



**Universidad
Nacional
Villa María**

Biblioteca Central "Vicerrector Ricardo A. Podestá"
Repositorio Institucional

Las sanciones impropias y sus efectos jurídicos

Año
2017

Autora
Conrero, Silvia Fernanda

Director de tesis
Guerrero, Alberto Andrés

Este documento está disponible para su consulta y descarga en el portal on line de la Biblioteca Central "Vicerrector Ricardo Alberto Podestá", en el Repositorio Institucional de la **Universidad Nacional de Villa María**.

CITA SUGERIDA

Conrero, S. F. (2017). *Las sanciones impropias y sus efectos jurídicos*. [Trabajo final integrador, Universidad Nacional Villa María]. Repositorio Institucional de la Universidad Nacional Villa María.

http://biblio.unvm.edu.ar/opac_css/index.php?lvl=cmspage&pageid=9&id_notice=36509



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional

UNIVERSIDAD NACIONAL DE VILLA MARÍA

INSTITUTO ACADÉMICO PEDAGÓGICO DE CIENCIAS SOCIALES

Carrera de Posgrado: ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

**“LAS SANCIONES IMPROPIAS
Y SUS EFECTOS JURÍDICOS”**

Autor: Cra. Silvia Fernanda Conrero

Director: Esp. Alberto Andrés Guerrero

2017

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
Fundamentación.....	1
Objetivos	3
Metodología	4
MARCO TEÓRICO	5
DESARROLLO.....	7
Naturaleza de las sanciones impropias. Definición y opiniones de la doctrina	7
Implicancias de las sanciones impropias	12
Algunos casos de sanciones impropias	21
I - Salidas no documentadas.....	21
II - Suspensión y exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos.	32
III - Extensión de la responsabilidad solidaria a terceros.	42
IV - Inhabilitación de la Clave Única de Identificación Tributaria.	52
CONCLUSIÓN.....	58
BIBLIOGRAFÍA.....	61

INTRODUCCIÓN

Fundamentación

El presente trabajo surge a partir de la necesidad de analizar las denominadas “sanciones impropias, anómalas, virtuales o encubiertas” –conforme las diversas denominaciones adjudicadas por la doctrina mundial- en el contexto actual y en materia tributaria nacional.

Ello, debido al escaso tratamiento doctrinario respecto a este tema y su gran importancia en la actualidad. No obstante, existen vastos pronunciamientos jurisprudenciales que han permitido, paulatinamente, conformar una identidad y definir su naturaleza a los efectos de delimitar la legislación y principios aplicables.

Justamente este punto es el más controvertido, ya que afecta las garantías constitucionales, principalmente el derecho a la defensa en juicio consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional Argentina y el debido proceso adjetivo dispuesto en el art. 1, inc. f de la Ley 19.549: el derecho a ser oído, producir y presentar pruebas y a obtener una resolución fundada, emitida por un juez imparcial e independiente. De igual modo, vulneran el principio constitucional de legalidad, cuando estas sanciones se instituyen por normas de jerarquía inferior a una ley, es decir, por medio de decretos del Poder Ejecutivo o resoluciones generales de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP).

Estas sanciones se originan en la constatación de perjuicios o pérdida de beneficios o derechos adquiridos por el contribuyente, a raíz de una acción u omisión de índole tributaria y a diferencia de las sanciones propiamente dichas, no están tipificadas como tal por las leyes (ley 11.683, ley 24.769 y modificatorias). De esta forma, no se les reconocen los principios del derecho penal que le son aplicables a las sanciones tributarias -salvo disposición expresa o implícita en contrario- conforme el criterio

manifestado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L.”¹.

Algunos autores han desarrollado este tema. Por ejemplo, Juan Oklander² ha definido a las sanciones virtuales de la siguiente manera: *“Se trata de las múltiples disposiciones que, formando parte de la legislación sustantiva de diversos tributos o integrando ciertas normas procedimentales, al fijar determinadas condiciones para el cómputo de deducciones o utilización de beneficios, o bien estableciendo regímenes diferenciales cuando se configuran situaciones específicas, o por fin, atribuyendo responsabilidad solidaria a los sujetos cuando incurren en conductas especialmente contempladas, en la realidad de los hechos, están infiriendo verdaderos castigos que tienen un virtual carácter represivo”*. El mismo autor, en su obra cita a José Rubén Eidelman³, el cual en su conceptualización destaca las implicancias de la aplicación de este fenómeno en detrimento de garantías constitucionales: *“Estamos frente a infracciones que motivan sanciones en forma indirecta sin que se cumplan los requisitos previos de derecho de defensa, juicio previo, etc. Es una sanción objetiva sin que se haya valorado el elemento subjetivo.”*

