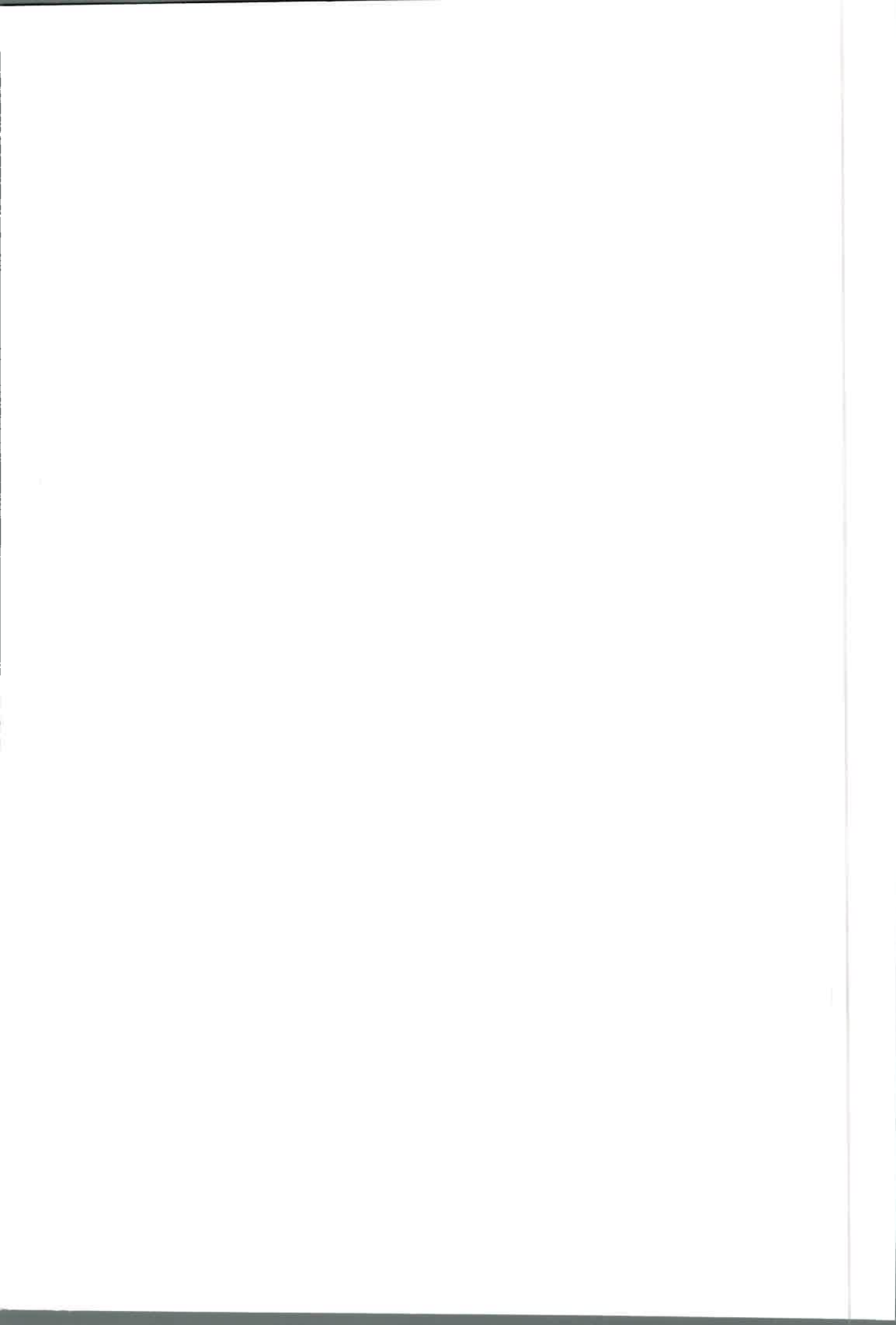


70641

VALENTINUZZI, J L
Alternativas de Refo

2012

70641





ALTERNATIVAS DE REFORMAS A LA LEY 11.683 DE
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS



4007

Alumno: Jose Luis Valentinuzzi

70641

MFN:
Clasif:
E1571

INTRODUCCIÓN

I) DEFINICIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO.

El objeto del estudio consiste en el análisis de aquellas normas de la Ley N° 11.683 cuyo sesgo constitucional –se estima y propende- debe impulsar una urgente reforma legislativa, haciendo más eficiente y efectivo al régimen de Procedimientos Tributarios nacional. Esta aspiración no es meramente dogmática y académica, sino que puede extractarse de la práctica forense la inutilidad e inconveniencia del régimen legal vigente, sobre todo para aquellos contribuyentes que poseen acceso al servicio de asesoramiento profesional especializado.

II) DELIMITACIÓN DEL TEMA Y CAMPO DE ESTUDIO.

El campo de estudio se limitará básicamente a la Ley de Procedimientos Tributarios N° 11.683, en su texto vigente. Empero, para poder comprender el mismo se considera imprescindible acudir a un examen de algunas reformas legislativas, sobre todo las incoadas en los últimos años; tal es el caso de la Ley 26.044 (B.O.: 6/7/2005) y de la Ley 25.795 (B.O.: 17/11/2.003).

III) FUNDAMENTACIÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA.

La fundamentación de la elección del tema proviene de las graves falencias que presenta el marco normativo, promoviendo que los fines del proceso tributario se vean en más de una ocasión frustrados, al punto de transformar en quiméricos los propósitos perseguidos en la ley. Paradójicamente, ello acontece con los contribuyentes y responsables de mayor relevancia económica. De allí que no sea viable pensar que la revisión y adecuación normativa afectará la renta pública de modo negativo, sino todo lo contrario.

IV) IMPORTANCIA DEL ESTUDIO.

La importancia del tema estudiado es nítida: el régimen actual es elocuentemente inoperante para asegurar los fines de la ley, tanto en su faz netamente procesal cuanto en su parte dispositiva y penal. Las últimas reformas que se vienen produciendo a la





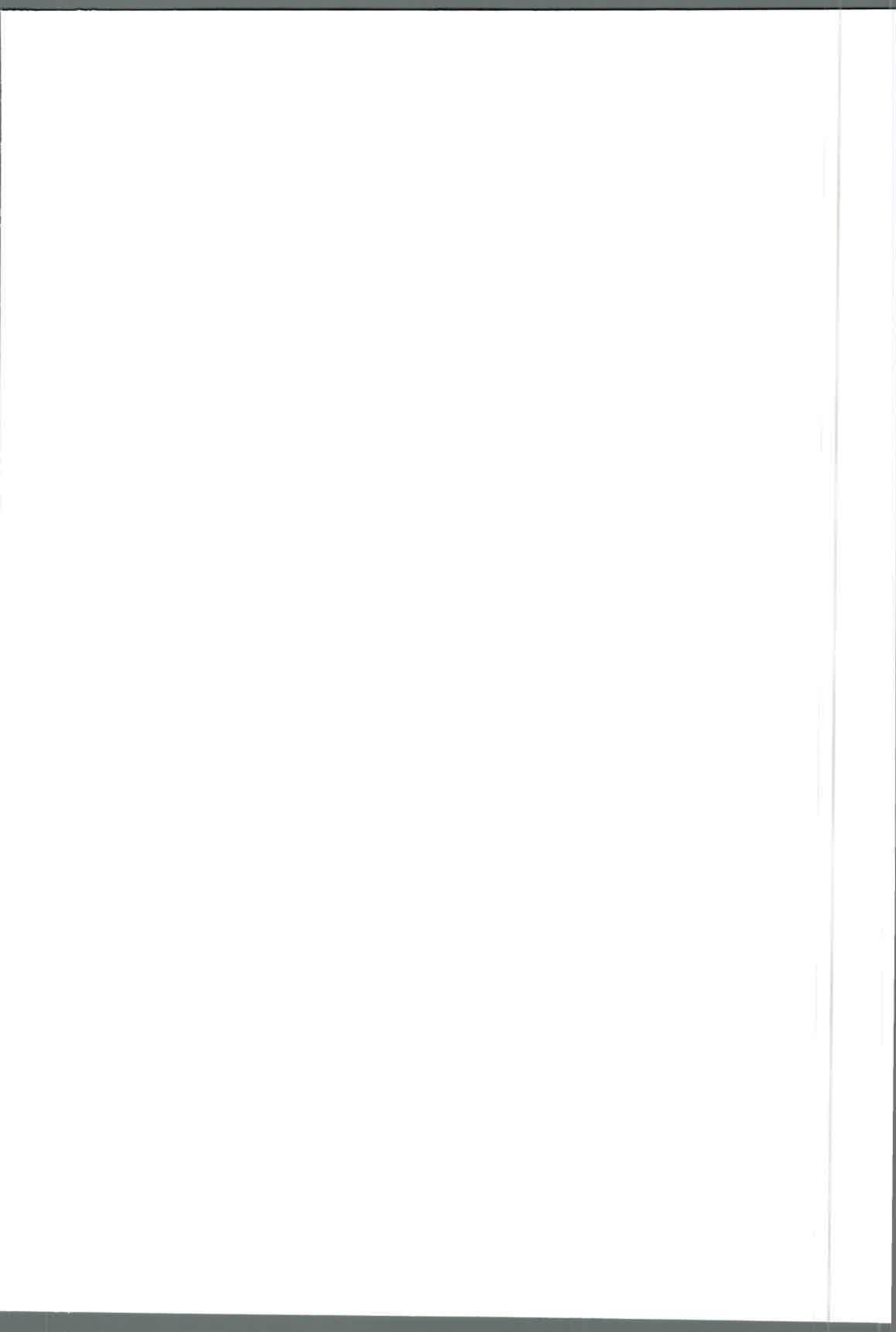
normativa se inscriben, en términos generales, en la propensión de leyes tildadas de inconstitucionales por nuestra Justicia Nacional. Es necesario un escrutinio pormenorizado y sincero para lograr un régimen equitativo que no se desentienda del rol que debe tener el Estado dentro del marco republicano y democrático de Gobierno y que a su vez sea respetuoso de los derechos y garantías de los contribuyentes que, al fin como ciudadanos, no pueden ver menguados los mismos. La actual relación de poder, donde el contribuyente aparece como un súbdito, debe transmutarse en una relación de derecho.

B) OBJETIVOS QUE SE PRETENDEN ALCANZAR CON EL TRABAJO.

Son variados los objetivos que se pretenden alcanzar con este trabajo. Como hipótesis de máxima el brindar una base para una reforma legislativa de la legislación en rigor. Una pretensión mínima, se intentará arrimar una investigación exhaustiva sobre muchos de los institutos que prevé la ley en su redacción actual, evidenciando los inconvenientes que ofrece su aplicación práctica. En ese orden de ideas se analizarán algunos problemas tales como el del proceso de ejecución fiscal, la clausura preventiva, la actuación del agente encubierto, la legislación sobre medios de pago y las vías recursivas. En prieta síntesis, realizar un sencillo pero elocuente aporte para el logro de la justicia tributaria dentro de la esfera nacional.

C) METODOLOGÍA.

Partiendo de un examen genérico de los puntos salientes bajo estudio, se irá paulatinamente avanzando con el estudio pormenorizado de los diversos institutos que ofrecen francos superlativos para la real vigencia de la ley procedimental. Para desnudar la fragilidad del régimen se recurrirá a las citas doctrinarias, académicas y jurisprudenciales pertinentes. Al final, se introducirá un capítulo con las conclusiones y propuestas.





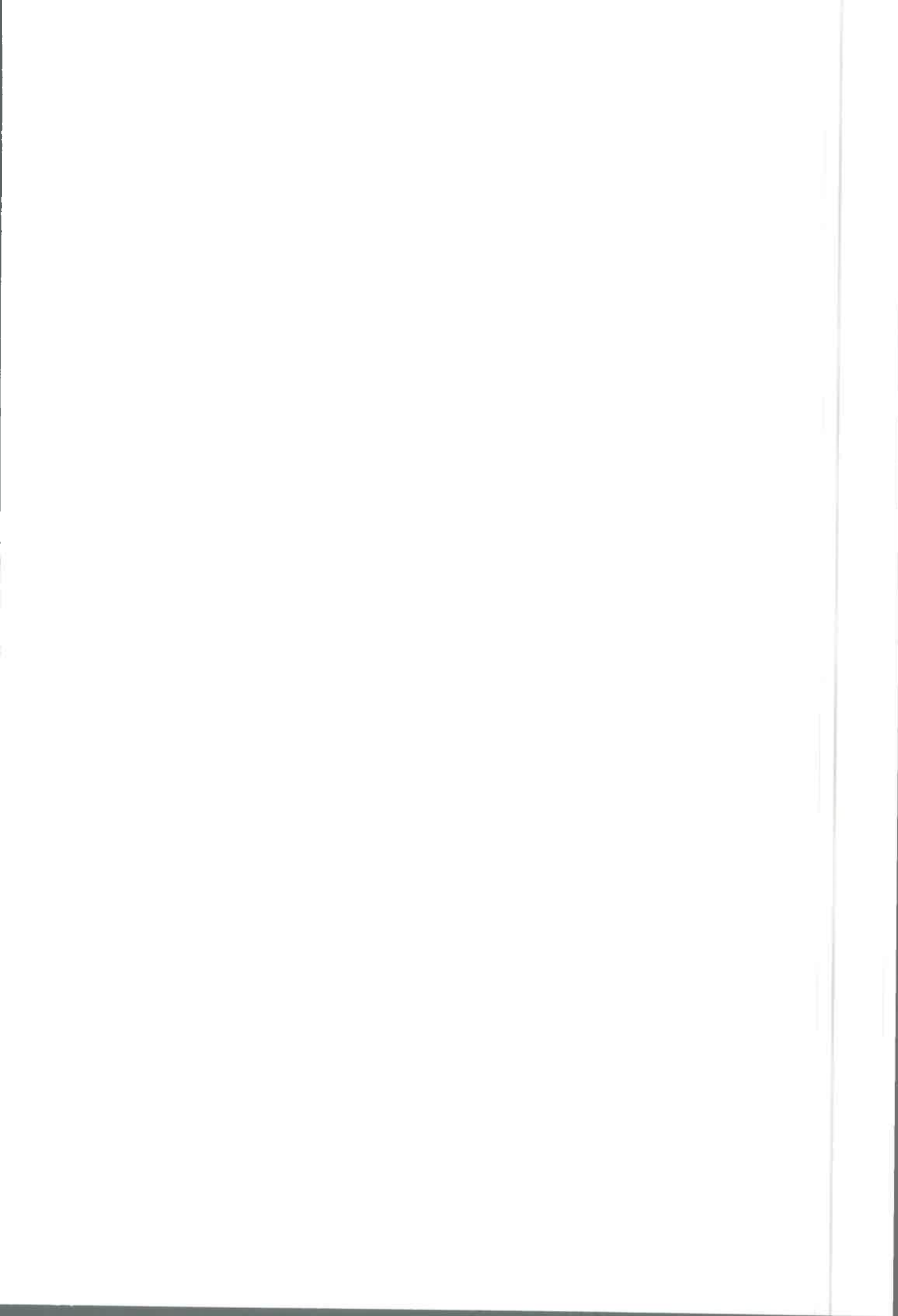
DESARROLLO RÉGIMEN DE PROCEDIMIENTOS FISCALES – NECESIDAD DE REFORMAS

I) INTRODUCCIÓN

Como se expuso en la síntesis, uno de los aspectos que no pueden dejar de señalarse, reside en que la Ley N° 11.683, en una de las tantas reformas que sufrió desde su puesta en vigencia, fue escindida en dos grandes partes. En rigor, los primeros artículos de la misma fueron extrapolados al Decreto 821/98 (Bs. As., 13/7/98), generando una situación de dudosa constitucionalidad. Téngase presente que para el año 1998 ya se había reformado la Carta Fundacional determinando la proscripción absoluta para que el Poder Ejecutivo legisle en materia tributaria, bajo pena de nulidad. Justamente, el mentado decreto legisla sobre esta temática, por lo que la afrenta mencionada es nítida. Para corroborar este aserto, es bueno recordar que en esta disposición se incluyen aspectos tales como la creación de la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduana en el ámbito de la Administración Federal de Ingresos Públicos; la organización y competencia del Organismo; las facultades de interpretación y reglamentación del derecho tributario sustantivo y adjetivo; las funciones y facultades de dirección y de juez administrativo; etc. De todo lo que acabamos de exponer, emerge que una primera mácula constitucional de superlativa importancia para la compatibilización del régimen de procedimientos tributarios federal, se encuentra precisamente en la norma que crea a las AFIP, la DGI y la DGA, lo que es un verdadero despropósito. En torno a la solución, propugnamos por una reforma a la Ley N° 11.683 reincorporándole las disposiciones del mencionado Decreto 618/1997.

A los propósitos enunciados, resumimos seguidamente los puntos sobre los cuales desarrollaremos esta tesina. Ellos son:

- 1°) Incorporación del Decreto 618/97 al texto de la ley 11683 para superar el valladar de constitucionalidad arrasado según el art. 99, inc. 3ero. de la C. N.
- 2°) Principio de la realidad económica o teoría de la penetración.
- 3°) Domicilio Fiscal.
- 4°) Sujetos de los deberes impositivos: Responsables del cumplimiento de la deuda ajena.
- 5°) Responsables por los subordinados.
- 6°) Responsabilidad del consumidor final.
- 7°) Determinación de Oficio.
- 8°) Efectos de la Determinación de Oficio.





- 9°) Anticipos.
- 10°) Sistemas de percepciones tributarias.
- 11°) Facultades de inspección, verificación y control.
- 12°) Facultades exorbitantes del Fisco nacional.
- 13°) Proporción de datos sobre los sistemas informáticos que vulneran el derecho de propiedad intelectual y el derecho a la intimidad.
- 14°) Intereses resarcitorios.
- 15°) Infracciones formales – Sanciones – Necesidad de eliminar la coacción de la ley de procedimientos tributarios.
- 16°) Necesidad de ajustar la normativa a los principios que rigen el derecho penal, específicamente, el principio de proporcionalidad.
- 17°) Régimen de Clausura.
- 18°) Presunción del dolo.
- 19°) La clausura preventiva.
- 20°) Efectos de la apelación de la clausura.
- 21°) Juicio de Ejecución Fiscal.
- 22°) Formas de notificación.
- 23°) Cuenta de Jerarquización.
- 24°) Tribunal Fiscal de la Nación.
- 25°) Recurso de Revisión y Apelación Limitada.
- 26°) Recurso de Apelación ante el Director General. Alcance del recurso previsto en el art. 74 del decr. regl. 1397/79.
- 27°) Límites probatorios en el marco de la Ley de Procedimientos Tributarios. Arts. 83 y 166 de la ley 11.683, a partir de la reforma por ley 25.239.
- 28°) Necesidad de Dictamen Jurídico.
- 29°) Introducción a la Ley N° 11.683 de aspectos vinculados al proceso penal tributario (Ley N° 24.769).





II) EXAMEN DE NORMAS QUE DEBERÍAN REFORMULARSE

Hay en el Capítulo I, del Título I, de la Ley N° 11.683, aspectos que indudablemente deberían ser reformulados, ya sea para lograr la aspirada compatibilidad con las disposiciones constitucionales, o bien para adaptarlas a la realidad imperante.

1°) Incorporación del Decreto 618/97 al texto de la ley 11683 para superar el valladar de constitucionalidad arrasado según el art. 99, inc. 3ero. de la C. N.

El Decreto 618/97, publicado el día 14 de Julio de 1.997, realizó una suerte de “escisión” en materia de legislación sobre Procedimientos Tributarios. En breve síntesis, este decreto creó la Administración Federal de Ingresos Públicos, como entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, disolviendo la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva. Prevé el decreto en cuestión muchos aspectos superlativos; entre ellos, que la AFIP será el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación, aplicando las normas legales correspondientes; las funciones y facultades de los organismos fusionados, y en especial, la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas sustantivas respectivas. También este decreto crea los cargos de Administrador Federal de la AFIP, Director General a cargo de la Dirección General Impositiva y Director General a cargo de la Dirección General de Aduanas y Subdirectores Generales. En materia de legislación, se fijan las facultades de reglamentación e interpretación de la normativa fiscal y previsional. Asimismo, se determinan las funciones y facultades de dirección y de juez administrativo; las atribuciones del Director General, de los funcionarios sustitutos y de los Directores Generales.

Nadie podría discutir que este decreto contiene disposiciones de orden “tributario”, lo que nos lleva a cuestionar validez constitucional. Partamos del hecho puntual que nuestra Carta Fundacional fue modificada en el año 1.994, estableciendo que el PE no puede dictar legislación en esta materia, bajo sanción de nulidad. Ergo, el decreto en cuestión se encuentra en franca colisión con la Ley de Leyes, lo cual puede y debe ser solucionado.

2°) Principio de la realidad económica o teoría de la penetración

En ese orden de ideas, el artículo 2 prevé que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los

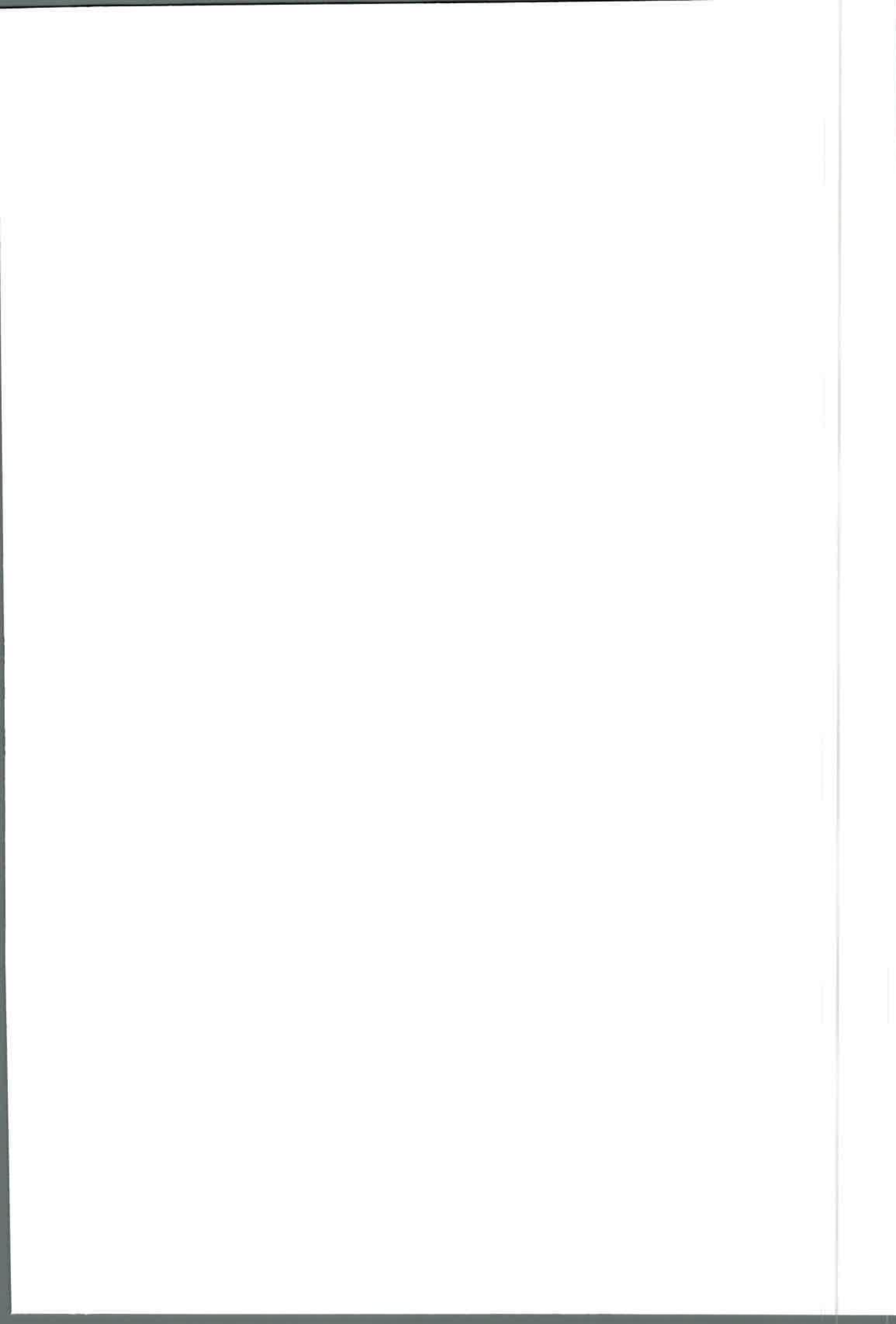




contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos. Se trata del conocido principio de la realidad económica también titulado por la doctrina como “teoría de la penetración”. Opinamos que esta normativa debe ser desterrada del cuerpo legal, ya que genera una alta dosis de inseguridad jurídica. Vaya como ejemplo la enorme dificultad existente para distinguir entre los conceptos de evasión y elusión fiscal (Ver causa “Opalsen”, problemáticas de la redhibición de la personalidad jurídica y demás) y la consiguiente incertidumbre que debe enfrentar un contribuyente en el momento de definir su proyecto de esquema fiscal. No puede dejar de señalarse que en los sistemas tributarios modernos este método de interpretación ha sido abandonado, y que bajo la situación de la República Argentina, hambrienta de capitales productivos, constituye un valladar que los desalienta y genera la emigración de los nacionales.