Puede mencionarse también a Alejandro Altamirano⁴, quien las define de la siguiente manera: *“Las sanciones anómalas –también denominadas sanciones impropias o indirectas o atípicas– encuentran su construcción doctrinaria en función de los efectos que derivan de ciertas situaciones previstas en el ordenamiento tributario que, sin encontrarse definidas como tales, representan verdaderas sanciones. En otros términos, son sanciones camufladas pues la consecuencia directa de un obrar desvalioso es la sanción propia prevista para tal situación pero, además, aparecen otros efectos jurídicos de coloración sancionatoria que están directa o indirectamente relacionados con la infracción.”* Este último caso, puede

¹ “Usandizaga Perrone y Juliarena S.R.L.”, CSJN, sentencia del 15.10.1981, Fallos: 303:1548, <http://penaleconomicouspt.blogspot.com.ar/>, fecha de consulta: 20.09.2013.

² Juan Oklander, “Las Sanciones Tributarias Virtuales”, Aplicación profesional N° 21, página 3, Abril 1998, <http://www.oklander.com>, fecha de consulta: 19.12.2012.

³ Juan Oklander, “Las Sanciones Tributarias Virtuales”, Aplicación profesional N° 21, página 4, Abril 1998, <http://www.oklander.com>, fecha de consulta: 19.12.2012.

⁴ Alejandro C. Altamirano, “Responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos. Desde la perspectiva de actuar en lugar de otro”. Tesis doctoral Universidad Rovira i Virgili, pág. 209, <http://www.tdx.cat>, fecha de consulta: 09.09.2013.

verificarse en la extensión de la responsabilidad solidaria a los representantes de las personas jurídicas, donde el tributo exigido a éste es netamente de carácter represivo, ya que se sanciona el incumplimiento al deber formal del responsable de deuda ajena de ingresar el impuesto correspondiente de la persona jurídica que representa, independientemente de su capacidad contributiva.⁵

Por lo expuesto anteriormente, resulta importante analizar las distintas posturas doctrinarias y las voces de los jueces en la materia para determinar los efectos y consecuencias jurídicas que implica, los probables recursos e instrumentos jurídicos con los que cuentan los contribuyentes para poder ejercer y defender sus derechos.

Objetivos

Objetivo General:

El objeto principal de este trabajo es analizar las distintas posturas doctrinarias y jurisprudenciales acerca de la naturaleza de las sanciones impropias, en virtud de poder determinar los consecuentes efectos jurídicos en la tutela jurisdiccional del contribuyente en el ejercicio de sus derechos y obligaciones.

Objetivos específicos:

- Definir conceptual y contextualmente el instituto de las sanciones impropias, su naturaleza, características y principios aplicables conforme la legislación vigente.
- Individualizar algunos de los casos que se presentan en la actualidad a través del examen de la doctrina contemporánea.
- Analizar las actuales sentencias judiciales sobre estos tipos de sanciones y determinar si son reconocidas como tal, sus efectos jurídicos, los derechos y obligaciones de los contribuyentes y las vías recursivas aplicables.

⁵ Alberto A. Guerrero. "Responsabilidad tributaria de los representantes de las personas jurídicas". Periódico Económico Tributario. Editorial La Ley. Tomo 2003.

Metodología

Se realizará un trabajo de investigación descriptiva.

En primer lugar, se definirá conceptualmente el término sanción, su naturaleza e implicancias en el ordenamiento jurídico nacional actual, a partir del análisis de obras y artículos elaborados por distintos autores especializados en el tema.

Seguidamente, se desarrollarán específicamente los principales tipos de estas sanciones:

- Salidas no documentadas (art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias).
- Suspensión y exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos.
- Extensión de la responsabilidad solidaria a terceros.
- Inhabilitación de la Clave Única de Identificación Tributaria.

En cada caso, se desarrollará una breve reseña normativa, se analizará su legalidad, constitucionalidad y vías recursivas. De igual modo, se abordará la jurisprudencia actual con el objeto de analizar los hechos, circunstancias y pronunciamientos de los jueces que definen los lineamientos y regímenes procesales.

MARCO TEÓRICO

Como se ha mencionado anteriormente, son escasos los autores especialistas en la materia que han abordado el análisis de las “sanciones impropias”. Entre ellos, puede mencionarse a Juan Oklander y Alejandro C. Altamirano, quienes lo desarrollan desde un punto de vista conceptual, analizando su naturaleza y las consecuencias respecto a los derechos de los contribuyentes. Por otra parte, José D. Litvak, Analía A., Sánchez y Erica G. Litvak, en el ensayo “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario” realizan un análisis jurídico más profundo, exponiendo las distintas posturas de especialistas reconocidos en el campo del derecho tributario y los fallos más importantes.

De igual modo, la investigación será enriquecida con artículos de doctrina y jurisprudencia inherente a los temas que se desarrollen.

El presente trabajo estará conformado por las siguientes instancias:

1. Naturaleza de las sanciones impropias: se intentará definir su naturaleza con el objetivo de determinar los principios del derecho aplicables. Asimismo, se expondrán las distintas definiciones de autores reconocidos de la doctrina, en virtud de su alcance.
2. Implicancias: partiendo del título anterior, se analizarán las consecuencias en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes.
3. Casos de sanciones impropias:
 - 3.1. **Salidas no documentadas:** esta figura, establecida por el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, es discutida por la doctrina y la jurisprudencia respecto a la naturaleza sancionatoria del impuesto que debe pagar el contribuyente que dedujo el gasto sin el respectivo comprobante y la consecuente prohibición de la deducción del gasto en la determinación del Impuesto a las Ganancias.
 - 3.2. **Suspensión y exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos:** se analizará la naturaleza y significancia económica de este régimen – creado por la Resolución General (AFIP) N° 129/1998 y modificatorias, actualmente reglamentado

por la Resolución General (AFIP) N° 2.300/2007-, su carácter optativo o indefectiblemente obligatorio para poder comercializar en el mercado de granos, la naturaleza de la acción de suspender y/o excluir del registro a los contribuyentes como facultad inherente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entre otros.

3.3. Extensión de la responsabilidad solidaria a terceros: está prevista en el art. 8 de la Ley 11.683. En general, la jurisprudencia y doctrina reconocen su carácter “represivo”, se analizarán los distintos pronunciamientos y sus fundamentos.

3.4. Inhabilitación de la Clave Única de Identificación Tributaria: actualmente, la Administración Federal de Ingresos Públicos con el objetivo de optimizar sus funciones de fiscalización y recaudación, ha desarrollado distintos sistemas de control automáticos, basados en las características e incumplimientos de los contribuyentes. Las consecuencias y efectos de quedar encuadrado en ello, perjudican notablemente la actividad empresarial y comercial de los sujetos. En virtud de ello, reviste importancia realizar un análisis sobre estos sistemas, en virtud de su relevancia en la actualidad y su escaso desarrollo doctrinario e incipiente jurisprudencia.

Finalmente se expondrán las conclusiones resultantes del análisis e investigación realizada.

DESARROLLO

NATURALEZA DE LAS SANCIONES IMPROPIAS. DEFINICIÓN Y OPINIONES DE LA DOCTRINA.

En primer lugar, es imperante definir al término “sanción”. Conforme la Real Academia Española, una de las acepciones del término es: *“pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores”*⁶. En el sentido jurídico, puede citarse la definición que le otorga Hans Kelsen – escuela normativista - : *“en una regla de derecho, la consecuencia imputada a la condición es un acto coactivo que consiste en la privación, forzada si es necesario, de bienes tales como la vida, la libertad o cualquier otro valor, tenga o no contenido económico. Ese acto coactivo se llama sanción”*⁷.

Juan Oklander cita las siguientes definiciones correspondientes a ciertas ramas del derecho: *“Desde el punto de vista del derecho penal “es la pena o castigo que la ley prevee para su aplicación a quienes incurran o hayan incurrido en una infracción punible”. Desde el punto de vista civil, para Couture es “la consecuencia jurídica desfavorable que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.”*⁸

Una vez definido el término sanción de manera general y en particular, conforme la acepción jurídica tributaria, abordaremos las denominadas “sanciones impropias”, “encubiertas” o “virtuales”, conforme las define la doctrina, cuyas definiciones varían entre sí en lo que respecta a su alcance.

Por ejemplo, desde una óptica restrictiva, Cordeiro Guerra, define a las “sanciones impropias” como *“...una aproximación para designar a todas aquellas hipótesis en las que el legislador persigue una finalidad sustancialmente represiva a través de un*

⁶ Diccionario de la Real Academia Española, <http://www.rae.es>, fecha de consulta: 14.10.2013.