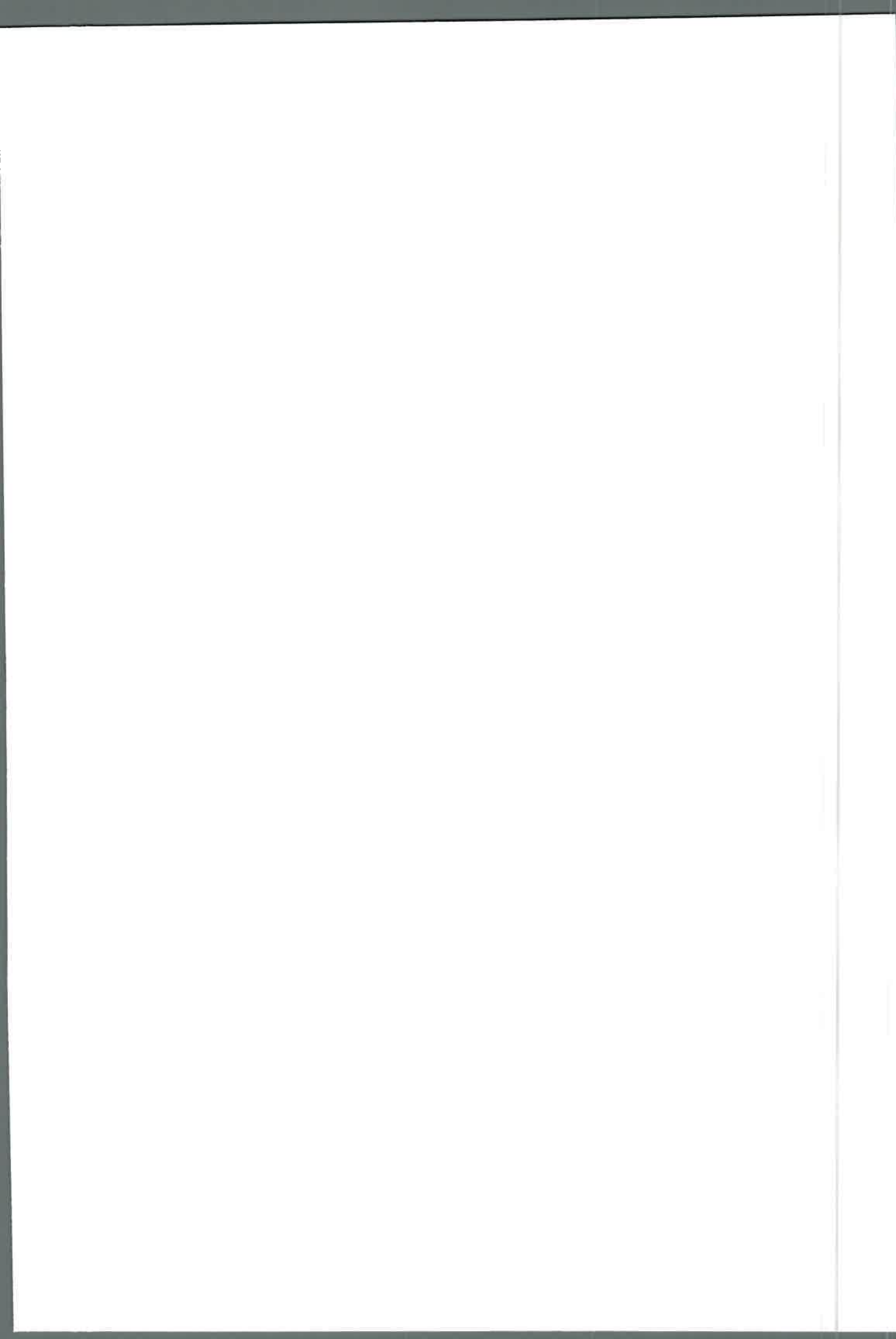
3º) Domicilio Fiscal

La ley en su texto actual indica que el domicilio de los responsables en el concepto de esta ley y de las leyes de tributos a cargo de la AFIP es el real, o en su caso, el legal de carácter general, legislado en el Código Civil, ajustado a lo que establece su artículo tercero y a lo que determine la reglamentación. En el caso de las personas de existencia visible, cuando el domicilio real no coincida con el lugar donde este situada la dirección o administración principal y efectiva de sus actividades, este último será el domicilio fiscal. En el caso de las personas jurídicas del Código Civil, las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho, los patrimonios destinados a un fin determinado y las demás sociedades, asociaciones, entidades y empresas, cuando el domicilio legal no coincida con el lugar donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva, este último será el domicilio fiscal. Cuando los contribuyentes o demás responsables se domicilien en el extranjero y no tengan representantes en el país o no pueda establecerse el de estos últimos, se considerará como domicilio fiscal el del lugar de la República en que dichos responsables tengan su principal negocio o explotación o la principal fuente de recursos o subsidiariamente, el lugar de su última residencia. Hasta aquí no parecen encontrarse grandes variables con las disposiciones de la legislación sustancial civil sobre la materia; empero, más adelante en la Ley 11683 se estipula que cuando no se hubiera denunciado el domicilio fiscal y la AFIP conociere alguno de los domicilios previstos en la misma, el mismo tendrá validez a todos los efectos legales. Además, establece que cuando se comprobare que el domicilio denunciado no es el previsto en la presente ley o fuere físicamente inexistente, quedare abandonado o desapareciere o se alterare o suprimiere su numeración, y la AFIP conociere el lugar de su asiento, podrá declararlo por resolución fundada como domicilio fiscal. En estos supuestos,



cuando la Entidad tuviere conocimiento, a través de datos concretos colectados conforme a sus facultades de verificación y fiscalización, de la existencia de un domicilio o residencia distinto al domicilio fiscal del responsable, podrá declararlo, mediante resolución fundada, como domicilio fiscal alternativo, el que, salvo prueba en contrario de su veracidad, tendrá plena validez a todos los efectos legales. Ello, sin perjuicio de considerarse válidas las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable. En tales supuestos el juez administrativo del domicilio fiscal del responsable mantendrá su competencia originaria. A esta altura del desarrollo ya encontramos una de las discutidas reformas incorporadas por la Ley N° 26.044 (B.O.: 6/7/2005): la alternativa que el Organismo “declare” un domicilio y que emplee éste conjuntamente o no con el declarado por el contribuyente, a los fines de notificar los diversos actos administrativos, prejudiciales y judiciales posibles. Es así, ya que no puede soslayarse que en el régimen de ejecución fiscal establecido en los artículos 92 a 95 de la ley analizada, no es otra sino la Administración la encargada de “notificar” numerosos actos cuya naturaleza es eminentemente “jurisdiccional”. Añade luego esta norma que sólo se considerará que existe cambio de domicilio cuando se haya efectuado la traslación del anteriormente mencionado o también, si se tratara de un domicilio legal, cuando el mismo hubiere desaparecido de acuerdo con lo previsto en el Código Civil. Todo responsable que haya presentado una vez declaración jurada u otra comunicación a la AFIP está obligado a denunciar cualquier cambio de domicilio dentro de los diez (10) días de efectuado, quedando en caso contrario sujeto a las sanciones de esta ley; que la AFIP sólo quedará obligada a tener en cuenta el cambio de domicilio si la respectiva notificación hubiera sido hecha por el responsable en la forma que determine la reglamentación. Sobre este punto la reglamentación es bastante inflexible y genera que mas de una vez los administrados deben recurrir a formalizar documentos innecesarios para la concertación entre particulares, como método axiomático para poder satisfacer la pretensión del Organismo. Sin perjuicio de ello, el cambio de domicilio sólo surtirá efectos legales si se comunicara fehacientemente y en forma directa en las referidas actuaciones administrativas.

De conformidad al art. 1° del Decreto N° 1334/98 (B.O.: 16/11/1998), cualquiera de los domicilios previstos en la Ley 11683 producirá en el ámbito administrativo y en el judicial los efectos de domicilio constituido, siéndole aplicables, en su caso, las disposiciones de los artículos 41, 42 y 133 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Ergo, nuevamente observamos que la ley no es respetuosa del derecho de defensa y de la garantía del debido proceso formal y sustancial, ya que el Organismo puede “declarar” de oficio o a partir de un proceso de inspección un domicilio, y éste será el lugar a donde se le notificarán no solamente los actos administrativos sino también los judiciales a un contribuyente. Va de suyo, que el contribuyente no conforme con el domicilio declarado de este modo, solo le quedará la vía de apelación del art. 74 del Decreto 1397/79, reglamentario de la Ley 11683, y este recurso es concedido siempre con efectos devolutivos. Ergo, mientras el ciudadano debate cual es el sitio a donde corresponde notificar las acciones estatales, éste será –a libre elección del poder público–, en el domicilio denunciado por él o en el declarado de oficio por el Fisco. Dificilmente no





se presenten situaciones en las cuales el derecho de defensa no se haya transformado en una quimera.

Para aumentar el grado de conflictividad de la ley adjetiva, la reforma por Ley N° 26.044 creó el llamado domicilio fiscal electrónico, como el sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Su constitución, implementación y cambio se efectuará conforme a las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, quien deberá evaluar que se cumplan las condiciones antes expuestas y la viabilidad de su implementación tecnológica con relación a los contribuyentes y responsables. Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válida y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen por esta vía. En mérito a los avances y el funcionamiento de la tecnología en el país, habría que preguntarse si el empleo de este domicilio fiscal electrónico cumple con las exigencias de confiabilidad necesarias para no generar conflictos entre las partes que integran la relación bilateral fisco-contribuyente. Estimamos que es muy buena la finalidad de la normativa, pero hay que ser concientes que el desarrollo actual no ofrece la fiabilidad que ambas partes necesitan, en un aspecto tan álgido como el de las notificaciones de actos administrativos que no son otra cosa que actos jurídicos, reglados y cuyos efectos pueden ser diversos. En este caso, es posible que la ley no exija ser modificada, pero si demorada en su implantación.

4°) Sujetos de los deberes impositivos: Responsables del cumplimiento de la deuda ajena.

Prevé que están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de la ley: a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro. b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces. c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos. d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) y c). e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero. f) Los agentes de





retención y los de percepción de los impuestos. Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación. (Párrafo incorporado por art. 1º, punto I de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.). Las personas mencionadas en los incisos a), b) y c) del párrafo anterior tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, los deberes que esta ley y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos. Las personas mencionadas en los incisos d) y e) de dicho artículo tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben también a las personas, entidades, etc., con que ellas se vinculan. Luego, la misma ley establece a los llamados responsables en forma personal y solidaria con los deudores, previendo que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los primeros cinco (5) incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la AFIP que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales. (Inciso sustituido por Título XV art. 18 inciso 1) de la Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999). En las mismas condiciones del párrafo anterior, los socios de sociedades irregulares o de hecho. También serán responsables, en su caso, los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que los mismos representen o integren. (Párrafo incorporado a continuación del inciso a) por art. 1º pto. IV de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial). b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos preventivos y de las quiebras que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra, según el caso; en particular, si dentro de los quince (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo. (Inciso sustituido por art. 1º pto. V de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial); c) Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la AFIP dentro de los quince (15) días siguientes a aquél en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaron que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la AFIP en la forma y



tiempo que establezcan las leyes respectivas; d) Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado; e) Los terceros que, aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo. f) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago; g) Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas. (Inciso incorporado por art. 1º, punto II de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.); h) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible. (Inciso incorporado por art. 1º, punto II de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial).

Estimamos que la ley contiene errores y aspectos que pueden y deberían ser reformulados para su efectividad y eficiencia. Verbigracia, constituye un grave yerro asignarle al síndico del concurso preventivo facultades que no posee de acuerdo a la ley 25242 de Concursos y Quiebras, donde su accionar se limita al ejercicio de las facultades de control y jamás pueden llegar a asumir la disposición del patrimonio del fallido o concursado. En este sentido, es inviable e injusto que se lo haga responder por la deuda del tercero sobre la cual nada puede hacer, más que informar al Juez en su carácter de funcionario público y a tenor del art. 77 del Código Penal. Reiteramos, en tal condición y solo derivado de la misma, el síndico del concurso estará obligado a denunciar la perpetración de posibles delitos de evasión tributaria y provisional al Juez que actúa como el director del proceso falencial o inclusive, en su caso, ante el Ministerio Público Fiscal o por ante el Juez Federal (Conf. Arts. 277 del Código Penal y 177 del Código de Procedimientos Penal de la Nación, según la Ley 23.984), pero jamás puede justificarse que responda por sus bienes propios por una deuda que no le pertenece y sobre la cual no puede disponer. Es un desatino legislativo que evidencia la ignorancia de la legislación comercial y no puede ser visto sino desde este modo.

Por su parte, y directamente vinculado al problema que acabamos de puntualizar, la reglamentación establece que el síndico adquiera una serie de obligaciones vinculadas a la denuncia de las obligaciones fiscales y a su determinación, que prístinamente aparecen como ignorando una de las máximas





del derecho de excepción comercial, el de la *par conditio creditorum*, conforme al cual debe asegurarse la igualdad de trato entre todos los acreedores, sin privilegio para ninguno de ellos.

También estimamos que la ley debe ser reformulada, estableciendo con toda claridad que la solidaridad nace luego de tramitarse el proceso de determinación de oficio contra el deudor, cuando éste no cumplió con su obligación de pago después de notificada la resolución pertinente. De este modo se evitará desgaste jurisdiccional que, por lo general, es desfavorable al Fisco (Conf. “Holding Marítima y Portuaria SA”, CNFed.Cont. Adm., Sala III, 19/3/2009).

5º) Responsables por los subordinados: establece la ley procedimental que los obligados y responsables de acuerdo con las disposiciones de esta ley, lo son también por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes. Esta atribución tan amplia de la responsabilidad civil y penal debe ser limitada. En rigor, desde la óptica del derecho penal la mentada responsabilidad es inadmisibles, en función del principio de personalidad de la pena definido en el Código Penal –parte general- y derivado asimismo del plexo constitucional –art. 18, CN y 75, inciso 22, mismo texto-; con todo y regresando al ámbito civil, es necesario que la ley distinga a los actos lícitos de los ilícitos, ya que resulta un contrasentido que un empleador responda por los actos ilícitos de sus dependientes.

6º) Responsabilidad del consumidor final: fija la normativa que los consumidores finales de bienes y servicios, o quienes según las leyes tributarias deben recibir ese tratamiento, estarán obligados a exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones. La obligación señalada incluye la de conservarlos en su poder y exhibirlos a los inspectores de la AFIP, que pudieran requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento, local, oficina, recinto o puesto de ventas donde se hubieran celebrado las mencionadas transacciones. El incumplimiento de esta obligación en las operaciones de más de diez pesos (\$ 10) será sancionado según los términos del primer párrafo del artículo 39 de esta ley reduciéndose el mínimo de la multa a este efecto a veinte pesos (\$ 20). La actitud del consumidor deberá revelar connivencia o complacencia con el obligado a emitir o entregar la factura o comprobante. La sanción a quien haya incumplido el deber de emitir o entregar facturas o comprobantes equivalentes será un requisito previo para que recaiga sanción al consumidor final por la misma omisión.

Es mas que obvio y así lo demuestra la realidad, que esta normativa es inaplicable. Hay varias razones para que así suceda, lo que se demuestra por sí solo: no hay causas ni sanciones en razón de la aplicación del presente dispositivo. Estos





motivos, seguimos expresando, giran en torno a la exigibilidad de presupuestos tales como la connivencia entre comprador y vendedor, y la necesidad que el infractor – contribuyente que actúa en su rol de vendedor-, haya sido objeto de sanción previa. No olvidemos pero para nuestro régimen represivo hay sanción cuando media sentencia firme pasada a la autoridad de cosa juzgada formal y material; ergo, la alternativa que ofrece la legislación, en el orden apuntado, es visiblemente complicada.

7°) Determinación de Oficio: la ley establece que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la AFIP procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. A los efectos resolutorios de la situación del contribuyente, se prevé que en el supuesto que transcurrieran noventa (90) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados treinta (30) días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la AFIP de lo que se dará conocimiento dentro del término de treinta (30) días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la AFIP, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno. El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8°.

Opinamos que la normativa en cuestión es incompatible con la garantía constitucional del debido proceso y el derecho de defensa, y que también se contrapone con el régimen de procedimientos administrativos nacional que debe asegurarle al administrado la respuesta a sus peticiones de modo temporal y fundado. Ya se ha visto, a lo largo del tiempo, las dificultades que apareja la denegatoria ficta del actual artículo 10 de la Ley 19.549. Por ende, proponemos que para el supuesto que la administración no se pronuncie, caduca la posibilidad de hacerlo. La práctica nos muestra que el Fisco hace uso inapropiado de esta prerrogativa e inicia procedimientos in eternum, con el consiguiente estado de zozobra del contribuyente quien nunca llega a conocer donde se encuentra parado. Por ende, hay que derogar estas normativas.

Algo parecido sucede con la larga nómina de presunciones que, a la par que brindar un catálogo casi infinito para impugnar declaraciones juradas y reconstruir arbitrariamente la situación del contribuyente, transmutan muchas veces en ficciones, esto es, presunciones de segundo grado o presunciones de presunciones; en tal





sentido, parten de un hecho desconocido, presumido, para arribar a otro hecho desconocido. Bajo esta premisa, la situación de indefensión es absoluta y el ámbito para la iniquidad es absoluto. Por ende, proponemos que la estimación de oficio se funde solamente en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir de manera directa e indubitable en el caso particular la existencia y medida del mismo. A ese efecto bien pueden servir como indicios el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, o cualquier otra clase de dato cierto y eficaz, pertinente para determinar la situación tributaria del contribuyente. Por el contrario, deben anularse los ratios provenientes de empresas de la misma actividad o el nivel de vida del contribuyente, ya que estos parámetros no influyen de manera directa sobre la situación del administrado. En el caso de los precios de inmuebles que figuren en las escrituras donde la ley autoriza a fijar un valor diferente al contractual, cuando éste sea notoriamente inferior al vigente en plaza, ello también debe ser modificado, estableciendo parámetros más objetivos, puesto que la praxis muestra que el fisco caprichosamente fija los valores y que éstos son en realidad absolutamente errados, exagerados. De igual modo hay que eliminar todas las presunciones que no admiten prueba en contrario, ya que ellas llevan a determinar obligaciones tributarias irreales y violan la garantía del debido proceso. Al contribuyente hay que darle siempre la oportunidad de explicar su situación y ofrecer todas las pruebas que hagan a su derecho. Otro ejemplo de la insensatez que permite la ley en su texto actual, lo constituye el caso de los incrementos patrimoniales no justificados, los que representan en el impuesto a las ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un diez (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles; mientras en el impuesto al valor agregado los montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente, fijándose también que el pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal. Piénsese, verbigracia, en ingresos que estando gravados en el Impuesto a las Ganancias no lo están en el IVA, o a la inversa. También de acuerdo a la ley 11683 la AFIP puede efectuar la determinación calculando las ventas o servicios realizados por el contribuyente o las utilidades en función de “cualquier índice” que pueda obtener (Sic.), lo que en la práctica forense evidencia un verdadero descontrol que continuamente redundo en graves perjuicios en contra del administrado, quien, en tal rol, parece verse despojado de las garantías que consagra nuestro Régimen Fundamental. Piénsese que inclusive la normativa admite que el empleo de estos índices sea realizado “en forma combinada”, aplicando asimismo “resultados proyectados” que no pasan, como tales, de ser meras especulaciones carentes de sentido, que sitúan al contribuyente en la necesidad de demostrar lo indemostrable. Llevado al ámbito del derecho criminal y siguiendo la línea argumental trazada por el llorador maestro Sebastián Soler, estaríamos ante la “prueba diabólica”. La misma suerte siguen otras presunciones no menos desdeñables, por ejemplo la posibilidad fijada por ley para que la DGI determine la situación del contribuyente inmerso en la





determinación de oficio por medio de datos del mismo contribuyente de ejercicios anteriores o de terceros que desarrollen una actividad similar de forma de obtener los montos de ventas, servicios o utilidades proporcionales a los índices en cuestión. La carencia de contabilidad o de comprobantes fehacientes de las operaciones hará nacer la presunción asimismo que la determinación de los gravámenes efectuada por la DGI en base a los índices señalados u otros que contenga la ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, sin perjuicio del derecho del contribuyente o responsable a probar lo contrario. Y aquí cabe hacer un superlativo agregado: cuando el contribuyente lleva libros en legal forma los mismos poseen, a juicio del organismo recaudador, un valor muy relativo, habiéndose señalado permanentemente que inclusive no es requisito impugnar los datos contenidos en los mismos a efectos de iniciar o proseguir con la fijación de oficio del gravamen, siendo ello de tal modo, es incomprensible que para el supuesto de no llevarse los mentados registros o para el caso que los mismos se encuentren retrasados, su valor probatorio pase a ser nulo. En ese orden y como consecuencia de lo que advertimos, la ley debería fijar que para aquellos casos donde el contribuyente lleve libros y registros en legal forma, es exigible para que prospere la determinación de oficio la impugnación de la información contenida en esos libros de contabilidad. La otra cuestión que creemos útil mencionar, tiene que ver con los comerciantes individuales, aquellos no organizados en forma de personas de existencia individual. Respecto de ellos, el Código de Comercio los obliga a inscribirse en el Registro Público de Comercio y a llevar registros contables, no obstante, no es infrecuente que estos comerciantes no lleven libros de contabilidad; ergo, en este caso la realidad debe imponerse, excluyéndose por completo dentro del presupuesto normativo a los mencionados contribuyentes.

Explicita asimismo la ley que cuando los fondos provengan de países de baja o nula tributación —a que alude el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones)— cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local, con más un diez (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos. No obstante ello, la DGI considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados. La determinación de los gravámenes efectuada por el Ente recaudador en base a lo previsto en el artículo 18 o a los métodos de justificación de precios a que se refiere el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), o en la aplicación de precios de operaciones idénticas o similares realizadas en la República Argentina u otros mecanismos que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, tendrá pleno efecto y se presumirá correcta, cuando se origine en la falta de presentación a

104

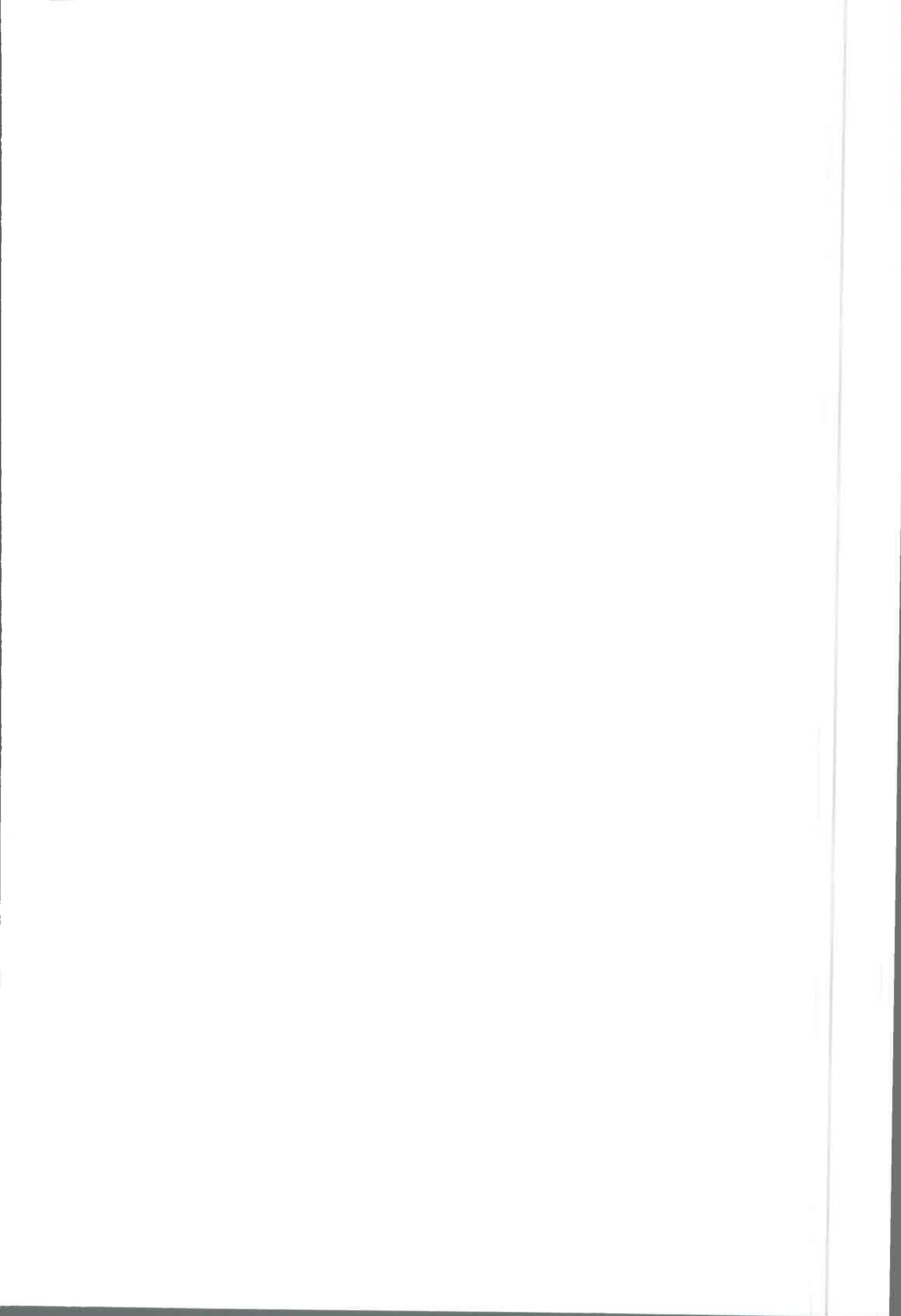


requerimiento de declaraciones juradas con el detalle de las transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, así como en la falta de registración fehaciente de dichas operaciones o de los comprobantes respaldatorios de las operaciones. Sin perjuicio de ello, el contribuyente o responsable tendrá derecho a probar lo contrario. Esta probanza deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales. La probanza que aporte el contribuyente no hará decaer la determinación de la AFIP sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo.

Encontramos acá otro de los problemas que presenta la ley donde se evidencian por lo menos dos grandes aspectos conflictivos; uno de ellos tiene que ver con la definición de los países que son considerados de nula o baja tributación, cuestión que va variando con el transcurso del tiempo permitiendo por ejemplo, que en el momento en que se realizó la operación el país en cuestión no haya estado incluido en el de la nómina, y que posteriormente ingrese dentro de la misma. La otra cuestión problemática se verifica cuando al contribuyente bajo determinación se le exige una probanza que en la mas de las veces lo lleva a requerir de su proveedor o cliente elementos o documentos comerciales, verificaciones y controles que solo puede llevar a cabo la administración tributaria o la justicia del tercer país. No puede obviarse, desde esta óptica, que el régimen de precios de transferencia vinculado con este precepto legal es objeto de numerosas críticas y que las sentencias que se vienen pronunciando desde su puesta en vigencia son en contra del Estado Nacional. Como por lo general las empresas que se ven incursoas en esta clase de conflictos son importantes en cuanto a su nivel de operaciones y patrimonio, no es inusual que sus representantes y asesores decidan resistir fuertemente las pretensiones del Fisco nacional, lo que conduce a que el Estado nacional obtenga respuestas inversamente proporcionales a las que procura la normativa; ergo, ella debe ser reformulada.

8º) Efectos de la Determinación de Oficio

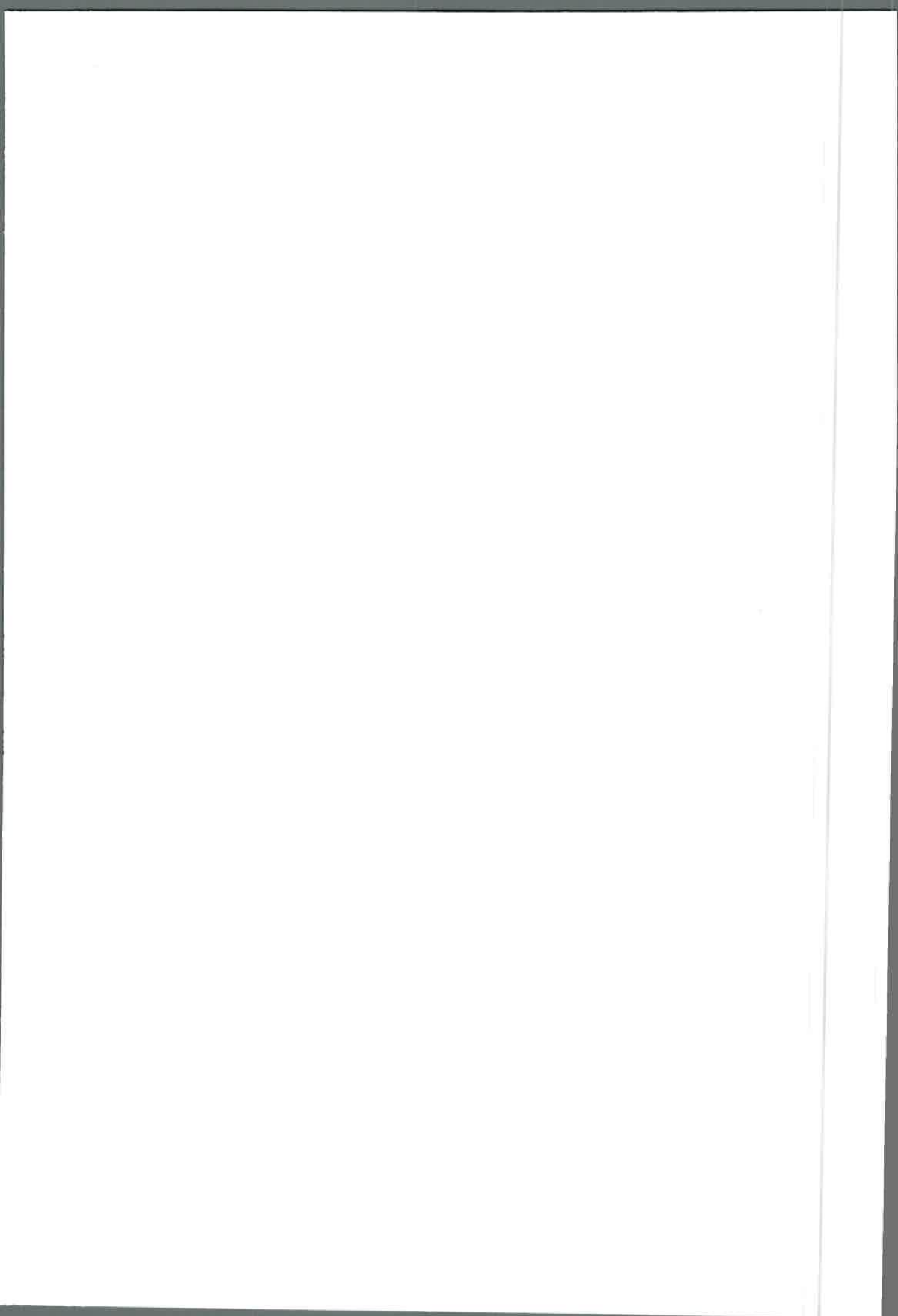
Prevé la ley que si la determinación de oficio resulta inferior a la realidad, quedará subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones de esta ley. Agrega luego que la determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos: a) Cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior. b) Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o





consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros).

La inseguridad jurídica que ofrece este precepto es superlativa, ya que el contribuyente queda en una constante situación de incertidumbre, la que solamente precluye cuando los períodos tributarios incluidos en la determinación de oficio prescriban. Proponemos modificar este artículo estableciendo que una vez determinado de oficio los impuestos y períodos incluidos son inmodificables, salvo fraude, dolo o comisión de delitos penales por parte de los funcionarios del Fisco que se encuentren directamente emparentados con la determinación de marras. Otro de los aspectos que se encuentra ligados a esta problemática, tiene lugar con el problema de las constantes reinspecciones. Pese a que la ley dispone que solo puede abrirse una nueva inspección si hay errores de cálculo, lo cual no es criticable, o bien cuando medie dolo o fraude —cuestión que observamos adecuada al punto que sugerimos modificar la actual redacción contemplándolo—, también dispone que la inspección puede reabrirse en el supuesto de verificarse que el derecho ha sido mal aplicado. Puede imaginarse el lector que esto conlleva a que el Fisco permanentemente puede reabrir la inspección, lo que atenta contra la seguridad jurídica y la relación de derecho entre el Estado y el contribuyente. La solución, por ende, no es justa ni equitativa. Para lograr algún equilibrio podría precisarse que la determinación o eventual inspección de segundo o posterior término, pueda tener lugar si la justicia nacional se pronuncia en el sentido propiciado por el sujeto pasivo de la carga pública, en decisorio firme y pasado a la autoridad de cosa juzgada; empero, esta solución sería de igual modo incompatible con el sistema jurídico adoptado en nuestro país, fundamentalmente arraigado en el positivismo jurídico en contraposición con el denominado ius naturalismo jurídico, donde se imponen las sentencias de los tribunales constitucionales, tal los casos de Francia, España, Austria, entre otros. Con todo, no puede dejar de observarse que nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación fija su propio criterio, más cercano a una posición ius naturalista que positivista. Nos referimos a su clásica postura conforme a la cual los tribunales inferiores deben fallar de acuerdo a su doctrina, no pudiendo apartarse de la misma si no exponen los motivos por los cuales deciden de esta manera. Para nuestro Máximo tribunal, por ende, las decisiones jurisdiccionales de los tribunales inferiores que se apartan de su doctrina judicial constituyen sentencias arbitrarias, salvo muy excepcionales presupuestos. Queremos significar con esto, que el criterio que sustentamos no sería irreconciliable con la posición del Tribunal cimero, por un lado, y por el otro, que es necesario modificar la Constitución Nacional estableciendo la creación de Tribunales Constitucionales que ejerzan con exclusividad el control de constitucionalidad en la República, de modo que cuando en el proceso medie un conflicto abarcativo de cláusula constitucional, el mismo sea atraído al fuero constitucional, quien emitirá sentencia que automáticamente abrogará o derogará la ley declarada inconstitucional. Esta es por ejemplo la solución adoptada por España y sus resultados han sido altamente beneficiosos para el Estado y también para toda la ciudadanía española. Pensemos por un momento la grave situación de iniquidad que se nos presenta en la República Argentina con harta frecuencia. Uno de los casos más frecuentes se observa con la inconstitucionalidad declarada por el Máximo



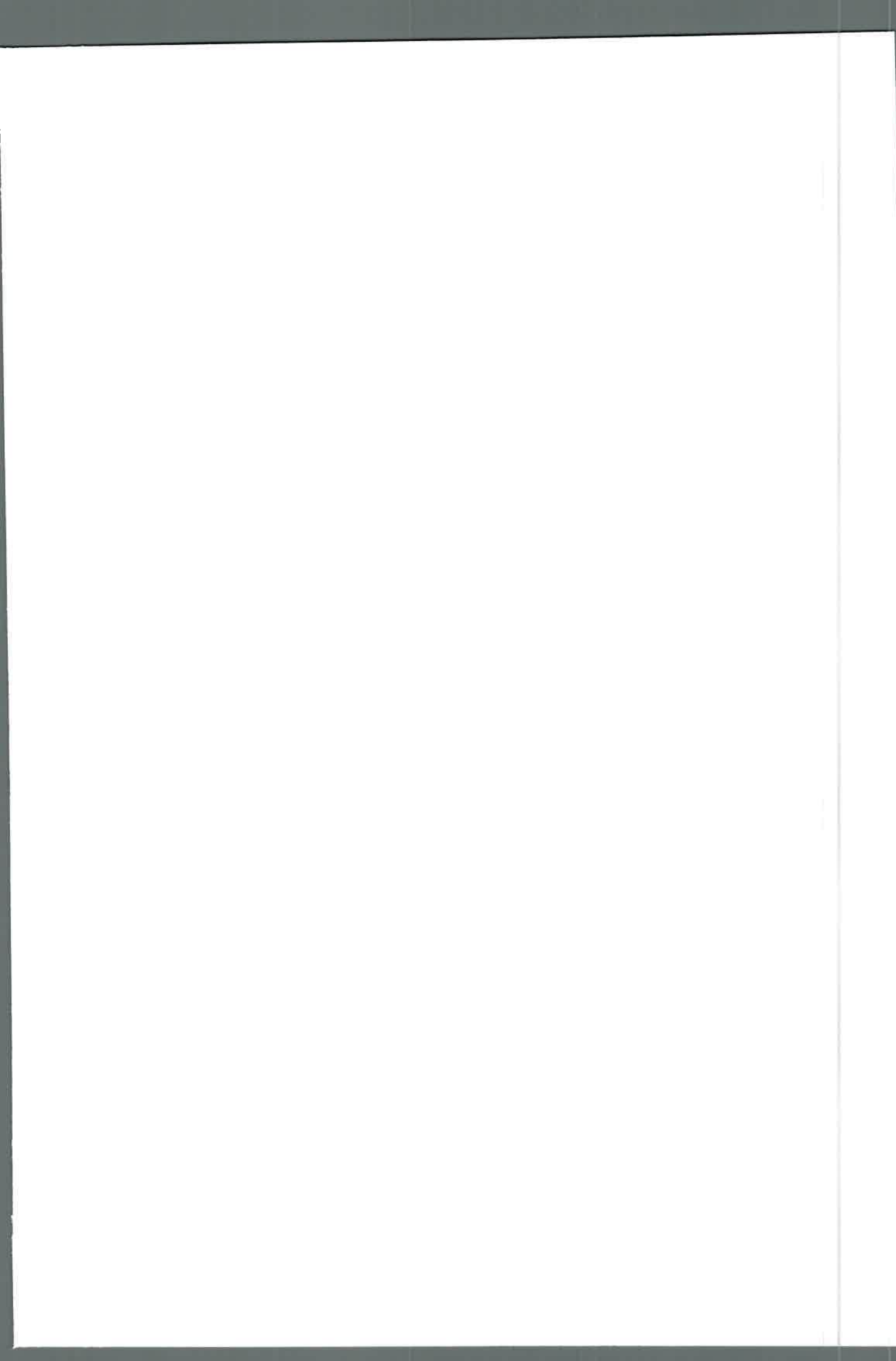


tribunal del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta en empresas con quebrantos (Causa “Hotel Hermitage SA c. AFIP (DGI) y otros. CSJN, 15/6/2010). ¿Qué sucede con las empresas que no reclamaron tal declaración de inconstitucionalidad? Sencillamente ellas oblabaron el tributo y pensar que pueden repetirlo es una verdadera fantasía; en primer término, porque la mayoría de los períodos fiscales pasados se encuentran prescriptos (Desde el período fiscal 1998), y en segundo término, porque bajo el supuesto de obtener una sentencia de repetición favorable el Estado pagaría con bonos a 10, 20 años o más, lo que significa, ni mas ni menos, que tener que sacrificar gran parte del emolumento a los fines de obtener en términos mas o menos inmediatos el gravamen pagado injusta e ilegítimamente. También con relación a este impuesto se fijó el problema de su vigencia, ya que la ley 25.063 fue publicada el 31 de diciembre de 1998 y la DGI consideró que los períodos fiscales cerrados hasta ese momento se encontraban alcanzados por el impuesto, lo que soslayó entre otras cosas las disposiciones de los artículos 1 y 2 del Código Civil. Empero, la Suprema Corte nacional se pronunció a favor de esta postura sostenida por el Organismo recaudador (Causas “Lapa” y “Austral Líneas Aéreas, “Georgalos SA”, etc., ED, T. XI, p. 623 y ss). Así las cosas, muchas empresas argentinas, siguiendo el principio de legalidad contemplado en nuestra Carta Fundacional (Arts. 18 y 75, CN) y en el Código Civil (Arts. 1 y 2), no pagaron este tributo y el mismo ya no resulta exigible en función a la prescripción sucedida. Vemos por ende que la solución a la que se arriba no es muchas veces justa ni legítima –aunque pueda ser legal- para ninguna de las partes. Esto importa la necesidad de revisarla y modificarla en favor del Estado en general.

9°) Anticipos

Prevé la ley vigente que podrá la AFIP exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos. En el caso de falta de ingreso a la fecha de los vencimientos de los mismos, ésta podrá requerir su pago por vía judicial. Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la DGI no estará obligada a considerar el reclamo del contribuyente contra el importe requerido, sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses y actualización que correspondan. La presentación de la declaración jurada en fecha posterior a la iniciación del juicio no enervará la prosecución del mismo. La ley, de igual modo, faculta al Ente fiscal a dictar las normas complementarias que considere necesarias, respecto del régimen de anticipos y en especial las bases de cálculo, cómputo e índices aplicables, plazos y fechas de vencimiento, actualización y requisitos a cubrir por los contribuyentes.

En el año 2010 la DGI, haciendo empleo de estas prerrogativas tan ampliamente conferidas, determinó su pretensión tendiente a exigir anticipos adicionales a determinadas empresas (grandes) representativas de determinados

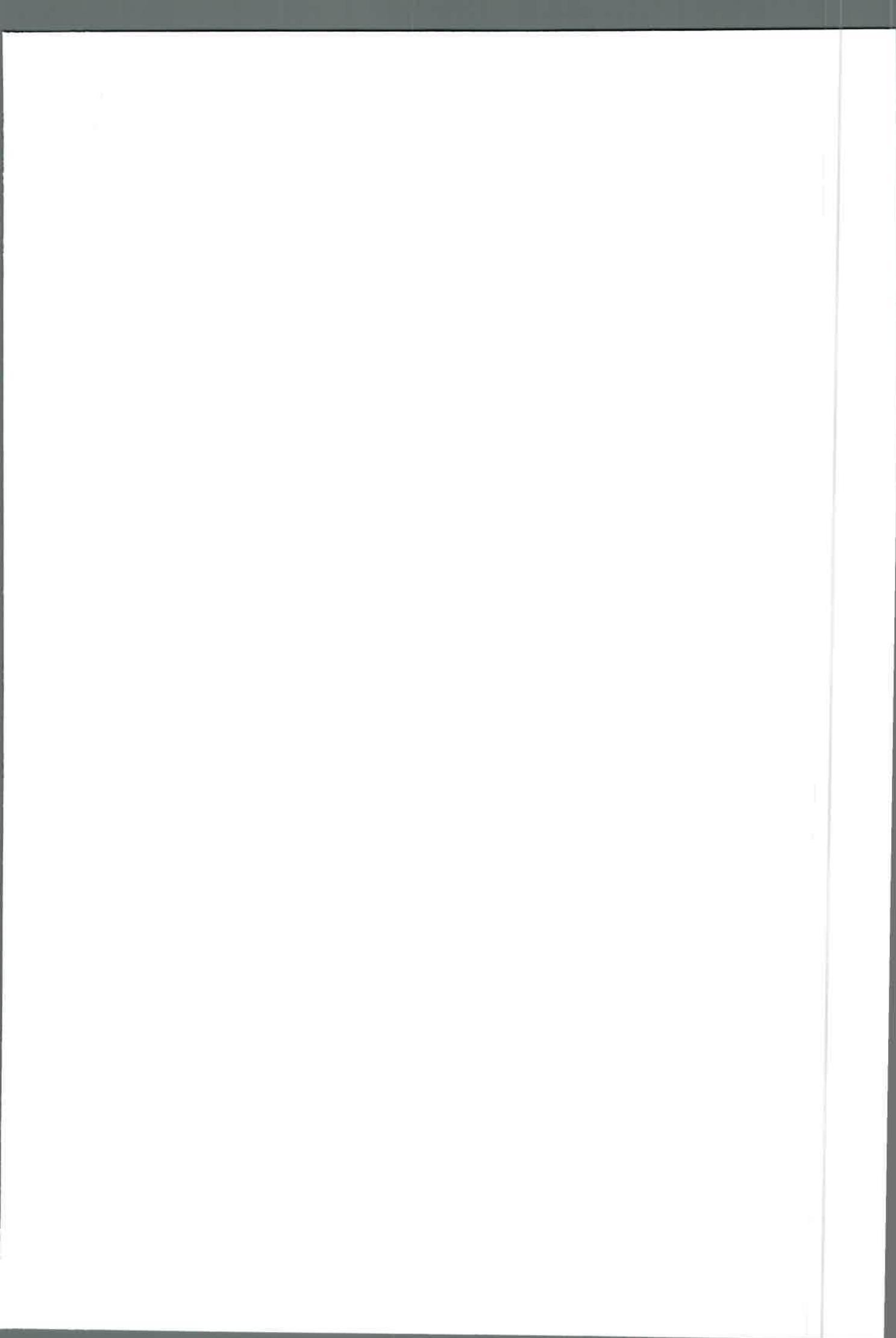




sector de la actividad económica. Era previsible que estas firmas se negaran a ingresar estos anticipos adicionales, lo que así sucedió, dando lugar al “enojo” por parte del Administrador de Ingresos Públicos que reaccionó mediante la concreción de procedimientos de inspección por sector. No puede decirse que estos procedimientos se hayan o estén llevándose al margen de la ley, ya que el artículo 35 del régimen procedimental los habilita, sin embargo, el origen de estos procesos es ilegal, ya que si bien la norma que comentamos adolece de serios problemas de redacción, entendemos que de modo alguno habilita a que el Fisco exija anticipos por sector, sino que los mismos deben ser generales y para todo el universo de contribuyentes que se encuentren en determinada situación. La postura seguida por el Fisco, en este orden, es ilegal, viola el principio de equidad, de igualdad y de capacidad contributiva, y es contrario de igual manera al principio de seguridad jurídica. Estos males pueden prevenirse si la ley es modificada limitando el margen dentro del cual el Fisco puede exigir anticipos. Otro tanto acontece respecto del cobro de estos anticipos –en función de su individualidad–, cuando el contribuyente ya presentó sus declaraciones juradas sin incluirlos. En este sentido, la solución propiciada por la ley es igualmente inequitativa, la que como dijimos supra, ofrecerle al contribuyente reparar el daño a través de una acción de repetición es una verdadera quimera. Por fortuna, la jurisprudencia ha brindado solución a estas situaciones de inequidad y la buena voluntad de muchos agentes fiscales ha evitado que se conculque el patrimonio de los ciudadanos argentinos; empero, hay que modificar la ley 11.683 fijando que los anticipos no serán en ningún caso exigibles cuando el contribuyente demuestre que los mismos no han sido incluidos como pagos a cuenta en sus declaraciones juradas de impuesto.

10°) Sistemas de percepciones tributarias

El régimen legal fija que si la DGI considera que la aplicación de las disposiciones relativas a la percepción previstas por las leyes no resulta adecuadas o eficaces para la recaudación, o la perjudicasen, podrá desistir de ellas, total o parcialmente, y disponer otras formas y plazos de ingreso. Esta disposición ha generado que proliferen los regímenes de retención y percepción de gravámenes, ocasionando que muchas veces los contribuyentes tengan permanentes saldos a favor, los que, pese a ser generados en ingresos directos, no pueden ser transmitidos a terceros sino que solamente pueden ser aplicados a los impuestos de los contribuyentes. Hace algunos años la DGI reglamentó la posibilidad de transmitir a terceros estos saldos a favor, pero en la práctica es tan amplia y variada la gama de responsabilidad que asumen ambas partes, la cedente y la cesionaria, que las empresas optan por el mal menor: mantener sus créditos fiscales in eternum. Por otra parte, aquellas firmas que se han atrevido a pedir la repetición del gravamen han sido objeto de fuertes reacciones por parte de las autoridades fiscales, habiéndose generado, con respecto a alguna de ellas, lo que podría definirse como la indisponibilidad del crédito tributario (Vgr. “Cotagro Coop. Ltda. C. AFIP (DGI), s/Acción Declarativa de Certeza”, con fallo favorable en primera instancia, pero