⁷ Kelsen Hans, “Teoría Pura de Derecho”, pág. 70, Ed. Universitaria Buenos Aires, Buenos Aires, 1996. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 32.

⁸ Juan Oklander, “Las Sanciones Tributarias Virtuales”, Aplicación profesional N° 21, página 7, Abril 1998, <http://www.oklander.com>, fecha de consulta: 19.12.2012.

*instrumento impropio – por ejemplo impidiendo la deducción de un gasto – no encuadrable dentro de una figura típicamente punitiva.”*⁹ De esta definición puede destacarse su carácter punitivo y la carente tipificación como sanciones en las leyes emanadas del poder legislativo.

Por su parte, Fantozzi las clasifica en “sanciones impropias” y en “sanciones indirectas”. Se refiere a las primeras como *“aquellas consecuencias negativas para el contribuyente derivadas de violaciones a deberes formales que se resuelven en la adopción de particulares criterios en la determinación de la base imponible o en los procedimientos de comprobación e inspección tributaria.”*¹⁰ Respecto a las “sanciones indirectas”, menciona que son las “consecuencias negativas derivadas de la violación de una norma tributaria apreciable en otro sector del ordenamiento”¹¹. Si bien su alcance es más amplio, excluye a los incumplimientos a los deberes materiales y no menciona la naturaleza de este instituto, es decir si tienen finalidad punitiva o represiva, lo cual no permite vincular la normativa y principios del derecho a aplicar, así como el régimen recursivo inherente.

De Mita las define como situaciones donde el contribuyente que comete la infracción es pasible de una sanción y además sufre desventajas respecto al contribuyente cumplidor, las que pueden ser de tipo “procedimental” afectando el ejercicio de derechos de defensa del contribuyente, o de carácter “sustancial” elevando la base imponible o impuesto determinado del tributo, afectando de esta forma el principio de capacidad contributiva y tornándose confiscatorio en determinados casos.¹²

⁹ Cordeiro Guerra, Roberto, “Illecito Tributario e Sanzioni Amministrative”, páginas 340 y siguientes. Citado por Altamirano, Alejandro “Sanciones Anómalas en el Derecho Tributario Argentino”, Comisión Nº 2, página 6, XXVII Jornadas Tributarias, Mar del Plata, Noviembre 1997. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 37.

¹⁰ Citado por Sánchez Pedroche, J. Andrés, “ Sanciones Indirectas o impropias en Derecho Tributario, conferencia pronunciada el 10.04.1995, Curso de Doctorado Derecho Penal, Sancionador y Tributario, publicado en la revista de Derecho Financiero Nº 91, pág. 503, Ed. Civitas, julio-septiembre 1996. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 39.

¹¹ Fantozzi Augusto, “Diritto Tributario”, pág. 452, UTET. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 40.

¹² De Mita Enrico, “La Legalita Tributaria”, págs. 81 y siguientes. Contributo alla semplificazione. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 41.

Esta última consecuencia de índole sustancial también es adoptada por Sammartino, quien circunscribe el alcance de este tipo de sanciones solo al aspecto material. De igual modo Casado Ollero, quien las define como aumentos impositivos previstos legalmente en sustitución de sanciones típicas, lo cual exime a la Administración Pública de probar la existencia del elemento subjetivo para aplicar la sanción, en detrimento del ejercicio del derecho de defensa del contribuyente y cumplimiento de sus garantías constitucionales¹³. Por ejemplo, cuando se afecta el aspecto material del tributo, puede tornarse confiscatorio violando el principio constitucional de protección a la propiedad privada, consagrado en el art. 17 de nuestra Carta Magna.

Del Federico, por su parte, define a las “sanciones impropias” como instrumentos no calificados ni disciplinados por el legislador como sanciones, pero que persiguen prioritariamente dos tipos de funciones: “aflictivas” cuando afectan concretamente al contribuyente ante presunciones que no admiten prueba en contrario – “*sanciones impropias lato sensu*” - y aquellas donde predomina la finalidad “punitiva”, es decir buscan reprimir al sujeto infractor – “*sanciones impropias atípicas*”¹⁴.

Juan Oklander le otorga un alcance amplio, definiendo a las “sanciones virtuales” como disposiciones que forman parte de la legislación sustantiva de diversos tributos o integran normas procedimentales, e infieren verdaderos castigos que tienen un virtual carácter represivo¹⁵. Es decir, incluye todo tipo de consecuencias por acciones u omisiones del contribuyente que implican un incremento del impuesto a ingresar, la pérdida de beneficios, la extensión de la responsabilidad solidaria a terceros, entre otros; reconociendo también el fin represivo de este instituto y por lo tanto su naturaleza penal.