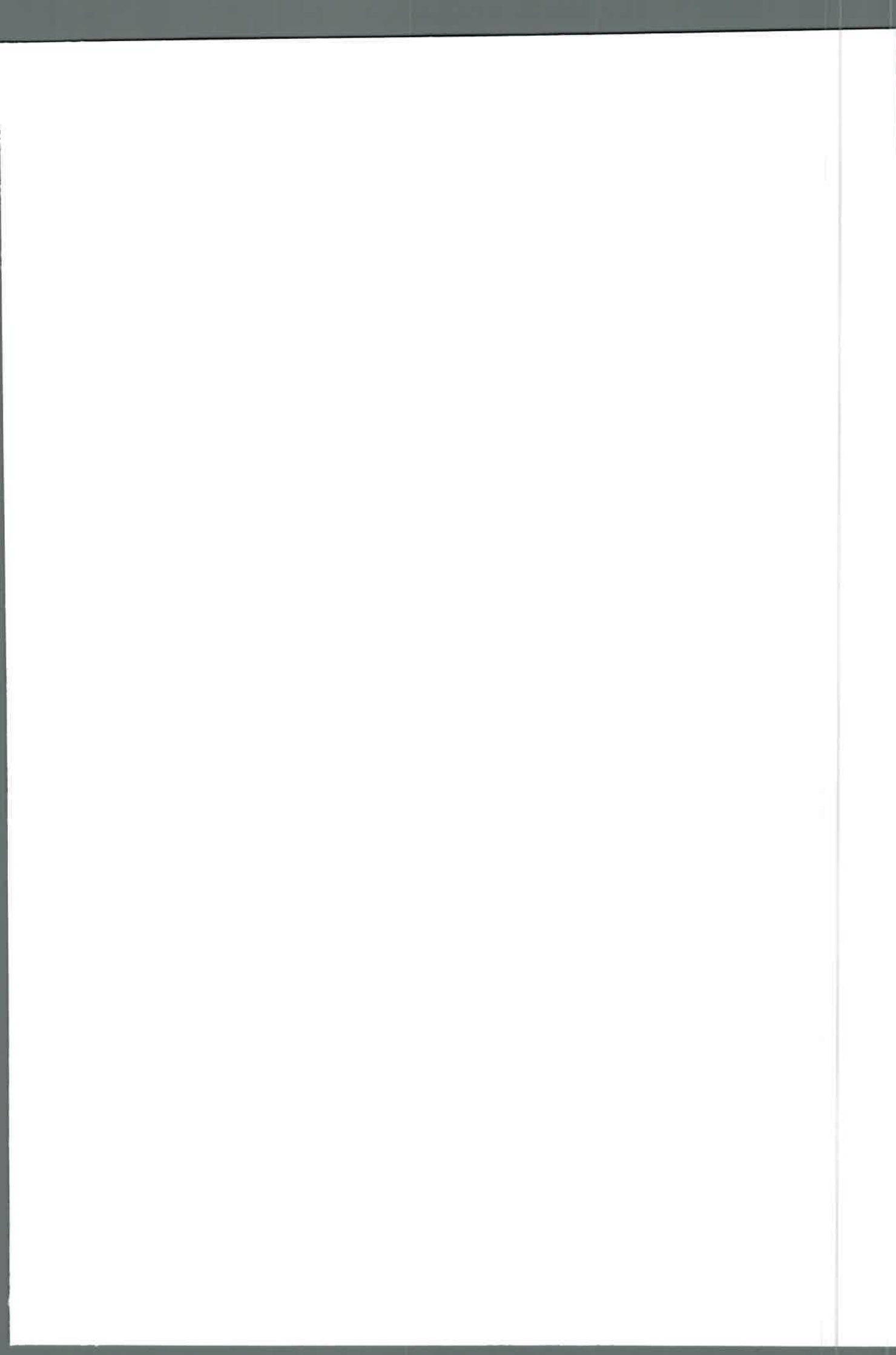




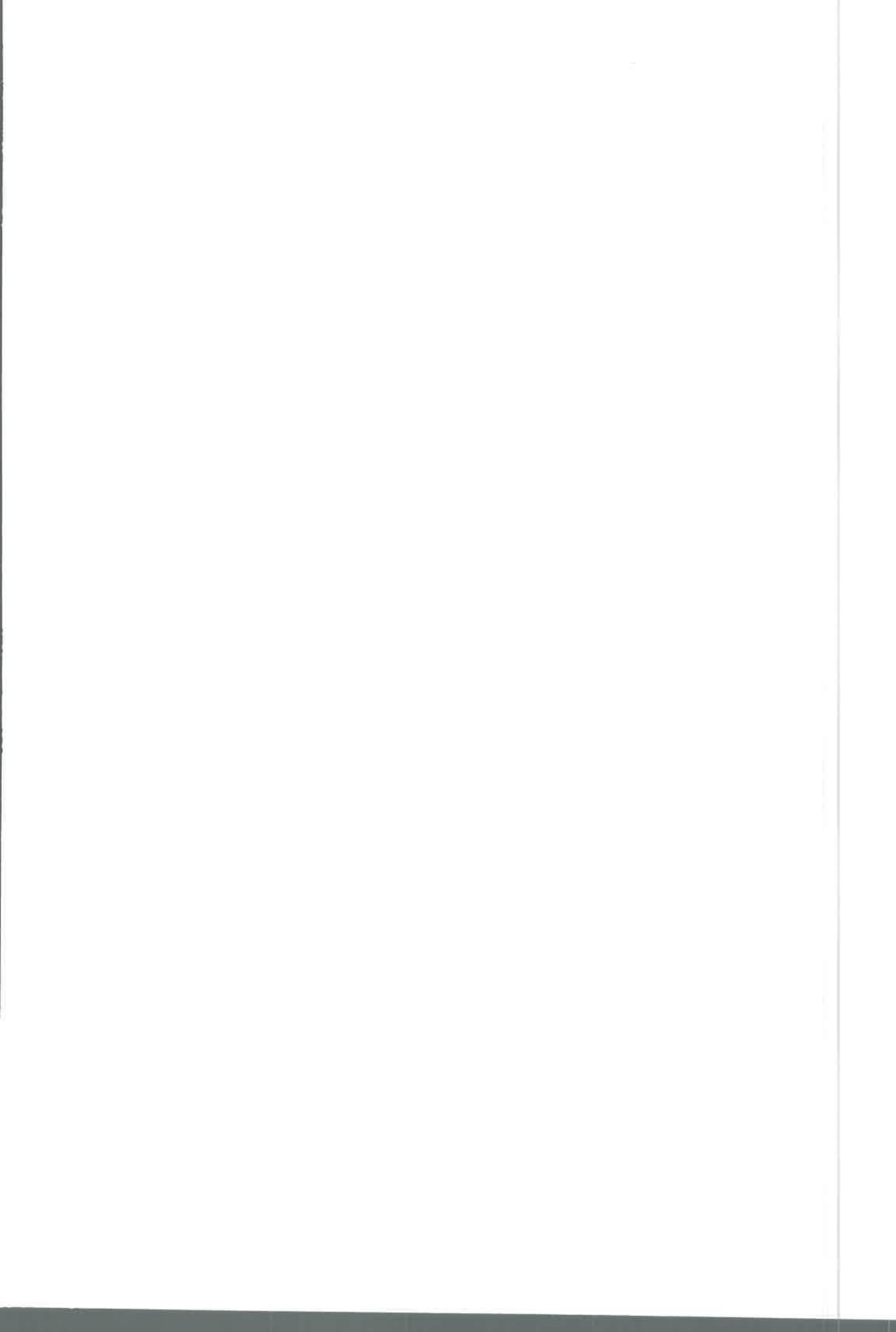
revocado por la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, 4/12/2010). La justicia, en el orden apuntado y con la excepción mencionada del fallo en primera instancia, ha ignorado el artículo 29 de la ley que comentamos y cuya modificación proponemos a través de esta tesis, ya que el mismo expresamente dispone que cuando como consecuencia de la compensación o cuando la DGI compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso, podrá de oficio o a solicitud del interesado, acreditarle el remanente respectivo, o si lo estima necesario en atención al monto o a las circunstancias, proceder a la devolución de lo pagado de más, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras. No es necesario reflexionar que esta devolución en forma "simple y rápida" es una declamación que prácticamente no pasa de ser una expresión de deseos. Retomando la alternativa siguiente vinculada a la cesión de créditos tributarios, es cierto que cuando en virtud de disposiciones especiales que lo autoricen, los créditos tributarios puedan transferirse a favor de terceros responsables, su aplicación por parte de estos últimos a la cancelación de sus propias deudas tributarias, surtirá los efectos de pago sólo en la medida de la existencia y legitimidad de tales créditos; sin embargo, la DGI no asume responsabilidades derivadas del hecho de la transferencia, las que en todos los casos, corresponderán exclusivamente a los cedentes y cesionarios respectivos. La impugnación de un pago por causa de la inexistencia o ilegitimidad del crédito tributario aplicado con ese fin, hará surgir la responsabilidad personal y solidaria del cedente si fuera el caso de que el cesionario, requerido por la AFIP para regularizar la deuda, no cumpliera en el plazo que le fuere acordado con la intimación de pago de su importe. Dicha responsabilidad personal y solidaria se hará valer por el procedimiento previsto en el artículo 17, esto es, el ya analizado proceso de determinación de oficio que, como se vio, está plagado de cuestiones problemáticas y conflictivas. La situación se hace más insostenible porque la ley presume, sin admitir prueba en contrario, que los cedentes y cesionarios, por el solo hecho de haber notificado al Ente recaudador de la transferencia acordada entre ellos, adhieren voluntariamente a las disposiciones de carácter general que dicte la misma para autorizar y reglamentar este tipo de operaciones. La normativa dictada por la DGI genera graves situaciones de persecución e inequidad, haciendo que esta autorización para ceder créditos fiscales sea prácticamente inaplicable, lo que degenera en la realización de muchas maniobras delictivas, donde las empresas que poseen saldos tributarios a su favor "vendan" todo o parte del mismo a terceros. Esto que indicamos es un secreto a voces. No puede ser ignorado. Más sentido tendría modificar la ley su reglamentación haciendo que la devolución o la transferencia del crédito fiscal sea verdaderamente posible, o yendo más atrás en el problema, alterando la ley y su reglamentación de manera que los sistemas de retención y percepción no generen permanentes saldos a favor. En realidad, allí reside la solución de este conflicto.

11°) Facultades de inspección, verificación y control

Prevé la ley que con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la AFIP exigir que



éstos, y aún los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio del recaudador haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas. Podrá también exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de diez (10) años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible. Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia, deberán llevar registraciones con los comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, que permitan establecer clara y fehacientemente los gravámenes que deban tributar. La DGI podrá limitar esta obligación en atención al pequeño tamaño económico y efectuar mayores o menores requerimientos en razón de la índole de la actividad o el servicio y la necesidad o conveniencia de individualizar a terceros. Asimismo podrá implementar y reglamentar regímenes de control y/o pagos a cuenta, en la prestación de servicios de industrialización, así como las formas y condiciones del retiro de los bienes de los establecimientos industriales. Los libros y la documentación deberán permanecer a disposición de la DGI en el domicilio fiscal. Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos. El Poder Ejecutivo nacional limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar, la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes. En función a estas facultades el repertorio normativo acuña la facultad a favor del Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados. Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación supra señalada. Justamente, en vinculación de esta facultad el Estado Nacional dictó la Ley 25.345 sobre medios de pago. En realidad, antes del dictado de esta norma ya existía en el país la Resolución General N° 151, reemplazada luego por la RG. N° 1547. Según estas disposiciones, pese a que el contribuyente pueda demostrar que la operación existe, la misma no producirá ningún efecto si no fue cancelada por medio de alguno de los sistemas bancarios instituidos en la citada legislación antievasión. Es claro que esta normativa





se contradice con la que examinamos en este capítulo, que admite lo contrario. Esta deficiente redacción más la proliferación de normas declaradas inconstitucionales por la justicia nacional, ocasiona conflictos que pueden y deben evitarse si se fijan cláusulas tales como las que determinen la preeminencia del régimen de procedimientos tributarios por sobre cualquier otra normativa especial regular o de emergencia; ello derivaría en la necesidad de modificar a la ley 11683 en sus aspectos adjetivos y sustantivos como presupuesto al dictado de estas leyes especiales que, como se anticipó, se contraponen con los principios constitucionales que rigen la tributación en el país y con otras normas cuyo valor relativo, retomando este concepto, es valorativamente más significativo (V. Gr. Código Civil nacional en lo atinente al modo de cancelación de las obligaciones). Como expusimos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado la inconstitucionalidad no solo del artículo 2do de la Ley 25.345 que no admite el cómputo de efectos tributarios pese a que se acredite la existencia de la operación, sino también de toda la ley llamada antievasión o sobre medios de pago. Es importante destacar uno de los más recientes fallos de nuestro más Alto tribunal, que el día 2 de Marzo de 2010 confirmó la resolución dictada por la Excma. Cámara Federal de Apelaciones, cuando al momento de expedirse sobre la cuestión que se discute, dispuso: “el art. 34 prevalece por sobre el art. 2º de la ley 25.345, puesto que es aquel el que permite el pleno ejercicio de la garantía del debido proceso al posibilitar al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas.” “La compulsión entre el art. 34 de la Ley Nº 11683 y el art. 2º de la Ley 25.345 permite vislumbrar que el primero, garantiza el debido proceso adjetivo y el consecuente ejercicio del derecho de defensa al permitir que el contribuyente acredite la veracidad de las operaciones que hubiere realizado a fin de computar a su favor, deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, contrariamente a lo dispuesto en la segunda, que veda precisamente dicha posibilidad al interesado.” “...prevalece el art. 34 de la Ley 11.683 por sobre el art. 2º de la Ley 25.345 por expresa aplicación del principio de especialidad, siendo más reciente también la modificación operada por la primera...”. “En cuanto a las facultades de la AFIP para dictar la reglamentación sobre esta reglamentación,...al no guardar correlación el dictado de la Ley 25.345 (art. 1º y 2º) con la especificidad de la materia regulada por el art. 34 de la Ley 11.683 (modif. por la Ley 25.795) aquella desplaza la aplicación respecto de idénticos condicionamientos para la obtención de efectos fiscales en los términos establecidos por la AFIP, puesto encontrarse ajeno al marco propio de atribuciones del órgano fiscal y que se traduce en violación al derecho de defensa en juicio y propiedad, que autoriza al control de constitucionalidad que aquí se ejercita.” (conf, causa L-512. tomo XLV “LA CORDOBESA SA c/ ENA-AFIP s/ ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD”). Coincidentes opiniones se obtienen de “EPUYEN S.A. c/AFIP” del 14/11/2006 dictado por la Cámara Federal de Paraná, o de “RAPPEL AUTOMOTORES S.A. c/ AFIP . -D G. I. - Acción Declarativa de Certeza”, (Expte. Nº 23-R-2003) dictado por la Cámara Federal de Córdoba el día 31/03/2009.





12º) Facultades exorbitantes del Fisco nacional

Por la ley cuya reforma proponemos, además de las amplias facultades antes señaladas se dispone que la DGI tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración podrá: a) Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la AFIP tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la DGI estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas. b) Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado. c) Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización. Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a), o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la DGI, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos. d) Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la AFIP, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento. Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal. e) Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la AFIP, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación. f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la DGI constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la





misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

g) Autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada Administración Federal de Ingresos Públicos. Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emitirá la pertinente nota de crédito. La constatación que efectúen los funcionarios deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inciso c) precedente y en el artículo 41 y, en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 y, de corresponder, lo estipulado en el inciso anterior. Los funcionarios, en el ejercicio de las funciones previstas en este inciso, estarán relevados del deber previsto en el artículo 10.

Este catálogo de facultades se enfrenta no inusualmente con las garantías de los contribuyentes los que, según puede apreciarse sin hesitación demasiada, pasan a cubrir el rol de ciudadanos de segunda clase ante el Fisco. Esta condición permite que se prescindiera de cláusulas prefijadas en la Carta Fundacional y que, en variadas oportunidades, la Justicia deba intervenir declarando la directa inconstitucionalidad de la ley, aspecto que bien podría cambiarse si la misma es reformulada. De igual crítica es merecedora la sumisión fijada por ley de los restantes poderes públicos, tal el caso de la autoridad policial y, lo que es más grave, del Poder Judicial de la Nación. Bajo esta crítica, obsérvese la obligación del juez de “despachar” la orden de allanamiento dentro de las veinticuatro (24) horas de ser solicitada la misma por la DGI, como si esa emisión, por el solo hecho de ser petitionada por el Fisco, pudiese prescindir de las exigencias previstas en la legislación procesal penal nacional (Ley 23.984), cuestión que se pretende disimular cuando se recuerda la vigencia del artículo 224 del CPPN. Retomando los aspectos que merecen ser modificados con una eventual reforma, emerge el problema de la clausura preventiva, norma que es inconstitucional a tenor de lo declarado por nuestra justicia nacional (V.gr.: “Bartolo, Luís, s/Amparo”, ED, T. XIV, p. 123 y ss), por resultar violatoria del derecho constitucional de defensa en juicio, en sus fases adjetivas y sustantivas, quebrantando el principio de la “doble conforme” que rige en materia penal e ignorando la garantía del juez natural que manda la Carta Fundacional (art. 18, CN) y la naturaleza penal de la sanción de clausura (Cfr. “Lapidúz”, CSJN, 28/4/1998; “Buombicci, Heli Adela”, CSJN, 8/6/1993). El debido proceso, en esta clausura preventiva, es simplemente letra muerta. Otra cuestión que merece ser reformulada, es la vinculada a la citación de terceros a los efectos de determinar la situación tributaria del contribuyente inspeccionado, aspecto que debiera ser subsidiario y limitado solo a presupuestos de excepción. Con relación al tercero que por excelencia es citado, en el

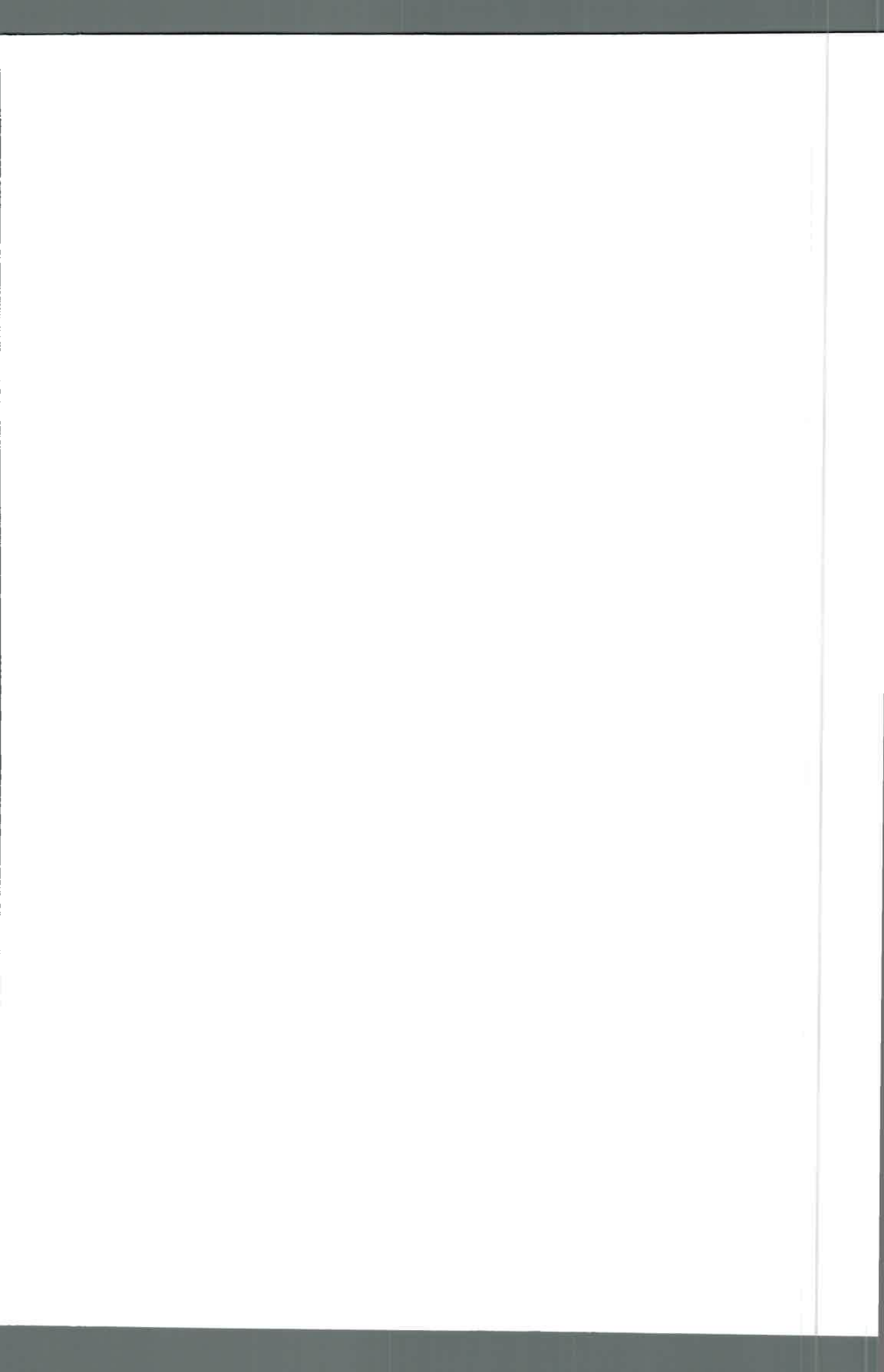


caso del contador público que actúa como asesor, sería plausible que sea excluido de la nómina de posibles sujetos a ser requeridos, ya que su intervención en el proceso como “tercero” es contraria a la ética profesional y puede llevarlo a vulnerar el secreto profesional previsto en el artículo 156 del Código Penal. Mejor sería establecer que en ningún caso el profesional puede ser intimado a estos efectos, salvo que el contribuyente lo dispense del cumplimiento del mentado secreto profesional. A renglón seguido, expresamos que la ley, en este capítulo, debe establecer el plazo dentro del cual debe desarrollarse la inspección. Esta es una de las graves omisiones que tiene la ley, que obliga a aplicar supletoriamente el CPPN (en función al artículo 116 de la Ley 11683), que dispone que la instrucción en proceso penal no puede extenderse por más de 4 meses –ley 23.984–, salvo decisión fundada al respecto. Y por supuesto que en relación al valor probatorio de las actas es menester reformular la ley para que sea compatible con nuestro Código Civil (Conf. “La Esperanza SCC”, CNFED.CONT.ADM., Sala IV, 28/12/2009); todavía más al respecto, este Código debería ser modificado, tal y como proponen civilistas de la talla del Prof. Atilio Alterini, admitiendo la posibilidad de impugnación de las actas labradas por la Administración sin necesidad de incoar el proceso de redargución de falsedad (Ya quedó superada la vieja doctrina judicial que así lo exigía. Conf.: “Toser, Samuel”, TFN, 26/12/1960). En cierta forma, la jurisprudencia ha reconocida esta necesidad, pero lo ideal es evitar el desgaste jurisdiccional atemperando la ley. Merece también diatriba la actuación del agente encubierto, ya que en la práctica es usual que éste se transforme en agente provocador. De igual modo, debería fijarse que se entiende por proceso previo, disponiéndose que en ningún caso es comprensivo de este concepto el generado en denuncia anónima o delación. Recuérdese sobre el particular que muchas actuaciones se originan en denuncias de esta clase inclusive por parte de competidores del contribuyente; también, que nuestro régimen procesal penal nacional sanciona con la nulidad absoluta e insubsanable a la denuncia anónima.

Finalmente, deben revisarse las disposiciones legislativas contenidas en la Ley Nº 11.683 sobre la concesión de facultades jurisdiccionales al Organismo de recaudación (Doctrina sentada in re “Fernández Arias, Elena c. Poggio, José”, CSJN, 19/9/1960), la indelegabilidad de facultades legislativas a la AFIP (DGI) (Conf. “Laboratorios Anodia”, CSJN, 13/2/1968), precisando las prerrogativas en relación al dictado de normas procedimentales (Conf. “Vanderbilt SA”, TFN, Sala “B”, 9/9/71 y “Parque SRL”, TFN, Sala “A”, 11/4/1972; “Canteras Sierras Bayas SA”, CSJN, 22/10/1981; “Krill Producciones Gráficas SRL”, CSJN, 8/6/1993 y “Monteverde, José”, TFN, Sala “D”, 16/5/2002).

13º) Proporción de datos sobre los sistemas informáticos que vulneran el derecho de propiedad intelectual y el derecho a la intimidad

Es conocido que dentro de los derechos patrimoniales que poseen las personas físicas y jurídicas, se encuentra el derecho a la propiedad intelectual. De igual modo, nuestra Constitución Nacional recepta en su artículo 19 el derecho a la



intimidad, pese a que el mismo fue limitado con la derogación del artículo 1071 bis del Código Civil. Justamente, esos derechos y garantías se contraponen con las disposiciones de la ley 11683 en cuanto disponen que los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registraciones mediante sistemas de computación de datos, deben mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de dos (2) años contados a partir de la fecha de cierre del período fiscal en el cual se hubieran utilizado; disponiendo que la AFIP podrá requerir a los contribuyentes, responsables y terceros: a) Copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos aludidos; b) Información o documentación relacionada con el equipamiento de computación utilizado y de las aplicaciones implantadas, sobre características técnicas del hardware y software, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por un tercero. Asimismo podrá requerir especificaciones acerca del sistema operativo y los lenguajes y/o utilitarios utilizados, como así también, listados de programas, carpetas de sistemas, diseño de archivos y toda otra documentación o archivo inherentes al proceso de los datos que configuran los sistemas de información. c) La utilización, por parte del personal fiscalizador del Organismo recaudador, de programas y utilitarios de aplicación en auditoría fiscal que posibiliten la obtención de datos, instalados en el equipamiento informático del contribuyente y que sean necesarios en los procedimientos de control a realizar. Lo especificado supra también será de aplicación a los servicios de computación que realicen tareas para terceros. Esta norma sólo será de aplicación en relación a los sujetos que se encuentren bajo verificación.

Las empresas invierten grandes sumas en la contratación de servicios expertos en informática que, al deber ser proporcionados al Fisco en forma tan generosa, permiten que estos sistemas puedan ser comercializados a terceros por parte de funcionarios dispuestos a obtener un lucro mediante esta comisión delictiva. Podrá pensarse que ello no ocurre, pero contrariamente a ello en la práctica los especialistas denuncian que es más frecuente de lo que se pudiese llegar a presumir. Por otra parte, no existe necesidad que el Fisco cuente con los sistemas operativos para ejercer sus funciones preventivas y correctoras de verificación y control, ya que la inmensa mayoría de estas empresas emplea –obligatoriamente– impresoras fiscales para el registro de sus operaciones de ventas de bienes y servicios. Por otra parte, a los fines del control de compras y gastos es innecesario que el Fisco posea los sistemas aludidos. Simplemente y a modo de ejemplo, recientemente la AFIP ha sancionado la obligatoriedad para que muchos sectores de la actividad económica empleen el llamado sistema de emisión de facturas electrónicas, cuestión que ha sido muy criticada por la doctrina ya que ella importa volcar a la red datos que debieran permanecer en reserva de las firmas, tales como precio de venta y de cobranza, precios de compra y condiciones de compra, etc. No puede soslayarse que una vez que los datos ingresan en Internet es posible receptorlos. Vemos como a la par de los avances tecnológicos se enfrentan derechos fundamentales.



14°) Intereses resarcitorios

Prevé la ley que la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. La tasa de interés y su mecanismo de aplicación serán fijados por la Secretaría de Hacienda y el tipo de interés que se fije no podrá exceder del doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Nación Argentina. Los intereses se devengarán sin perjuicio de la actualización del artículo 129 y de las multas que pudieran corresponder por aplicación de los artículos 39, 45, 46 y 48. La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la AFIP al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta. En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiese devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo. En los casos de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación los intereses de este artículo continuarán devengándose.

Más allá de las altas tasas de interés que ordinariamente son establecidas, reconociendo la existencia de importantes procesos inflacionarios e ignorando los índices provistos por el INDEC, la presente normativa debe ser reformulada en al menos dos superlativos aspectos. Uno de ellos tiene lugar en la posibilidad que el Fisco cobre interés sobre interés –anatocismo–, ya que existe prohibición expresa en nuestro Código Civil para que ellos puedan ser autorizados, aspecto que no puede dejarse de lado bajo el pretexto de la autonomía del derecho tributario o de la supuesta especialización de esta rama del derecho. Además, debe precisarse que los intereses requieren de mora culpable (Confr. “ESSO SA Petrolera Argentina”, TFN, Sala “A”, 30/10/1975; “IKA RENAULT SA”, CSJN, 25/2/1982; “SA Fábricas y Refinerías de Aceite”, CSJN, 7/5/1987; etc.). Esta es la postura que desde antigua data sostiene nuestra justicia nacional en su Máxima instancia, y resulta verdaderamente molesto que el contribuyente que puede defenderse no pague los intereses resarcitorios mientras que el que no puede o no quiere hacerlo deba abonarlos. Ello viola el principio constitucional de igualdad. Por supuesto, nos referimos siempre a aquellos supuestos donde opere la causal de eximición, esto es, la inexistencia de mora culpable.

15°) Infracciones formales – Sanciones – Necesidad de eliminar la coacción de la ley de procedimientos tributarios

Fija la ley que cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de \$ 200, la que se elevará a \$ 400 si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas





en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables —de cualquier naturaleza u objeto— pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse, a opción de la AFIP, con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71 de la Ley 11683. Si dentro del plazo de 15 días a partir de la notificación el infractor paga voluntariamente la multa y presenta la declaración jurada omitida, los importes señalados se reducen de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considera como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los 15 días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70 y siguientes del régimen procedimental federal, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente.

Pues bien, estamos convencidos que esta norma establece un chantaje, una verdadera coacción ilegítima para que los contribuyentes no hagan uso del derecho de defensa contemplado en la Carta Fundacional. Es verdaderamente lamentable que la ley fije esta clase de disposiciones inmorales y proscriptos por el régimen constitucional y los Tratados sobre Derechos Humanos que forman parte del mismo (Art. 75, inc. 22, CN). La ley, en la reforma que proponemos, debe establecer que la posibilidad de reducción de la sanción a su mínimo legal es también aplicable para el supuesto que el administrado decida defenderse. Asimismo, la diferenciación de los montos de pena según se trate de una persona física o de existencia ideal, es írrita y contraria a los principios penales que prevé el régimen criminal nacional (Conf. Art. 4to., Código Penal. Ver: “Parafina del Plata SA”, CSJN, 2/9/1968; “Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL”, CSJN, 15/10/1981; “Cosecha Cooperativa de Seguros”, CSJN, 14/2/1989; “Casa Elen Valm. de Claret y Garello”, CSJN. 31/3/1999; “Martín, Rubén Oscar”, TFN, Sala “A”, 19/10/1999).

16°) Necesidad de ajustar la normativa a los principios que rigen el derecho penal, específicamente, el principio de proporcionalidad.

En más de una sección, el régimen penal especial previsto en la Ley N° 11.683 ignora el principio que determina: la reacción estatal debe ser proporcional al daño infringido o al peligro creado. Este principio es conocido como “principio de proporcionalidad” o “racionalidad”. En el caso del art. 39 de la LPN, se prevé que serán sancionadas con multas de \$150 a \$ 2.500 las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables. En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta

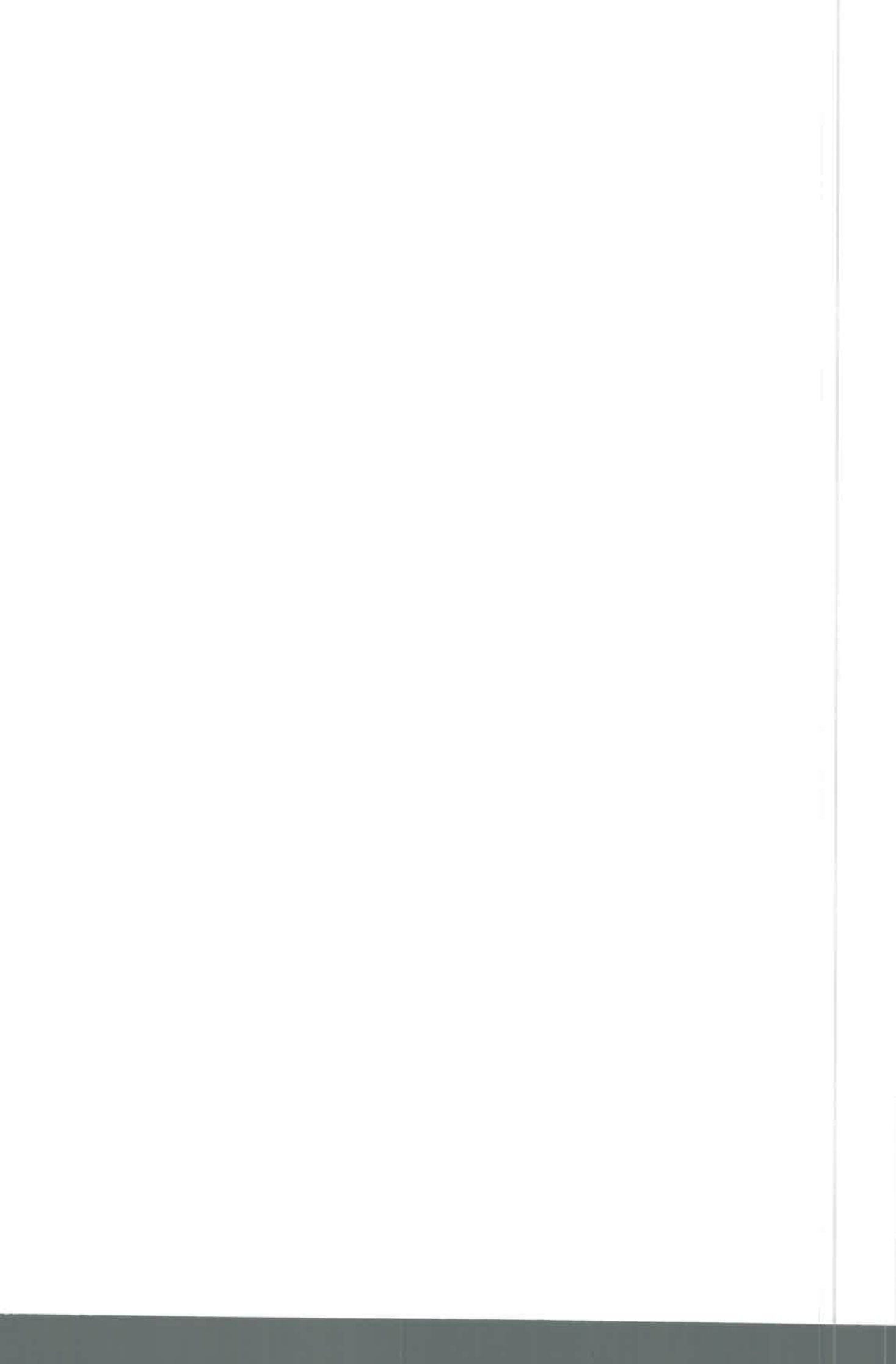




un máximo de \$ 45.000: 1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3° de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo. 2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación. 3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales. 4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Culmina estableciendo este artículo que las multas previstas en el mismo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la presente ley; agregando que si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial. En todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Por medio de la Ley N° 25.795 (B.O. 17/11/2003) se dispuso que será sancionado con multas de \$ 500 a \$ 45.000 el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas —originales o rectificativas— previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la presente ley, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción. Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial. Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de \$ 10.000.000, que incumplan el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de 2 a 10 veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo.





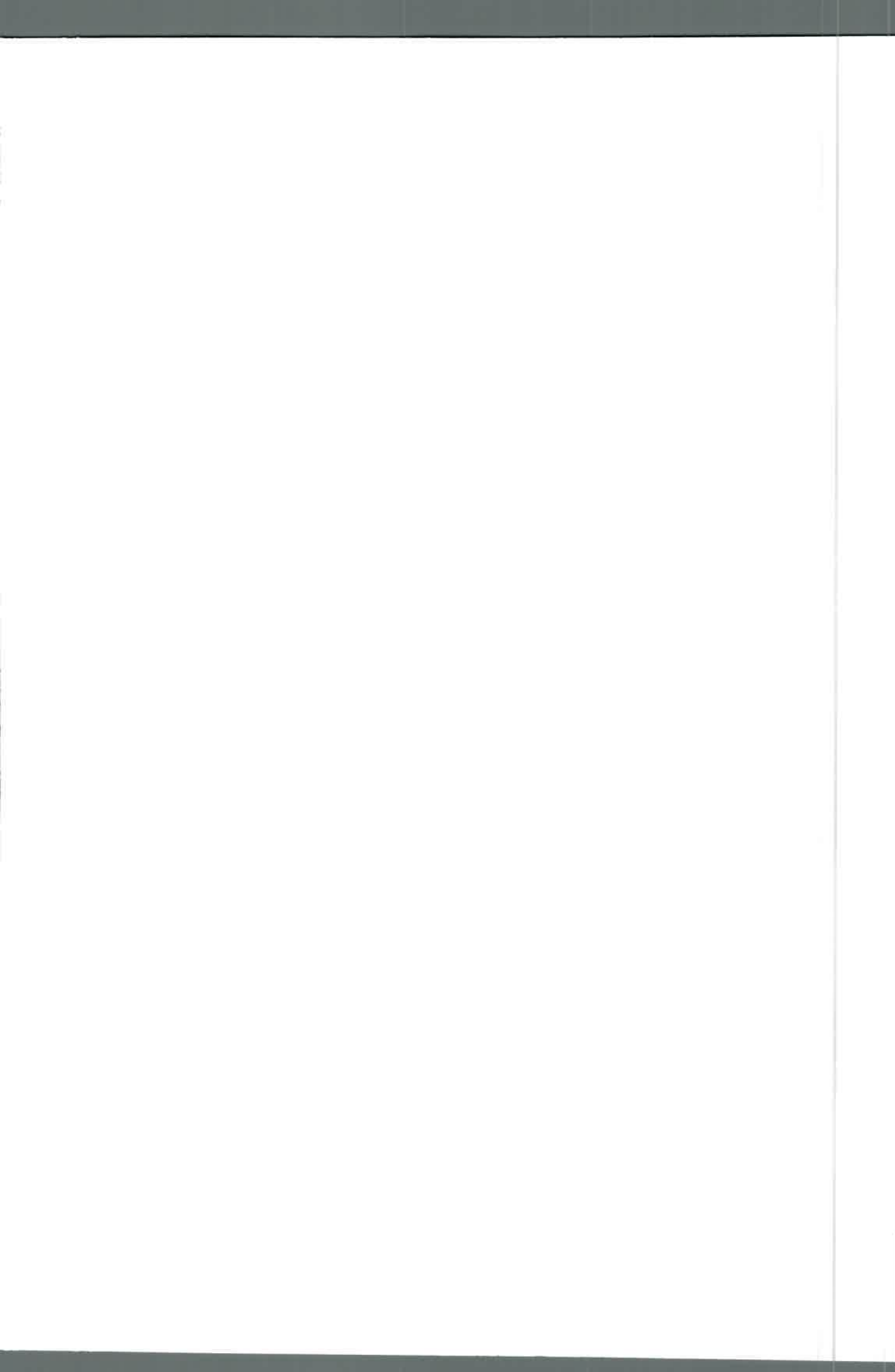
También, a través de la mencionada reforma legislativa, se previó que en los casos del artículo agregado a continuación del artículo 38, del artículo 39 y de su agregado a continuación, se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, no se cumpla de manera integral, obstaculizando a la Administración Federal de Ingresos Públicos en forma mediata o inmediata, el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización.

Anticipamos ya la antinomia que significa aplicar semejantes sanciones frente a delitos eminentemente formales, ya que, no huelga señalarlo, en ninguno de los casos previstos es necesario que el bien jurídico tutelado, la renta pública expuesta como las facultades de verificación y control del Organismo recaudador, sufra menoscabo alguno. Inclusive, podemos referirnos a delitos de peligro abstracto, porque para la perfección del verbo típico ni siquiera se requiere de un peligro concreto. Como en todos los delitos de esta naturaleza – de peligro- no es posible la tentativa.

Desde el mismo ángulo, nuevamente la ley tributaria dispone delitos en blanco, es decir, aquellos donde solo se conoce ciertamente cual es la consecuencia punitiva frente al incumplimiento, pero no así cual es la conducta punible, ya que para conocerla es preciso recurrir a otra normativa de menor jerarquías, tales como resoluciones dictadas por el Organismo y demás. No olvidemos que para parte de la doctrina penal más enjundiosa estos delitos penales en blanco son inconstitucionales (V. GR., Ricardo Núñez). La característica de delitos de peligro abstracto que asimismo es conformada por delitos penales en blanco, completa una situación manifiestamente imprudente, si se revisan las conductas típicas. Un caso singular es el incumplimiento a los deberes vinculados al domicilio fiscal. Sobre este domicilio fiscal, lo vimos ya, la normativa se aleja del Código Civil, llegando inclusive a derogarlo, lo cual entendemos no es posible ni puede ser justificado so pretexto del principio de la especialidad. De igual manera, una sanción de multa que puede llegar a graduarse en \$ 45.000 por un incumplimiento de naturaleza formal es desmesurada y por tanto irracional.

Otro aspecto que no puede soslayarse, es el régimen de graduación y aplicación de la sanción, ya que se aplica –confundidamente- las figuras de la reincidencia con la de la reiteración; en cualquier caso, no obstante, y más allá de lo que dice textualmente la ley, no habrá reincidencia hasta que en la primera infracción no existiera sentencia condenatoria pasada a la autoridad de cosa juzgada formal y material. Repárese por un momento que la solución que adopta la ley es incompatible con la garantía del debido proceso, máxime cuando la gran mayoría de las sanciones impuestas en el ámbito administrativo son nulificadas en sede judicial.

También parece un despropósito volver a fijar la atención en las operaciones internacionales, castigando con multas enormes al incumplimiento de las declaraciones juradas de precios de transferencia, a simple modo de ejemplo.

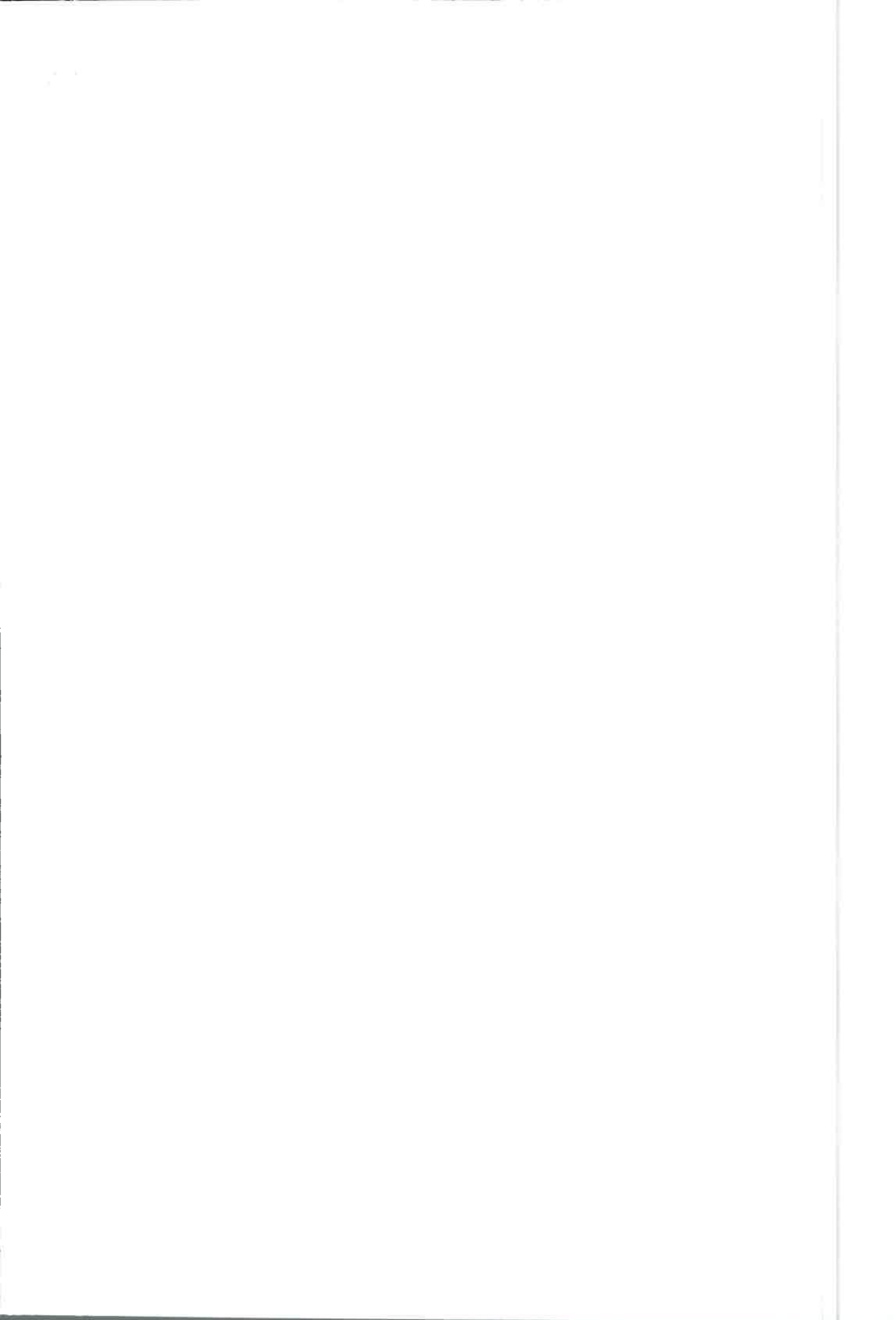


Al cabo, la aplicación de estas sanciones, conjuntamente con las del art. 38, si bien puede llegar a no vulnerar la garantía del *ne bis in idem*, ciertamente es incompatible con el citado principio de proporcionalidad. En lo personal, pensamos que entre el artículo 38 y 39 de la Ley de marras existe un concurso de delitos, por el cual la ley especial (art. 38), impide la aplicación de la ley general (art. 39): “*lege speciale derogat lege generale*” (Confr. “Omar Merlos y Cía”, CSJN, 26/11/1981; “Roldán, Mario E.”, TFN, Sala “B”, 6/12/2006; “Papelera Camota SA”, CNFED.CONT.ADM., Sala I, 10/4/2008. En contra: “Apache SA”, TFN, Sala “A”, 29/5/2000).

Empero, los pecados y despropósitos de esta legislación no terminan en lo expresado supra, ya que en este artículo 39 se crean figuras penales dotadas de todos los vicios posibles: hay figuras indeterminadas en las cuales resulta prácticamente imposible llegar a conocer cuando se desplegó –o no- el verbo típico. Verbigracia, quizás el caso más elocuente es el de la resistencia a la fiscalización. Conforme está construida la ley, es materialmente imposible conocer ante que situación el contribuyente o responsable desplegó el inter críminis. De allí que no se conozcan antecedentes que muestren la aplicación de esta normativa.

17º) Régimen de Clausura

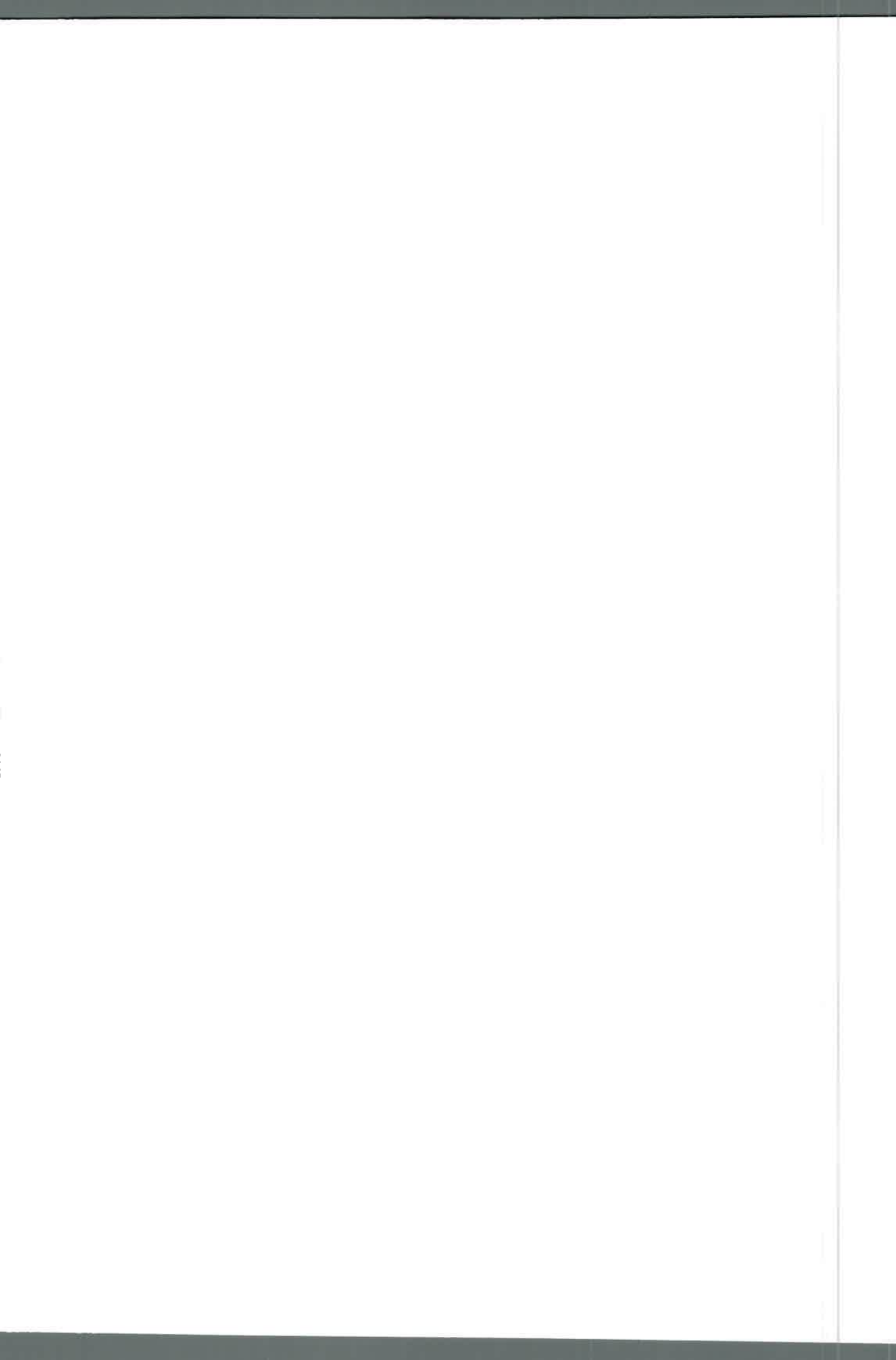
Fija la ley que serán sancionados con multa de \$ 300 a \$ 30.000 y clausura de 3 a 10 días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de \$ 10, quienes: a) No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la AFIP. b) No llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la AFIP. d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la AFIP cuando estuvieren obligados a hacerlo. El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los 2 años desde que se detectó la anterior. Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del PEN. e) No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate. f) No poseyeren, o no mantuvieron en condiciones de





operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la AFIP. Las sanciones indicadas en el artículo precedente, exceptuando a la de clausura, se aplicará a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. La sanción de clausura podrá aplicarse atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición de reincidente del infractor. En los supuestos en los que se detecte la tenencia, el traslado o transporte de bienes o mercancías sin cumplir con los recaudos previstos en los incisos c) y e) del artículo 40 de la presente ley, los funcionarios o agentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos deberán convocar inmediatamente a la fuerza de seguridad con jurisdicción en el lugar donde se haya detectado la presunta infracción, quienes deberán instrumentar el procedimiento tendiente a la aplicación de las siguientes medidas preventivas: a) Interdicción, en cuyo caso se designará como depositario al propietario, transportista, tenedor o a quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho; b) Secuestro, en cuyo supuesto se debe designar depositario a una tercera persona. En todos los casos, el personal de seguridad convocado, en presencia de 2 testigos hábiles que convoque para el acto, procederá a informar al presunto infractor las previsiones y obligaciones que establecen las leyes civiles y penales para el depositario, debiendo —en su caso— disponer las medidas de depósito y traslado de los bienes secuestrados que resulten necesarias para asegurar una buena conservación, atendiendo a la naturaleza y características de los mismos.

Los hechos u omisiones que den lugar a la multa y clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o de registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 40, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los 5 días ni superior a los 15 días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100. El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor a los 2 días. A los fines de aplicar las medidas preventivas previstas en el artículo agregado a continuación del artículo agregado a continuación del artículo 40, como asimismo el decomiso de la mercadería, resultarán de aplicación las previsiones del artículo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el presente artículo. A tales efectos, cuando corresponda, se adjuntará al acta de comprobación un inventario de la mercadería que detalle el estado en que se encuentra, el cual deberá confeccionarse juntamente con el personal de la fuerza de seguridad requerida y los 2 testigos hábiles que hayan sido convocados al efecto. En el supuesto de verificarse razones de urgencia que así lo





exijan, la audiencia de descargo deberá fijarse dentro de las 48 horas de efectivizada la medida preventiva. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo y testigos intervinientes en su caso. En oportunidad de resolver, el juez administrativo podrá disponer el decomiso de la mercadería o revocar la medida de secuestro o interdicción. En caso negativo, despachará urgente una comunicación a la fuerza de seguridad respectiva a fin de que los bienes objeto del procedimiento sean devueltos o liberados en forma inmediata a favor de la persona oportunamente desapoderada, de quien no podrá exigirse el pago de gasto alguno. Para el caso que se confirmen las medidas, serán a cargo del imputado la totalidad de los gastos ocasionados por las mismas. La autoridad administrativa que hubiera dictado la providencia que ordene la clausura dispondrá sus alcances y los días en que deba cumplirse. La AFIP, por medio de sus funcionarios autorizados, procederá a hacerla efectiva, adoptando los recaudos y seguridades del caso. Podrá realizar asimismo comprobaciones con el objeto de verificar el acatamiento de la medida y dejar constancia documentada de las violaciones que se observaren en la misma. Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuese habitual para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. No podrá suspenderse el pago de salarios u obligaciones previsionales, sin perjuicio del derecho del principal a disponer de su personal en la forma que autoricen las normas aplicables a la relación de trabajo. Quien quebrantare una clausura o violare los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de 10 a 30 días y con una nueva clausura por el doble de tiempo de aquélla. Son competentes para la aplicación de tales sanciones los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República. La AFIP, con conocimiento del juez que se hallare de turno, procederá a instruir el correspondiente sumario de prevención, el cual, una vez concluido, será elevado de inmediato a dicho juez. La AFIP prestará a los magistrados la mayor colaboración durante la secuela del juicio.

Uno de los primeros aspectos que debiera ser modificado en esta ley penal, que al igual que la prevista en los arts. 38 y 39 recrea delitos de peligro abstracto que, para colmo, también son delitos penales en blanco, es el monto a partir del cual existe prima facie conducta punible. Nos referimos al valor de \$ 10,00 (Confr.: “... *siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de \$ 10...*). Es claro que este importe ha quedado desactualizado y que genera la aplicación de la ley a supuestos que debieran quedar fuera de su tutela, por cuestiones de economía procesal.