Por consiguiente, el autor define cuatro características propias de este instituto:

¹³ Citado por Sanchez Pedroche, ob. Cit., pág 502 y 505. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 43.

¹⁴ Del Federico Lorenzo, “Sanciones indirectas, impropias y atípicas en le ordenamiento tributario italiano”, ob. Cit, pág. 203 y 209; y del mismo autor Sanzioni administrative tributarie”, op cit, pág 210 y 298. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 47 y 48.

¹⁵ Juan Oklander, “Las Sanciones Tributarias Virtuales”, Aplicación profesional N° 21, página 3, Abril 1998, <http://www.oklander.com>, fecha de consulta: 19.12.2012.

- a) **“Pura objetividad**, por no tomar en consideración los factores de conocimiento y voluntad que pudieron constituir causales de exculpación, atenuación o agravamiento de las consecuencias que derivan de las conductas que las provocan;
- b) **automaticidad**, porque al estar fijadas con un sentido de determinismo legal no dan posibilidad alguna de decisión en cuanto a su no aplicación o a la graduación de sus efectos;
- c) **ultra fatalidad**, porque a diferencia de las sanciones explícitas, ni siquiera la muerte libera de su aplicación, con lo cual en ciertas circunstancias pueden inferir castigos más graves que los aplicables a los delitos aberrantes;
- d) **indefendibilidad**, porque su aplicación no está sometida a las formas de sustanciación que son propias de las sanciones explícitas, a través de la cual se permite ejercitar con toda amplitud los derechos derivados de las garantías inherentes al derecho de defensa y al debido proceso”.¹⁶

Dichas características manifiestan las consecuencias jurídicas de este tipo de sanciones que afectan la garantía de los principios constitucionales, el debido proceso adjetivo y principios inherentes al derecho penal, al no ser reconocidas explícitamente y tipificadas como verdaderas sanciones en la legislación.

Alejandro Altamirano las clasifica en dos especies: las “sanciones impropias o indirectas” que conlleva un fin aflictivo vinculado con funciones específicas de la norma, sin prevalecer el carácter represivo, y las “sanciones atípicas” cuyo principal objetivo es penalizar al infractor.” Sin embargo, coincide en que ambos tipos no están calificados ni reglamentados por el legislador y tienen esencialmente naturaleza punitiva.¹⁷ Dicha clasificación se asimila a la del autor Del Federico: “sanciones impropias lato sensu” y “sanciones atípicas”, respectivamente.

Como puede observarse a lo largo de estas definiciones, en general todos los autores coinciden en la naturaleza penal y la finalidad represiva de este tipo de

¹⁶ Juan Oklander, “Las Sanciones Tributarias Virtuales”, Aplicación profesional N° 21, páginas 4 y 5, Abril 1998, <http://www.oklander.com>, fecha de consulta: 19.12.2012.

¹⁷ Alejandro C. Altamirano, “Responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos. Desde la perspectiva de actuar en lugar de otro”. Tesis doctoral Universidad Rovira i Virgili, pág. 210, <http://www.tdx.cat>, fecha de consulta: 09.09.2013.

sanciones. Lo cual no se reconoce en la realidad fáctica por la carencia de su tipificación como tal en las normas correspondientes, afectando de esta forma la tutela jurisdiccional efectiva de los derechos de los contribuyentes.

Sin embargo, hay distintas posturas en cuanto al alcance de este concepto, es decir, al momento de delimitar los casos en que podría demostrarse su carácter penal y la lesión de los derechos afectados de los contribuyentes. Ésta es la otra cara de la moneda, más allá de la discusión doctrinaria, serán los jueces quienes definirán, para cada caso en particular si se trata de una sanción encubierta, si goza de naturaleza penal, los principios aplicables y si se han afectado los derechos y garantías del contribuyente.

IMPLICANCIAS DE LAS SANCIONES IMPROPIAS

Conforme lo expuesto anteriormente, el análisis de la naturaleza y alcance de este instituto encuentra su relevancia fáctica en el estudio de sus consecuencias en el ejercicio de la tutela jurisdiccional efectiva de los derechos y garantías tributarias y constitucionales de los contribuyentes, cómo lo afecta jurídica, económica y financieramente.