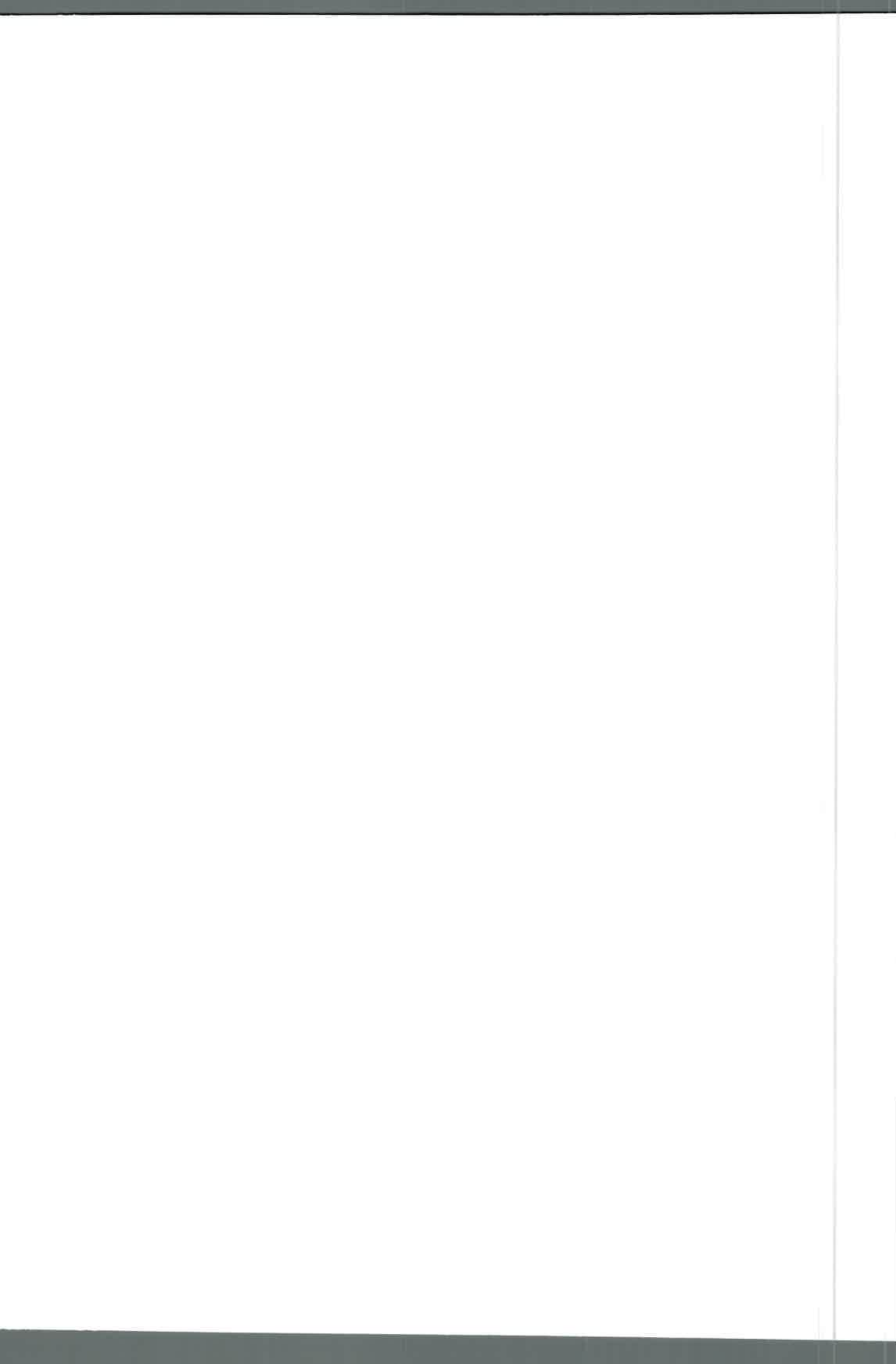
Sobre los verbos típicos, esto es, no entregar o no emitir facturas o comprobantes equivalentes; no llevar registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas; encargar o transportar comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la AFIP y no se encontrarse inscriptos como



contribuyentes o responsables ante la AFIP cuando estuvieren obligados a hacerlo; el único “pecado” de la normativa es dado, justamente, por la necesidad de permanentemente tener que recurrir a normas extra penales para poder examinar si se realizó o no la conducta punible. A su vez, esta normativa varía en forma constante, haciendo que muchas veces su conocimiento sea cuestión de unos pocos. Esta dificultad se superaría si se dotara de estabilidad a las disposiciones tributarias. También es necesario puntualizar que la aplicación de algunas sanciones es muy dificultosa por parte del Fisco nacional, verbigracia, cuando la ley penal se refiere al “transporte comercial”, no queda muy claro cuando lo es y cuando no. Por supuesto que no es tarea sencilla crear una ley penal tan exacta, pero considerando la necesidad de verdad apodíctica al momento de dictar sentencia condenatoria por parte del juez –penal-, la mayoría de las conductas terminan quedando impunes. Así, el propósito de la ley se vuelve en contra, ya que lejos de buscar disuadir a los terceros y al propio contribuyente por la aplicación de la sanción, el mensaje que se da a la sociedad es que nadie termina siendo castigado; ergo, rige la impunidad.

Como vimos, de igual manera establece la ley que el mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los 2 años desde que se detectó la anterior. Nuevamente, acá la ley es inconstitucional, pues debió prever que por la sanción anterior debe mediar sentencia condenatoria pasada a autoridad de cosa juzgada, formal y material. Piénsese, por un momento, que por la presunta infracción “anterior” el contribuyente puede resultar sobreseído, lo que implicaría que esta infracción “anterior” probablemente no existió nunca y que la sanción fue mal aplicada. Precisamente, para evitar estos escándalos jurídicos la ley debería ser modificada en el sentido mencionado supra.

De igual modo debe modificarse, en nuestra apreciación, la posibilidad que el Fisco nacional aplique las sanciones de multa y clausuras a aquellos empleadores que ocupen trabajadores en relación de dependencia y no los registren y declaren con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. Como se precisa, asimismo, la sanción de clausura podrá aplicarse atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición de reincidente del infractor. Si bien la norma está construida de manera más precisa, ya que refiere a la “reincidencia”, pasa por alto que en materia previsional hay disposiciones que específicamente se ocupan de las sanciones al régimen nacional de la seguridad social; ergo, entendemos que por el principio de especialidad, la legislación impositiva queda implícitamente derogada por la Ley 18.820 y demás normativa dictada en el orden previsional. Nuevamente sostenemos que la ley especial, en este caso, la ley previsional, desplaza la aplicación de la ley general, en este caso, la ley 11.683. Otra interpretación podría concluir en que estamos bajo un concurso ideal de delitos, por lo que la misma conducta sería pasible de ambas sanciones, o dilucidar que la pena mayor consume la aplicación de la pena menos grave (Conf. Art. 54, ss. y cs. Del Código Penal); empero, dirigimos nuestra solución en el sentido apuntado y por ende insistimos que por el principio de *lege principale derogata lege generale*, la ley 11683 no es aplicable. Esta solución es la que mas se ajusta con el principio de razonabilidad previsto en la Carta Fundamental.



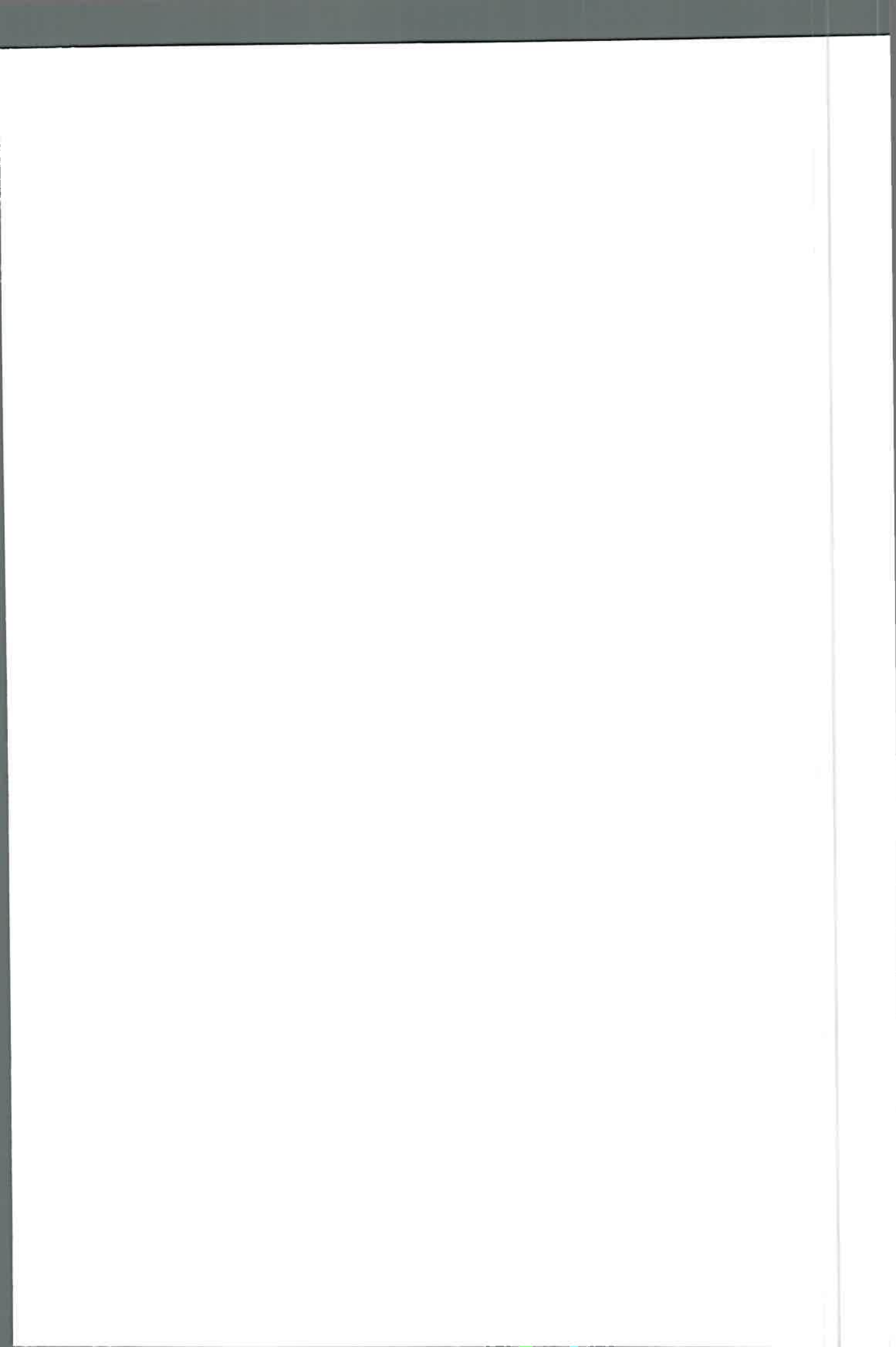
Hay otros aspectos que no pueden descuidarse en relación al problema de la multa y la clausura. Uno de ellos tiene que ver con el reconocimiento de su naturaleza penal, lo cual no requiere de ninguna reforma legal atento lo dispuesto por el artículo 4° del Código Penal; y la restante, que tampoco exige reformas legislativas pero no puede pasarse por alto, es sobre la naturaleza del acta labrada con motivo de constatar la presunta conducta infraccional. Puede discutirse y de hecho se hace, si la misma es —o no— un instrumento público, pero lo que no puede debatirse es que para demostrar su impostura sea necesario recurrir al procedimiento de redargución de falsedad.

Dice la ley que los hechos u omisiones que den lugar a la multa y clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o de registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 40, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los 5 días ni superior a los 15 días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100. El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor a los 2 días.

Opinamos que la ley debe disponer que los plazos fijados no son ordenatorios, como lo interpreta siempre la Administración, sino que son fatales; ergo, su incumplimiento determina la caducidad de los plazos y la pérdida del derecho sancionador por parte del Estado Nacional. De igual manera, creemos oportuna una reforma legal que fije, en consonancia con los artículos 138, 139 y 140 del CPPN, que los testigos no deben pertenecer a la repartición, y que la “simple visualización de los actuantes”, como método probatorio, no es suficiente a los fines de acreditar la conducta presuntamente punible.

18°) Presunción del dolo

Establece el artículo 47 que se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11. b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base



proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso. d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación. e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

Este artículo debe derogarse, ya que así como no puede presumirse la inocencia, tampoco puede presumirse el dolo (Confr.: “Nisa Negocios Inmobiliarios SA”, CNFED. CONT. ADM., Sala III, 5/3/2010).

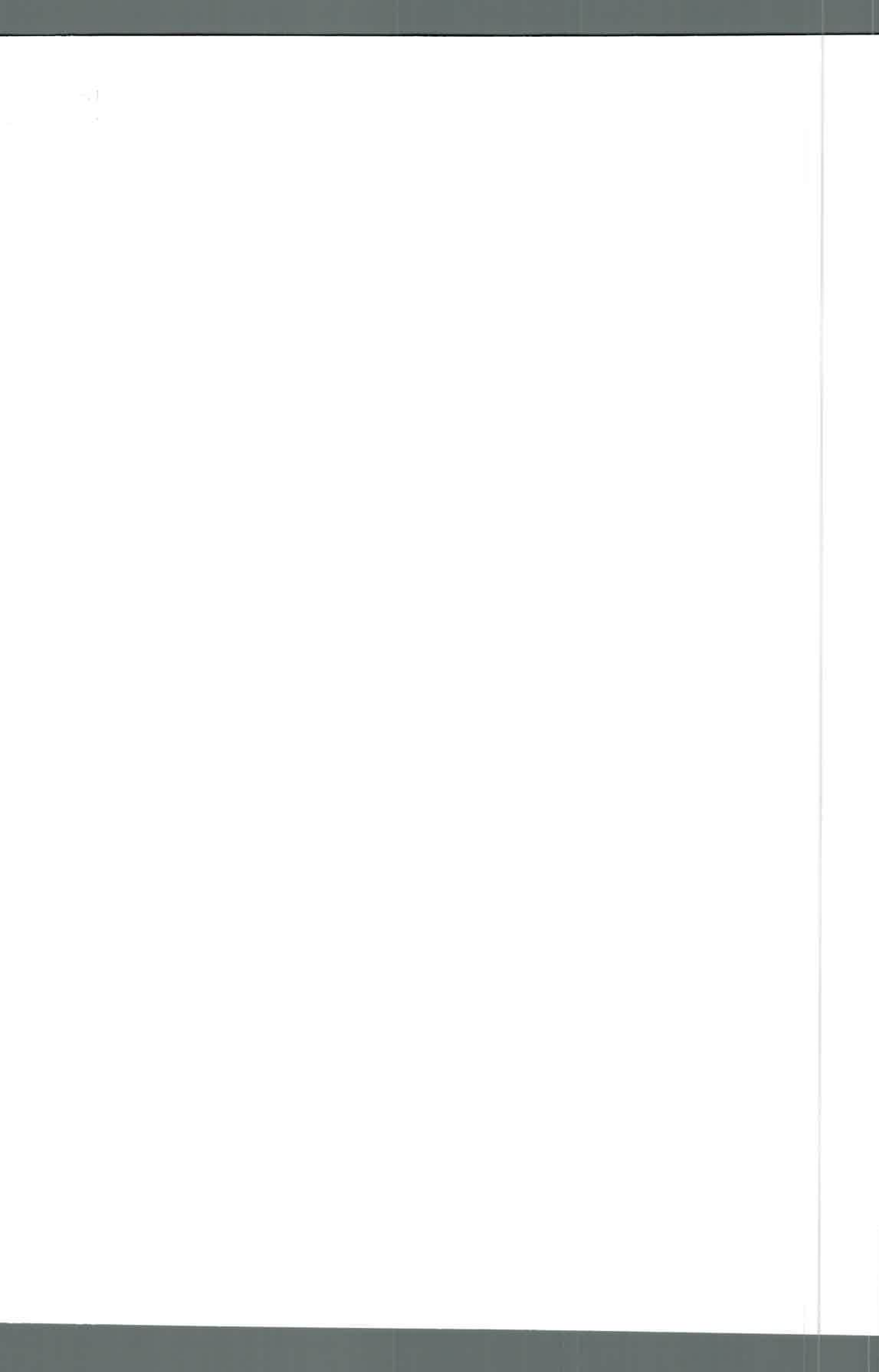
19°) La clausura preventiva

La ley, en su artículo 35, inc. F), dispone que el Fisco puede clausurar preventivamente un establecimiento. Con vínculo a este precepto normativo, prevé de igual modo que la clausura preventiva deberá ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo Penal Económico, según corresponda, para que éste, previa audiencia con el responsable, resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el artículo 35, inciso f); o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que originó la medida preventiva. Agregando que la clausura preventiva no podrá extenderse más allá del plazo legal de 3 días sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente. Sin perjuicio de lo que el juez resuelva, la AFIP continuará la tramitación de la pertinente instancia administrativa. A los efectos del cómputo de una eventual sanción de clausura del artículo 40, por cada día de clausura corresponderá 1 día de clausura preventiva.

Simplemente esta disposición (art. 75, LPT), debe también ser derogada. La clausura, por su naturaleza penal, no puede ser aplicada sin que antes se haya respetado la garantía legal de defensa en juicio y debido proceso formal y sustancial.

20°) Efectos de la apelación de la clausura

La resolución que impone las sanciones de multa y clausura son, en una primera etapa procesal, apelables ante la misma Administración, cuya sentencia causa ejecutoria, correspondiendo que sin otra sustanciación, la DGI proceda a la ejecución de dichas sanciones, por los medios y en las formas que para cada caso autoriza la presente ley (Conf. Art. 77). Esta normativa es inconstitucional, ya que no respeta el derecho de defensa ni el principio penal de la doble conforme. El primero,





exige que la cuestión sea debatida ante un Juez Natural, el juez independiente a que manda el artículo 18 de la Constitución Nacional; el segundo, solo se satisface cuando esta revisión jurisdiccional se da en por lo menos dos etapas procesales: Juzgado Federal de primera instancia y Cámara Federal de Apelaciones. Ergo, la ley debe reformarse indicando que la apelación se concederá, en todos los casos, con efectos suspensivos. Lo mismo cabe respecto al art. 78 de la Ley de marras, por cuanto establece que la resolución a que se refiere el último párrafo del artículo anterior, será recurrible por recurso de apelación, otorgado en todos los casos con efecto devolutivo, ante los Juzgados en lo Penal Económico de la Capital Federal y juzgados federales en el resto del territorio de la República. El escrito del recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los 5 días de notificada la resolución. Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de las 24 horas de formulada la apelación, deberán elevarse las piezas pertinentes al juez competente con arreglo a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación (Ley N° 23.984), que será de aplicación subsidiaria, en tanto no se oponga a la presente ley. La decisión del juez será apelable al sólo efecto devolutivo.

No solo que debe modificarse la ley estableciendo el efecto suspensivo de la apelación, sino que también debería precisarse que los plazos legales con de cumplimiento obligatorio para ambas partes: Fisco y contribuyente. Asimismo, hay que eliminar el último párrafo, fijando que la resolución dictada por el judicante en primera instancia es recurrible ante la Cámara (Tribunal de Alzada) y la Suprema Corte nacional. En los hechos así acontece, por lo que se ignora lisa y llanamente la letra de la ley, pero eso no es lo correcto: la ley debe ser reformada ajustándola a los principios constitucionales y penales que incumben a esta materia.

21°) Juicio de Ejecución Fiscal

Se trata de un tema sobre el cual ya se ha dicho y escrito mucho, inclusive desde el fuero judicial. Nosotros propiciamos una reforma completa a los artículos 92 a 95 de la Ley, ajustándola no tan solo a la doctrina recaída en “Intercorp SRL” (CSJN, 15/6/2010), sino en todo su contenido. Este juicio debe dotarse de las características de cualquier proceso sumario, conforme lo establece, en su capítulo pertinente, el CPCCN. Deben ampliarse las excepciones a todas las allí contenidas y habilitar que se impugne la boleta de deuda en función a vicios no tan solo extrínsecos, sino también intrínsecos. Debe derogarse el marco legal en cuanto establece que no serán aplicables al juicio de ejecución fiscal promovido por los conceptos indicados en el presente artículo, las excepciones contempladas en el segundo párrafo del artículo 605 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Y también el que prevé que cuando se trate del cobro de deudas tributarias no serán de aplicación las disposiciones de la ley 19.983, sino el procedimiento establecido en este capítulo. El cercenamiento de las garantías del contribuyente no es el medio adecuado para asegurar el cobro de la obligación tributaria (Confr. “Municipalidad de Morón”, CSJN, 20/5/1976; “Fisco Nacional c/Sasetru SA”,

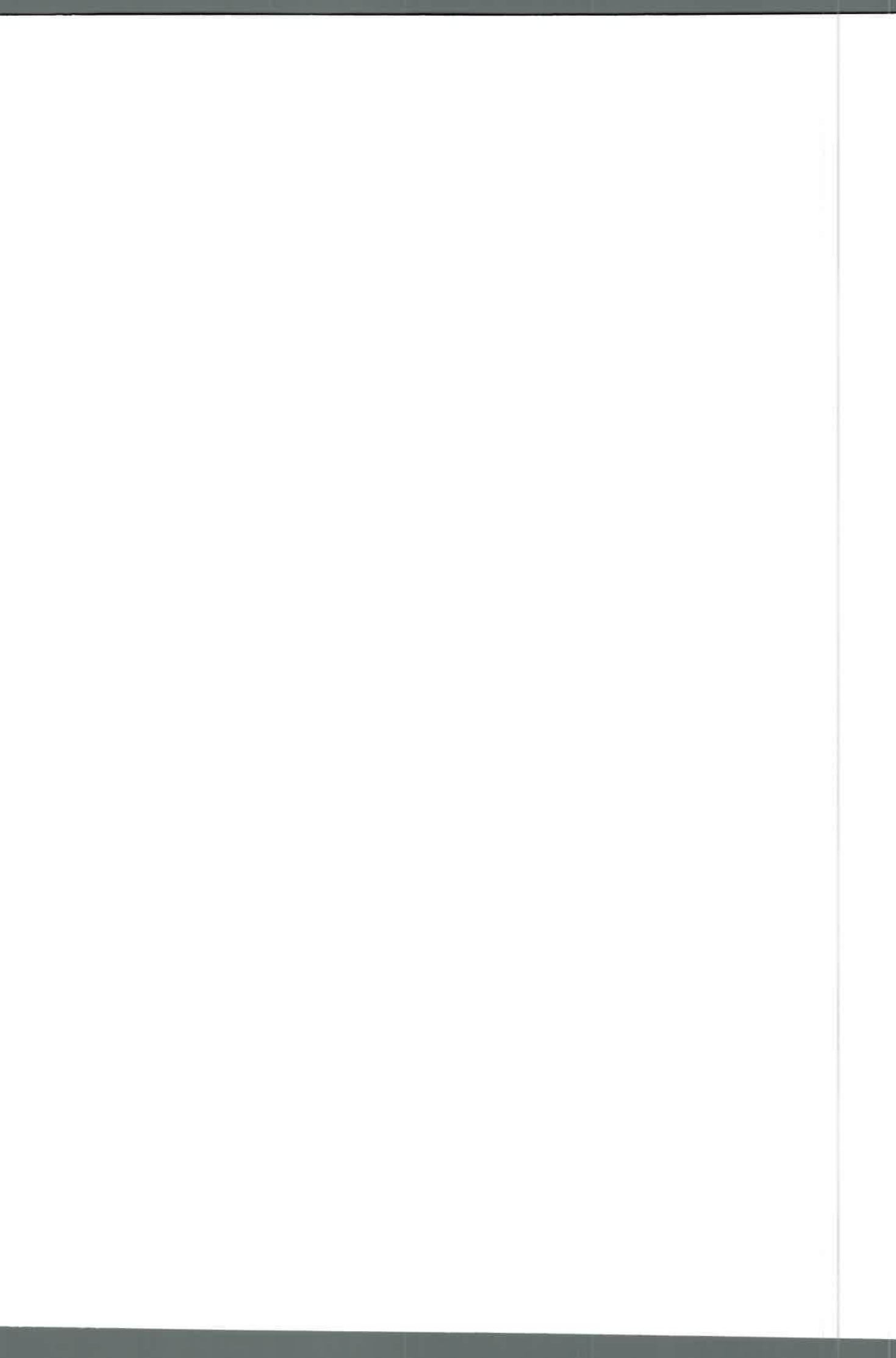




6/9/1977; “Jovial”, CSJN, 21/7/1981; “Cannon SA”, CSJN, 10/10/1998; “Transportes 9 de Julio SA”, CSJN, 5/2/2008). La traba de embargos debe ser dispuesta por el juez, quien a su vez deberá cerciorarse que existen el *fumus bonis iuris* y el *periculum in mora* (Verosimilitud del buen derecho y peligro en la demora). No es lo mejor que el diligenciamiento de los mandamientos de ejecución y embargo y las notificaciones podrán estar a cargo de los empleados de la AFIP, designados como Oficiales de Justicia ad-hoc. Estas tareas debieran ser cumplidas por personal del Tribunal. Hay que modificar, en tal sentido, el art. 95 de la LPT.

22°) Formas de notificación

Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas: a) Por carta certificada con aviso especial de retorno, a cuyo efecto se convendrá con el correo la forma de hacerlo con la mayor urgencia y seguridad; el aviso de retorno servirá de suficiente prueba de la notificación, siempre que la carta haya sido entregada en el domicilio del contribuyente aunque aparezca suscripto por un tercero. b) Personalmente, por medio de un empleado de la AFIP, quien dejará constancia en acta de la diligencia practicada y del lugar, día y hora en que se efectuó, exigiendo la firma del interesado. Si éste no supiere o no pudiera firmar, podrá hacerlo, a su ruego, un testigo. Si el destinatario no estuviese o se negare a firmar, dejará igualmente constancia de ello en acta. En días siguientes, no feriados, concurrirán al domicilio del interesado 2 funcionarios para notificarlo. Si tampoco fuera hallado, dejarán resolución o carta que deben entregar en sobre cerrado, a cualquier persona que se hallare en el mismo, haciendo que la persona que lo reciba suscriba el acta. Si no hubiere persona dispuesta a recibir la notificación o si el responsable se negare a firmar, procederán a fijar en la puerta de su domicilio y en sobre cerrado el instrumento de que se hace mención en el párrafo que antecede. Las actas labradas por los empleados notificadores harán fe mientras no se demuestre su falsedad. c) Por nota o esquila numerada, con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno y en las condiciones que determine la AFIP para su emisión y demás recaudos. d) Por tarjeta o volante de liquidación o intimación de pago numerado, remitido con aviso de retorno, en los casos a que se refiere el último párrafo del artículo 11. e) Por cédula, por medio de los empleados que designe el Administrador Federal, quienes en las diligencias deberán observar las normas que sobre la materia establece el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. f) Por telegrama colacionado u otro medio de comunicación de similares características. Si las citaciones, notificaciones, etc., no pudieron practicarse en la forma antedicha por no conocerse el domicilio del contribuyente, se efectuarán por medio de edictos publicados durante 5 días en el Boletín Oficial, sin perjuicio de que también se practique la diligencia en el lugar donde se presume que pueda residir el contribuyente. g) Por la comunicación informática del acto administrativo de que se trate en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. Dicha notificación se considerará perfeccionada





mediante la puesta a disposición del archivo o registro que lo contiene, en el domicilio fiscal electrónico constituido por los responsables siempre que hayan ejercido la opción de registrar el mismo en los términos del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 3° (Inciso Incorporado por art. 1° pto. XXVIII de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005).

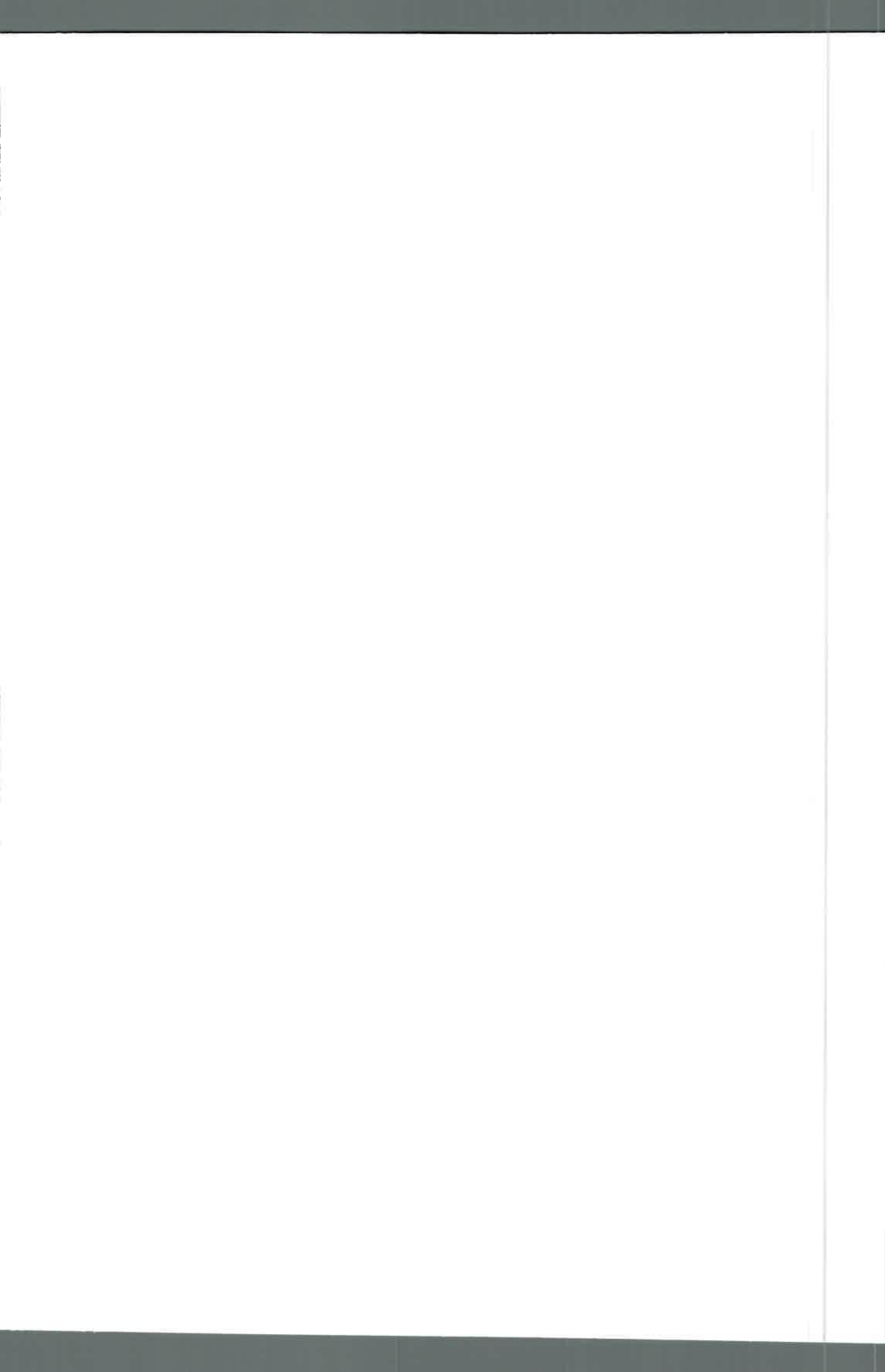
Hay que modificar el inciso b), estableciendo que conjuntamente con el “sobre cerrado”, deberá labrarse un acta en la cual se detalle exhaustivamente el contenido del mismo. Este es el único medio seguro para asegurar que el contribuyente o responsable conozca a ciencia cierta ese contenido. La ley, en su actual redacción, puede constituirse en una verdadera trampa en su contra. Además, la notificación por medios informáticos no ofrece todas las garantías necesarias. Opinamos que hay que derogar esta parte del artículo 100, agregado hace prácticamente 6 años cuando se sancionó y creó el “domicilio electrónico” (“Olaso, Rodrigo Jesús”, TFN, Sala “D”, 29/10/2009; “Petroni, Dante Renato”, TFN, Sala “D”, 22/2/2000. Ver asimismo: Dictamen de la Dirección de Asuntos Legales de la AFIP (DGI) N° 43/2002, 16/7/2002).

23°) Cuenta de Jerarquización

Establece el régimen legal, en su artículo 128, que la Cuenta "Administración Federal de Ingresos Públicos - Cuenta de Jerarquización" se acreditará con hasta el 0,60% del importe de la recaudación bruta total de los gravámenes y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, recaudación, fiscalización o ejecución judicial se encuentra a cargo del citado organismo y se debitará por las sumas que se destinen a dicha cuenta. Déjase establecido que el porcentaje de la Cuenta de Jerarquización a que alude el párrafo anterior, incluye los importes de las contribuciones patronales. La Tesorería General de la Nación depositará mensualmente el importe establecido en una cuenta a disposición de la AFIP. La Cuenta de Jerarquización se distribuirá entre el personal del Organismo de acuerdo a las pautas que establecerá el P.E.N. conforme a un sistema que considere la situación de revista, el rendimiento y la eficiencia de cada uno de los agentes.

Sostenemos que de algún modo hay que modificar este dispositivo, fijando, verbigracia, que la cuenta se acreditará sobre los importes efectivamente cobrados por el Estado en lugar de los determinados por la verificación. Sucede que muchas ocasiones los agentes públicos realizan determinaciones desmesuradas, considerando esta normativa, el Estado les abona en función a estas cifras, y luego las determinaciones quedan en importes muchos menores. Inclusive, puede –y no es infrecuente- que el Estado nunca cobre un peso de esas determinaciones.

24°) Tribunal Fiscal de la Nación

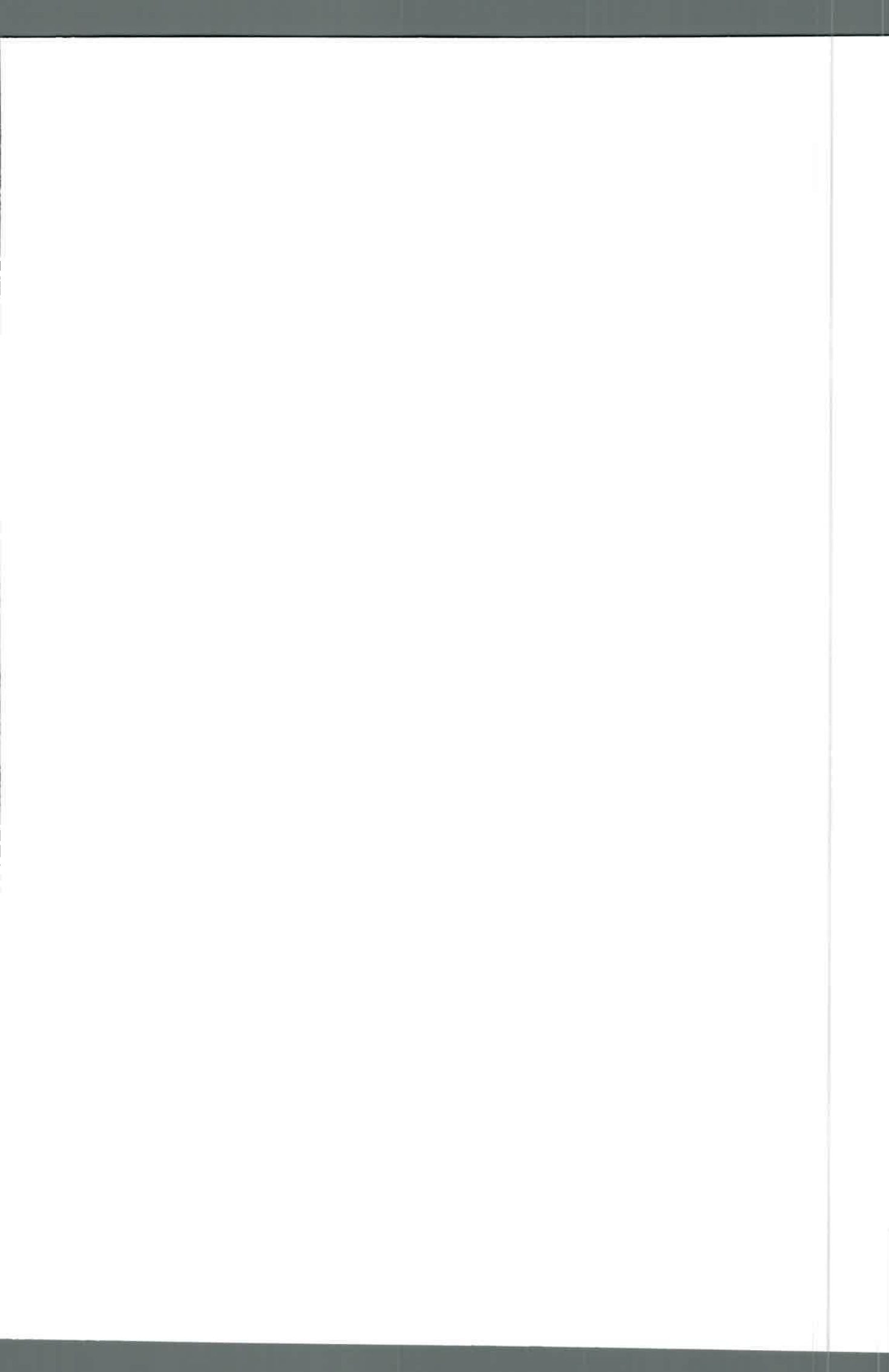




Debe modificarse la ley estableciendo la obligación de crear sedes fijas del TFN en las principales provincias argentinas. El legislador debe fijar un plazo razonable para que ello se materialice. Esto requiere de la reforma al art. 145 de la LPT. También es necesario modificar el art. 146 creando mas salas, sobre todo en materia impositiva donde solo hay 4 salas, generando retrasos muy significativos. Debe asimismo sacarse de la órbita del PEN al TFN y pasarlo a la esfera del Poder Judicial, asegurando así la independencia. De este modo, también, el TFN podrá pronunciarse por la inconstitucionalidad de una ley, aspecto que en la actualidad le está –naturalmente- vedado. Hay que cambiar el art. 151 fijando la obligación de convocar a plenarios cuando el número, similitud y concomitancia de causas a resolver haga necesario dilucidar cuestiones de derecho comunes a todas ellas, estableciendo que el plenario deberá convocarse y pronunciarse en plazos razonables. En fin, es necesario garantizar el funcionamiento de estos plenarios ya que, en la práctica, muchas veces el éxito o el fracaso de un recurso dependen de la suerte –o mala suerte- en el sorteo de la vocalía y sala, lo que es inadmisibles. No es suficiente tampoco, fijar un plazo perentorio, si no es acompañado el dispositivo de las consecuencias derivadas de su incumplimiento, para lo cual deberían establecerse sanciones importantes.

Hay que modificar el art. 159 de la LPT ampliando la competencia del TFN a otras cuestiones tales como: actos administrativos que dispongan la caducidad de planes de facilidades de pago, caducidad de beneficios promocionales, etc. (V.Gr.: “Luces del NOA SA”, TFN, Sala “B”, 15/4/2009; “Thinner Tede SRL”, CNED.CONT.ADM., Sala IV, 14/5/2009; “Cámara Arbitral de Cereales de Entre Ríos”, TFN, Sala “D”, 21/9/2009; etc.). En materia de plazos, éstos deben diferenciarse según el contribuyente posea su domicilio en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o en el Interior del país. No es posible que en todos los supuestos los plazos sean los mismos. Vale la pena aclarar, que las disposiciones que en este sentido prevé el CPCCN no son aplicables para todas las salas del TFN ni tampoco para la Cámara Contencioso Administrativa Federal. En materia de ampliación de plazos, es la ley 11683 la que claramente debe establecer su ampliación en función de la distancia. Estas ampliaciones, de igual modo, no solo deben contemplarse a los efectos de la presentación del recurso, sino también a fin de la deducción de los recursos que se pueden llegar a tener que presentar durante el trámite del pleito en la sede del TFN (Recursos de aclaratoria, reposición y apelación en subsidio, nulidad, etc. Confr.: “Espeche Maldonado Gironelli SH”, CNFED.CONT.ADM., Sala III, 26/4/2010).

Como anticipamos, hay que pasar al TFN a la órbita del Poder Judicial y derogar el artículo 185 de la LPT que dispone: La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese TFN. Es inaudito que la Constitución Nacional no rija para el TFN.



25°) Recurso de Revisión y Apelación Limitada

Dice el art. 192 de la LPT que los responsables o infractores podrán interponer el recurso de revisión y de apelación limitada a que se refiere el artículo 86, para ante la Cámara Nacional competente, dentro de 30 días de notificárseles la sentencia del TFN y, con sujeción a lo dispuesto en el artículo siguiente, igual derecho tendrá la AFIP. No interpuesto el recurso, la sentencia pasará en autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de 15 días de quedar firme. Será Cámara Nacional competente aquélla en cuya jurisdicción funcione la sede o la delegación permanente o móvil del TFN, según sea donde se ha radicado la causa. El plazo para apelar las sentencias recaídas en los recursos de amparo, será de 10 días.

En este orden, debe expresamente preverse que el recurso de revisión y apelación limitada será siempre concedido con efectos suspensivos. No puede soslayarse que recién ante la Cámara el contribuyente tendrá su primera oportunidad de presentarse ante un “juez natural”. Asimismo, este recurso no debe ser “de revisión y apelación limitada”, sino simplemente “recurso de apelación”, de manera que en él puedan ventilarse todas las cuestiones relativas a los hechos, a su prueba y al encuadramiento legal. Al fin, también debe precisarse que los plazos se extenderán en razón del domicilio del recurrente y, como expresamos, reformar el art. 194 de la LPT que establece que la apelación de las sentencias se concederá en ambos efectos, salvo la de aquellas que condenaren al pago de tributos e intereses, que se otorgará al solo efecto devolutivo. En este caso, dice la ley cuya reforma propugnamos, si no se acreditar el pago de lo adeudado ante la repartición apelada dentro de los 30 días desde la notificación de la sentencia o desde la notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada, la repartición expedirá de oficio la boleta de deuda a que se refiere el artículo 92, fundada en la sentencia o liquidación, en su caso. Si esto no cambia, el contribuyente se verá obligado, en el supuesto de lograr revertir la sentencia que le fuera desfavorable, al camino de la repetición, lo cual, no s necesario explicar demasiado las razones que así lo ameritan, es prácticamente una quimera (Ver: “Alternativa Bahiense II SC”, CNFED. CONT. ADM., Sala IV, 10/12/2009).

26°) Recurso de Apelación ante el Director General. Alcance del recurso previsto en el art. 74 del decr. regl. 1397/79

Instituye el plexo legal que, cuando en la ley 11.683 o en el D.R. 1397/79 no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los 15 días de notificado, el recurso de apelación 60 días *hábiles administrativos* para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionado que dictó el acto recurrido. Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante él, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior. El acto administrativo emanado del Director

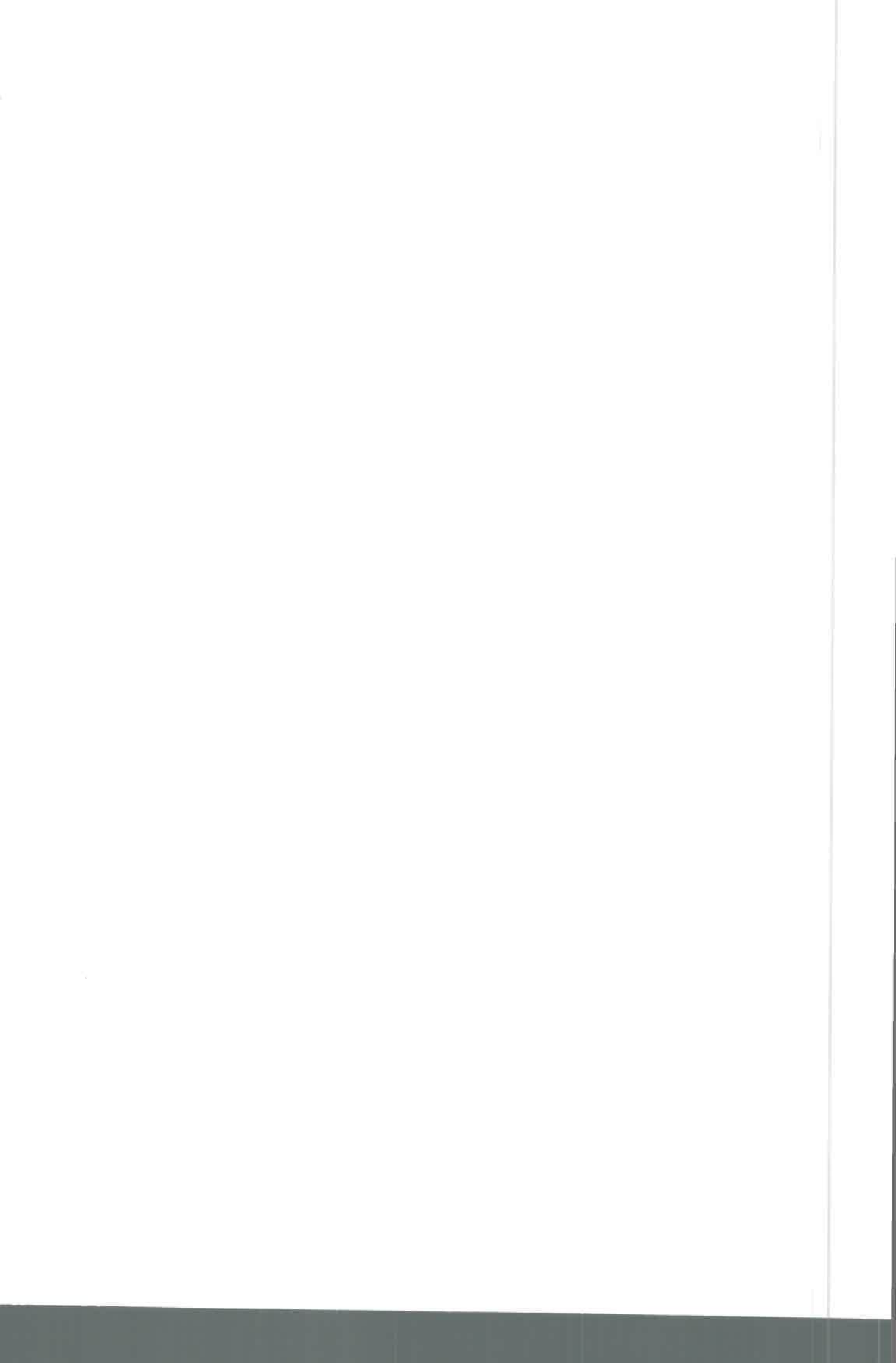


General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo, pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el art. 23 de la ley 19.549. En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el art. 12 de la ley 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de 60 días contados a partir de la interposición de ellos. Correlativamente con esta disposición legal, el decr. 1397/79 establece que las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus intereses y las actualizaciones respectivas, sólo podrán recurrirse mediante la vía prevista por el art. 74 del reglamento (confr. art. 56 decr. regl.), y también que cuando no se discutan aspectos referidos a la procedencia del gravamen, los intereses resarcitorios del art. 37 de la ley 11.683 y las respectivas liquidaciones administrativas de actualización, sólo podrán recurrirse mediante la vía prevista por el art. 74 del reglamento (confr. art. 57 decr. regl.).

Analizando el recurso de apelación previsto por el decreto reglamentario, se ha apreciado que carece de efectos suspensivos de la ejecutividad del acto administrativo, de conformidad con el principio del art. 12 de la ley 19.549, y la DGI ha interpretado invariablemente que su interposición no la inhibe de promover juicio de ejecución fiscal. Sin perjuicio de analizar esta elucidación, cuya interpretación literal la doctrina – en general- descalifica, proponemos que el decreto que reglamenta la Ley 11683 sea modificado estableciendo que, en todos los casos, el recurso de apelación será concedido con efectos suspensivos. Carece de sentido, de otra manera, obligar al contribuyente a la necesidad de agotar la instancia administrativa a fin de habilitar la instancia judicial. En torno al principio consagrado en el art. 12 de la ley 19.549, por su parte, debe entenderse que no resulta absoluto. Y la reforma que suponemos evitaría desgaste jurisdiccional innecesario, tiene asimismo su fundamento en los pronunciamientos judiciales desfavorables al Fisco nacional (V. GR. Sala III de la CNCA, en fecha 20/11/2001, en autos “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A.”; Cám. Nac. Esp. Civ. Com., Sala IV, 27/5/83, ED, 106-196; Causa C-1019-XXI, “Comité Federal de Radiodifusión c/ Provincia de Río Negro s/ nulidad de ley provincial 2185”, 18/2/88, citado: CSJN, en fallo del 12/6/90, JA, 1990-III-531; etc.).

27º) Límites probatorios en el marco de la Ley de Procedimientos Tributarios. Arts. 83 y 166 de la ley 11.683, a partir de la reforma por ley 25.239

En el recurso de apelación por ante el TFN (art. 76, inc. b), ley 11.683), el apelante se encuentra obligado a expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho; y también que, salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los arts. 164 (acuerda al TFN amplias facultades para establecer la verdad de los hechos) y 177 (medidas para mejor proveer) del mismo plexo legal, no es viable ofrecer la prueba que no hubiere sido ofrecida en el procedimiento ante la AFIP (DGI), con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa (según art. 166, LPT). En idéntico sentido, el art. 18 de la ley 25.239 reformó el art. 83 de la ley 11.683, estableciendo que en la demanda contenciosa por repetición de tributos no





podrá el actor fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa ni ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia, con excepción de los hechos nuevos y de la prueba sobre ellos. En materia específica de pruebas, la letra actual de la norma recordada obedece, como anticipamos, a la reforma por ley 25.239.

Opinamos que la norma debe ser reformulada por cuanto, negar la incorporación de pruebas dentro del proceso jurisdiccional, es contrario a la garantía del debido proceso y al derecho de defensa. No puede soslayarse, en ese sentido, que es recién en el ámbito contencioso administrativo donde el contribuyente o responsable se dota de servicios profesionales especializados en este ámbito de actuación profesional, por lo que resulta írrito colocarlo en tan desventajosa situación. Ergo, proponemos que el art. 166 de la Ley 11683, en cuanto limita la cuestión, sea derogado parcialmente.

28°) Necesidad de Dictamen Jurídico

No está establecido en la ley 11.683 sino en el Decreto de creación de la AFIP, la necesidad del dictamen jurídico previo, en la eventualidad que el acto administrativo afecte derechos subjetivos o intereses legítimos. Creemos que el texto de la Ley N° 11.683 debe ser reformado, así estipulándolo. La mayoría de las resoluciones que dicta el Fisco, son suscriptas por contadores públicos y por ende exigen del pedido de dictamen jurídico como requisito esencial previo a su dictado.. Esta exigencia es básica para preservar las garantías adjetivas dentro del procedimiento de formación del acto administrativo. En este sentido, Roberto Dromi explica que los dictámenes “son actos jurídicos de la administración emitidos por órganos competentes, que contienen opiniones e informes técnico-jurídicos preparatorios de la voluntad administrativa (DROMI, Roberto, Derecho Administrativo, décima edición actualizada, Ciudad Argentina Buenos Aires-Madrid, 2004, pág. 460). Por su parte, Rodolfo Barra, en un intento teórico de aprehender en su totalidad el concepto, nos brinda la siguiente definición: “el dictamen es un acto procesal servicial que contiene un juicio de conocimiento emanado de un órgano competente a tal efecto como resultado de un procedimiento consultivo de práctica obligatoria, y destinado exclusivamente a integrar, en su valor cognoscitivo, los elementos estructurales causa y procedimiento del acto decisorio para el que es emitido conforme al requerimiento que lo insta en el curso de un procedimiento decisorio determinado, sin perjuicio de su valor científico para la organización productora y para terceros (Cfr. BARRA Rodolfo Carlos, Tratado de derecho administrativo, Editorial Abaco, Buenos Aires , 2006, tomo 3 pág. 805.). Por su parte, los dictámenes son definidos por la Procuración del Tesoro de la Nación como “opiniones jurídicas fundadas en el Derecho vigente, emitidas sobre un caso concreto, destinadas a asesorar a los funcionarios habilitados que los soliciten (Procuración del Tesoro de la Nación, Manual de Estilo, edición propia, Buenos Aires, 1998, pág. 45). Es decir, que el dictamen “no puede constituir una mera relación de antecedentes ni una colección de afirmaciones dogmáticas, sino el análisis exhaustivo y profundo de una situación jurídica determinada a la luz de las normas vigentes y de los principios que la informan, a efectos de recomendar

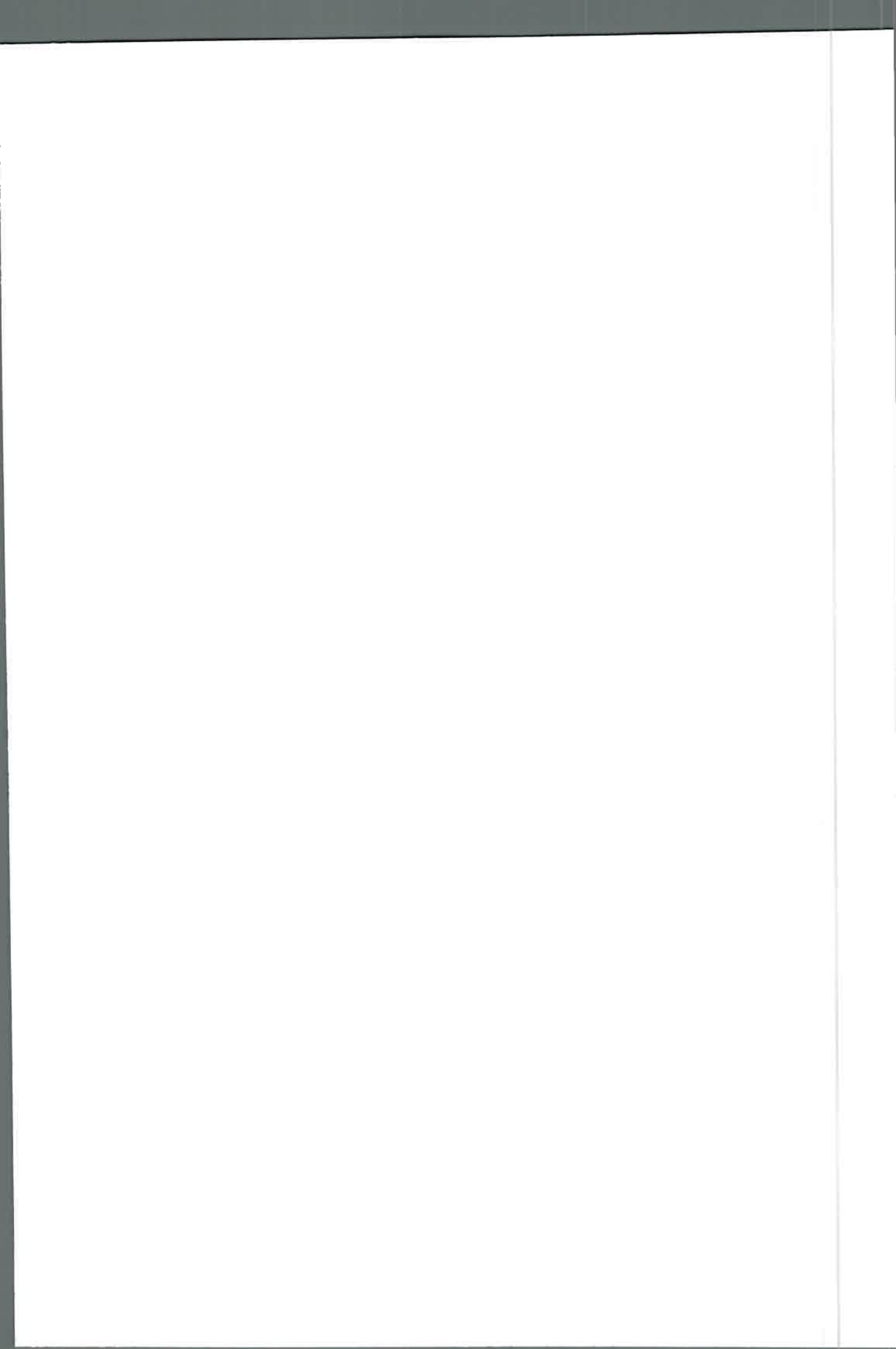


conductas acordes con la justicia y el interés legítimo de quien formula la consulta. (PTN, Dictámenes: 141:202 y 130:92).

El dictamen, entonces, es una declaración unilateral de la administración que carece de obligatoriedad para el funcionario público que lo requiere y por lo tanto sólo incide de manera mediata o refleja en los derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados. Si emite un juicio de valor estaremos en presencia de un dictamen en sentido estricto. Por el contrario, si sólo reseña los antecedentes fácticos de un caso concreto y los relaciona con la legislación aplicable, sin incluir su parecer será sólo un mero informe. Sin embargo, por otra parte, la opinión técnica del servicio jurídico permanente es uno de los engranajes que componen la formación de la voluntad administrativa que se plasmará luego en el acto administrativo. Generalmente, las leyes de procedimientos administrativos establecen “una serie de trámites, formalidades y procedimientos que deben cumplirse antes de emitir la voluntad administrativa. Tales actos previos, como el dictamen, fijan las reglas procesales de preparación de la voluntad pública. El incumplimiento de tal procedimiento vicia la voluntad administrativa, porque ésta no se ha preparado según el orden normativo (DROMI, Roberto, Derecho Administrativo..., cit., pág. 369). En otros términos, el dictamen en sentido estricto integra necesariamente el camino previo a la emisión del acto administrativo y configura una etapa consultiva. Por su parte, Rodolfo Barra distingue el dictamen informativo del consultivo, afirmando que “el dictamen consultivo tiene una doble funcionalidad dentro del procedimiento y con relación al acto decisorio, y en los dos casos actúa dentro del mismo con carácter de absoluta obligatoriedad, de manera que podemos hablar de su doble funcionalidad imperativa” BARRA, Rodolfo Carlos, Tratado... cit., tomo 3 pág. 457) y deliberativa en la cual los órganos competentes elaboran su parecer frente a una cuestión concreta, y si además la decisión eventualmente tendrá efectos directos en los derechos de los administrados, deviene forzosa la intervención del órgano jurídico que debe emitir su opinión técnica con relación al tema en cuestión, bajo pena de nulidad.

En cuanto a su naturaleza jurídica, se ha dicho que son “estrictamente operaciones administrativas formales, y no actos administrativos, ya que no obligan en principio, a los órganos ejecutivos decisorios, ni extinguen o modifican una relación de derecho con efectos respecto de terceros (DROMI, Roberto, “Derecho Administrativo”, cit. Pág. 459). Es decir, que configuran “una actuación interadministrativa de la Administración y la forma jurídica más común de manifestación de la actividad consultiva (Ibídem. El autor que seguimos en el texto define la actuación interadministrativa como “la declaración unilateral interna o interorgánica, realizada en el ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma indirecta. Son actuaciones interadministrativas u operaciones administrativas formales las propuestas y los dictámenes”. DROMI, Roberto, Derecho administrativo..., cit., pág. 45). En otras palabras, consisten en diligencias preliminares que no son susceptibles de impugnación, no generan “precedente” y no modifican –por lo menos en forma directa – derechos en los particulares.

En vinculación al contenido del dictamen, aspecto sustancial si los hay, la Procuración del Tesoro, y que comprende el cuerpo (Conf., Procuración del Tesoro



de la Nación, Manual..., cit., pág. 46) del dictamen (c), contendrá —en principio— las siguientes partes: 1) El objeto de la consulta; 2) La relación de hechos y antecedentes; 3) El análisis de la cuestión consultada; 4) La síntesis de la opinión. Por lo cual, el orden expositivo y la elaboración de la respuesta de la cuestión consultada sería el siguiente: Luego de haber identificado el objeto de la consulta; realizado la descripción de antecedentes del caso, con identificación de aquellos relevantes; haber reseñado las normas aplicables a la cuestión, el dictamen concluye con una opinión técnica en la cual señala una conducta a seguir. Para ello, se deberá arribar a una decisión que tenga en consideración no sólo la relación existente entre los hechos y la legislación aplicable, sino también aquellos principios (Cfr., CASSAGNE, Juan Carlos, Principios generales del procedimiento administrativo en “Procedimiento Administrativo. Jornadas Nacionales sobre Procedimiento Administrativo organizadas por la Facultad de Derecho de la Universidad Austral”, Editorial Ciencias de la Administración, Buenos Aires, 1998, pág. 17 y sig., donde precisa: “El principio es más bien un criterio fundamental en sí mismo que marca, de alguna manera, el sentido de justicia de las normas) del derecho administrativo que conforman la decisión a tomar y que se enraízan en la justicia del caso concreto.

Como se adelantó, la sugerencia o consejo que finaliza el dictamen no es obligatoria para el superior jerárquico que lo peticionó, ya que puede no seguirla en la decisión final que se tome al respecto. Es decir, que una vez finalizado el procedimiento de formación del acto administrativo con la emisión del dictamen, el órgano decisor puede elegir no compartir la sugerencia jurídica brindada, pero tendrá que proponer argumentos sustanciales —generalmente, de oportunidad— que justifiquen esa medida.

Es harto sabido que, previo al dictado del acto administrativo, resulta necesario transitar un procedimiento administrativo integrado por diferentes estadios, ya sea que se promueva de oficio o a petición del administrado. En cada uno de los estadios los distintos órganos administrativos, dentro de su competencia y desde la base de la pirámide jerárquica, elaboran informes, agregan documentaciones de naturaleza diversa, hasta arribar al órgano decisor que resolverá la cuestión, a través del acto administrativo. Pues bien, la Administración, integrada por órganos en ejercicio de la función administrativa, emite dos clases de actos que se distinguen por sus efectos, ya sea que produzcan o no consecuencias jurídicas directas e inmediatas sobre los administrados. En el primer caso, estamos en presencia de un acto administrativo que es impugnabile por recurso administrativo y luego por acción judicial. En el segundo caso, al no producir efectos jurídicos inmediatos sobre los derechos o intereses legítimos de los particulares, estamos en presencia de diligencias preliminares y, que en principio, no son susceptibles de impugnación administrativa y menos aún judicial. Como ejemplo de las diligencias, se encuentran precisamente los informes y dictámenes.

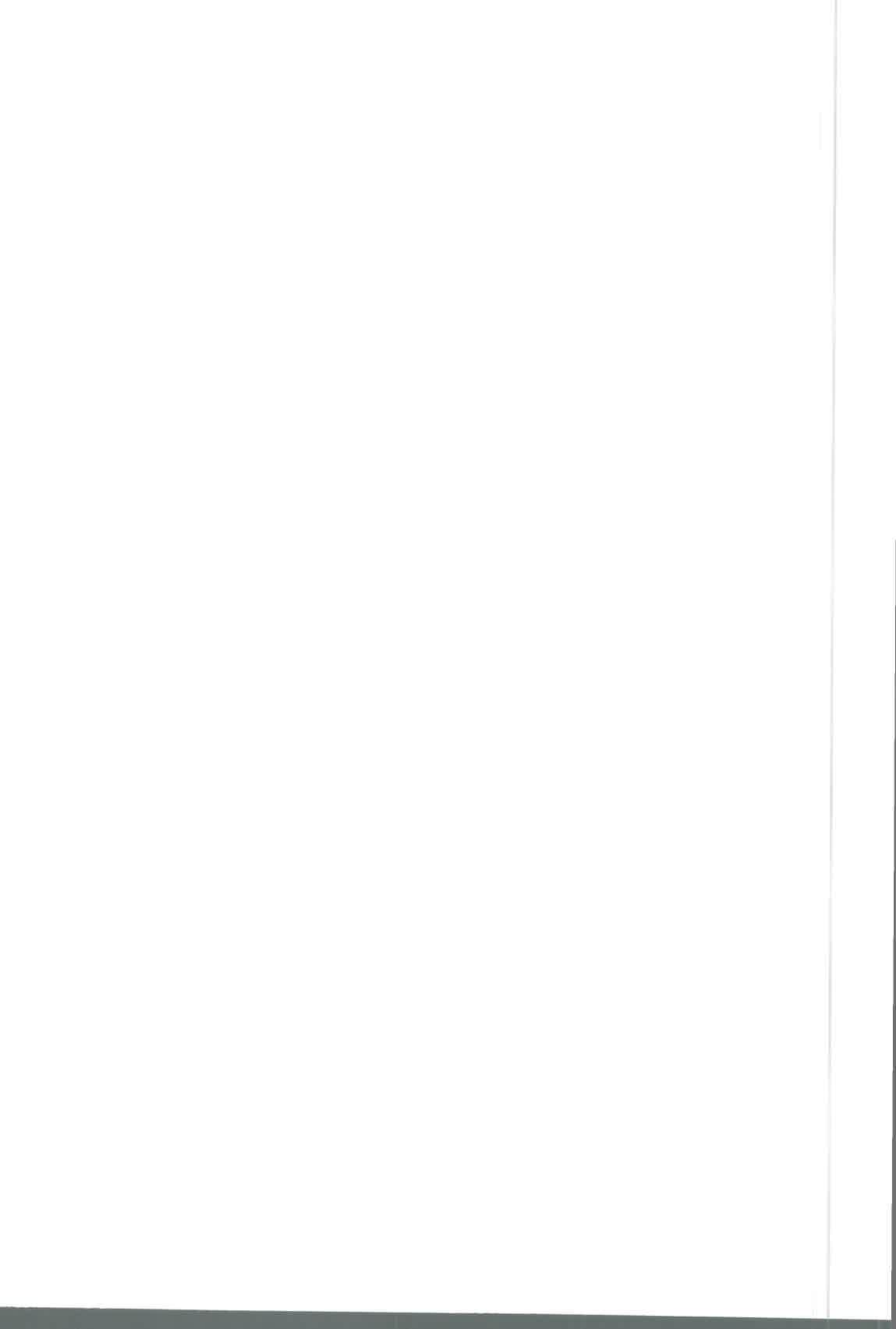
En la ley de procedimientos administrativos de Córdoba se dispone cuáles serán los caracteres sustanciales. Ellos son: a) Búsqueda de la Verdad material, valiéndose al efecto de la instrucción e impulsión de oficio; b) Informalismo en los trámites, permitiéndose al administrado subsanar errores no esenciales, o calificar correctamente sus recursos, reclamaciones o peticiones y siempre que no se afecten derechos de terceros o que las circunstancias del caso no autoricen a proceder en



forma distinta; c) Debido proceso legal, entendiéndose por tal el absoluto respeto a la libre defensa en juicio (vista de las actuaciones, patrocinio letrado, capítulo de cargos, oportunidad de descargo, recepción de pruebas, salvo las notoriamente inoficiosas, valoración de pruebas y decisión fundada); d) Celeridad, economía y eficacia en los trámites y respeto al principio de contradicción) del mismo en la provincia y los cuales conforman su interpretación en la práctica. El principio de la búsqueda de la verdad material, como bien explica Herrera de Villavicencio, “ha sido regulado como principio autónomo del procedimiento, y difiere del tratamiento realizado en la ley nacional en donde es incorporado dentro del debido proceso objetivo, como el derecho a ofrecer y producir pruebas y que figura con la expresión verdad jurídica objetiva (art. 1, inc. f), punto 2 de la ley N° 19.549 (HERRERA DE VILLAVICENCIO, Blanca B., “Procedimiento administrativo” en Procedimiento Administrativo, obra colectiva, “Jornadas Nacionales sobre Procedimiento Administrativo organizadas por la Facultad de Derecho de la Universidad Austral”, Editorial Ciencias de la Administración, Buenos Aires, 1998, pág. 516). En particular, la normativa vigente regula los requisitos del acto administrativo local, estableciéndose que “se observen, antes de su emisión, los procedimientos sustanciales y adjetivos previstos en esta Ley y los que resultaren expresa o implícitamente del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan normas especiales, considerase también esencial el dictamen jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos o intereses legítimos”.

La norma es amplia ya que no determina cuáles serán los procedimientos a llevar a cabo en concreto, empero, puede inferirse que todos aquellos que resguarden mejor el derecho de defensa del administrado revisten una naturaleza esencial que no puede desconocerse. Adquiere relevancia, pues, el derecho de vista de las actuaciones y luego el derecho de ofrecer y producir prueba, brindar argumentos, en definitiva ser oído, antes de la emisión del acto. Por último, precisa que el dictamen jurídico es esencial y debe emitirse con carácter previo al dictado del acto, cuando pueda afectar derechos subjetivos o intereses legítimos del particular. Su redacción resulta notoriamente similar al art. 7 inc. d de la ley 19549 por lo cual puede utilizarse la doctrina elaborada en torno a su interpretación como también el concepto de dictamen citado en el apartado 1) del presente capítulo. En tal sentido, con relación a los procedimientos esenciales, Gordillo afirma que uno de los más importantes es “el debido proceso, comprensivo de la previa audiencia del interesado, la vista de las actuaciones, el ofrecimiento y producción de prueba (GORDILLO, Agustín y DANIELE, Mabel, Procedimiento..., cit., pág. 125). En igual sentido, Barra sostiene que la “exigencia del respeto al principio del debido proceso es una garantía fundamental que nuestra Constitución otorga, en el art. 18 , a todos los habitantes de la Nación, siguiendo aquí a la fuente de la Enmienda XIV, secc. 1ª de la Constitución estadounidense. Esta garantía, como es sabido, puede ser adjetiva o sustantiva (BARRA, Rodolfo Carlos, Tratado..., cit., tomo 3, pág. 78).

Pues bien, ha llegado el momento de extrapolar este desarrollo académico y normativo con la necesidad de reforma que proponemos. Es sabido que en el marco del procedimiento administrativo es fundamental tener en cuenta la garantía del debido proceso, concediendo al administrado la posibilidad de brindar argumentos, ofrecer prueba, en fin la oportunidad de ser escuchado por la Administración antes de



la emisión del acto administrativo. A tal fin, la doctrina y la legislación más moderna, consideran esenciales en el iter de formación de la voluntad administrativa: “1) el dictamen previo del servicio permanente de asesoramiento jurídico, cuando el acto pudiera lesionar derechos subjetivos; 2) el debido proceso o garantía de defensa y 3) el informe contable, cuando el acto implique la disposición de fondos públicos (DROMI, Roberto, Derecho administrativo..., cit., pág. 37). En otros términos, el dictamen legal cumple una doble función como medio de control de legitimidad del accionar administrativo y al mismo tiempo como garantía de los derechos de los administrados. Por lo tanto, cuando se trate de actos que puedan ocasionar alguna pérdida de derechos de los administrados, en nuestro parecer, el dictamen deberá tener muy en cuenta, además de las garantías del debido proceso, el principio del informalismo administrativo que le permitirá tamizar aquellos razonamientos excesivamente formalistas. En efecto, este “principio, a nuestro juicio, trasciende el ámbito administrativo y es perfectamente extrapolable al ámbito del contencioso administrativo, conforme lo afirma la doctrina más calificada (ARIAS CÁU, Esteban Javier, Reclamo administrativo previo ¿Sigue vigente la excepción del ritualismo inútil?, MJD3355). Por último, existe un aspecto que debemos resaltar y que tiene relación con la teleología del dictamen. Así, su finalidad inmediata consiste en aconsejar la viabilidad jurídica de una determinada acción por parte de la Administración, previo análisis de los antecedentes del caso concreto y de las normas aplicables, que se plasmará en el acto administrativo. No debe perderse de vista una finalidad mediata y que consiste en evitar la posible responsabilidad del Estado –o de sus funcionarios, agregamos – en insistir en una conducta fijada políticamente por el gobernante de turno. El problema por supuesto se plantea cuando el dictamen no resulta objetivo y se encuentra teñido de intencionalidad política con lo cual se pierde su finalidad inmediata y mediata, pervirtiéndose también el criterio del legislador, lo cual ha llevado a cierta doctrina (Cfr., AMARO, Alejandro Patricio, ¿Es el dictamen jurídico garantía suficiente ante la revocación de oficio del acto?, MJD2778 y ED, 203-981) a cuestionar su existencia como valladar o defensa de la garantía de los administrados. Todos estos problemas se terminarían con la reforma legislativa aquí propuesta. De este modo se evitarán los incidentes de nulidad que, casi siempre, son resueltos en contra del Fisco Nacional (VG. “Tribunal Fiscal de la Nación, sala C”, “Mayol, Isabel Catalina”, 26/11/2010).

29°) Introducción a la Ley N° 11.683 de aspectos vinculados al proceso penal tributario (Ley N° 24.769)

Seguramente este sea el tema más pretensioso de esta tesis, ya que propone modificar la Ley N° 11683 para adecuarla a la Ley N° 24.769, Ley Penal Tributaria y Previsional. Como se sabe, la Ley de Procedimientos Tributarios prevé la determinación de oficio sobre “base cierta” o “base presunta”. Por las cláusulas estipuladas en la legislación penal “común (Art. 277 del Código Penal y 177 del Código Procesal Penal de la Nación) y penal “especial” (Art. 18, Ley 24.769), el Fisco se encuentra obligado a presentar denuncia penal en contra del contribuyente o responsable, inclusive cuando la determinación de oficio se practique sobre la base de presunciones e indicios –y a veces: ficciones-. Por su parte, ante esta clase de





denuncias por lo general el Ministerio Público Fiscal procede a rechazarlas de oficio, cuando no hace lo propio el Juez –en la instrucción-. Es conocido por todos que, para arribar a una sentencia condenatoria, se necesita de la denominada “verdad apodíctica”, lo que significa la acreditación que las cosas sucedieron de un determinado modo y no pudieron suceder de otro –diferente-; ergo, es inviable que una determinación de oficio sobre base presunta pueda llegar a determinación responsabilidad penal.

Con base en esta argumentación, proponemos que se incluya una cláusula específica, dentro de la Ley N° 11.683, que excluya la posibilidad de realizar denuncia penal cuando la determinación de oficio fue practicada sobre base presunta. Asimismo, esta norma debería contemplar que ante ese tipo de determinaciones no son aplicables los artículos 46 y 48 de la Ley N° 11.683, reservándose el ámbito de la punición tan solo al art. 45 de la Ley de Rito. De igual modo, la ley debería precisar que previo al empleo de presunciones es necesario impugnar las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, lo que también desalentará denuncias inútiles (Conf. “Pedro A. Oyamburu y Omar Quiroga, S. de H., TFN, Sala “D”, 7/8/1987; “Aserradero Marino Candela e Hijos SRL”, CNFED.CONT.ADM., Sala III, 26/4/1988; “Oddone, Luís”, TFN, Sala “A”, 7/10/1988, etc.).

III- CONCLUSIONES

Seguramente, las enunciadas son sólo algunas de las cláusulas normativas que deben ser reformuladas dentro de la Ley N° 11.683 de Procedimientos Tributarios. También es muy claro, que la principal disfunción proviene de un marco legal antisistemático, plagado de legislación que, inclusive, en muchas oportunidades se contradice entre sí. Un ejemplo elemental lo constituye uno de los problemas que no decidimos encarar en este trabajo: la legislación “antievasión” o “sobre medios de pago”. En tal orden de pensamientos, la ley 11.683 resulta contradictoria a la ley 25.345 y su reglamentación, la RG (AFIP) N° 1.547 y sus modificaciones. Este humilde trabajo, lo ansiamos, quizás pueda ser de alguna utilidad a los fines de repensar algunas modificaciones legales.







BIBLIOGRAFÍA BÁSICA.

1. "Procedimiento Fiscal", Autores Varios, Editorial Errepar, Año 2000.
2. "Procedimiento Fiscal", de Ignacio J. Buitrago, Laura A. Guzmán, María A. Sánchez Surcar, Año 2001.
3. "Procedimiento Fiscal", de Eduardo A. Marsala, Ed. Némesis, Año 2000.
4. "Procedimiento Tributario Aplicado", de José Bianchi, Diego Embon, María de los Angeles Gadea, Karina Venier. Ed. Errepar, A. 2002.
5. "Procedimiento Tributario", Carlos María Folco. Ed. Rubinzol – Culzoni. Año 2000.
6. "Procedimiento Tributario", Laura Guzmán, María A. Sánchez Surcar, Claudia I. Cereijo
María A. de Marco, Pablo Judkowski. Año 2001.
7. "Procedimiento Previsional y Tributario", Carlos María del Bono, Ed. La Ley, Año 1996.
8. "Procedimiento Tributario. Recursos Seguridad Social", Daniel Pérez, Errepar, Año 2006.
9. "Procedimiento Tributario" (Dos tomos), de Ernesto Carlos Celdeiro, Nuevo Técnico
Año 1992.
10. "Derecho y Procedimiento Tributario", Alfredo Ricardo Sternberg, Errepar, Año 2000.
11. "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Carlos M. Giuliani Fonrouge – Susana Navarrine, Desalma, 7º Edición, A. 1999. 8º Edición, A. 2001.
12. "Procedimiento Tributario", Teresa Gómez - Carlos M. Folco, La Ley, A. 2003.
13. "Procedimiento Tributario", Horacio D. Díaz Sieiro, Rodolfo Diego Veljanovich, Leonardo Bergroths. Ed. Macchi. Año 1993.
14. "Procedimiento Tributario", Teresa Gómez – Carlos María Folco, La Ley, Año 2004.



U N R C
Biblioteca Central



79641

79641