Cabe destacar que existen tres posturas respecto a la naturaleza de las sanciones tributarias:

Según las teorías “administrativas”, el bien tutelado por el régimen represivo tributario es el interés público, particularmente la hacienda pública; a diferencia del derecho penal que protege bienes jurídicos de los individuos (la vida, la propiedad, entre otros). Esta postura es sostenida, entre otros, por Héctor Belisario Villegas, fundada en la diferencia cuantitativa y cualitativa entre “delito” y “contravención”. Dice que: *“El delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común. La contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la Administración pública.”*¹⁸ De este modo, diferencia los “delitos fiscales” contenidos en la Ley 24.769 y modificatorias - Ley Penal Tributaria – de las “contravenciones fiscales” que son las infracciones tipificadas en la Ley 11.683 y códigos fiscales y tributarios provinciales y municipales.

Mientras que Giuliani Founrouge en defensa de la autonomía del derecho tributario – posición “tributarista” - mantiene la postura de su esencia inminentemente tributaria, por lo cual su régimen sancionatorio también goza de autonomía.

Finalmente, la postura “penalista” – Dino Jarach, García Belsunse, entre otros - considera que las sanciones tributarias tienen naturaleza penal, con la consecuente

¹⁸ Héctor B. Villegas, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, página 530, Editorial Astrea, Ciudad de Buenos Aires; novena edición, segunda reimpresión, año 2009.

finalidad de reprender al contribuyente infractor, debiendo configurarse con la presencia del elemento objetivo – acción u omisión tipificada como infracción - y subjetivo – culpa o dolo -, gozando de la aplicación de los principios del derecho penal.

Asumiendo esta última postura, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha expedido en los fallos “S.A. Parafina del Plata”¹⁹ aplicando el principio penal de la personalidad de la pena, donde solo puede ser reprimido quien sea culpable – reconociendo la necesaria existencia del elemento subjetivo del acto - y “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L.”, al manifestar la naturaleza penal de las sanciones tributarias, expresando lo siguiente en el quinto considerando: “...5º) *Que ello es así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario.*”²⁰ A partir de estos antecedentes, la esencia penal de las sanciones tributarias se ha proclamado y aplicado en numerosas sentencias respecto a controversias y litigios vinculados a ilícitos tributarios en lo concerniente al incumplimiento de los deberes formales y materiales, ya sea por culpa, omisión y/o dolo prescriptos en la Ley 11.683. Por ejemplo pueden mencionarse: “Wortman, Jorge Alberto y otro”²¹ y “Lapiduz Enrique con DGI”, en el cual se garantiza el derecho a la defensa y el debido proceso adjetivo ante la sanción de clausura ejecutada por la administración pública, distinguiendo su naturaleza represiva²².

Al respecto, Gurfinkel de Wendy y Russo en su obra “Ilícitos tributarios” explican: “*La identidad esencial de las infracciones penales y tributarias no implica que éstas se subsuman en las primeras, sino, al contrario, ambas deben responder a principios sustantivos comunes (legalidad, tipicidad, debido proceso, etc.) que a su vez derivan de garantías fundamentales reconocidas en la Constitución Nacional. Estas garantías prescriben la igualdad de las partes, la seguridad jurídica y la libertad, que obrarán como límites al poder tributario del Estado, evitando las arbitrariedades que*

¹⁹ “S.A. Parafina del Plata”, CSJN, sentencia del 02.09.1968, Fallos 271:297, considerando quinto, www.tributario.0catch.com/fallos/Fallosinfraccional.doc, fecha de consulta: 18.10.2013.

²⁰ “Usandizaga Perrone y Juliarena S.R.L.”, CSJN, sentencia del 15.10.1981, Fallos: 303:1548, considerando quinto, <http://penaleconomicouspt.blogspot.com.ar/>, fecha de consulta: 20.09.2013.

²¹ “Wortman, Jorge A. y otros.”, CSJN, sentencia del 08.06.1993, www.csjn.gov.ar.

²² “Lapiduz, Enrique con D.G.I.”, CSJN, sentencia del 24.04.1998, www.csjn.gov.ar.

*a su amparo se pretenden cometer”... “Para interpretar la norma que contiene dicha sanción habrá de hacerlo dentro del contexto del derecho tributario (en su aspecto represivo), dentro del marco general que otorgan las garantías constitucionales.”*²³

Por su parte, Spisso menciona que *“los principios de derecho penal común tienen vigencia respecto a las demás normas represivas, en las siguientes circunstancias: a) cuando el principio es de raigambre constitucional; b) cuando el principio no está en pugna con el derecho especial; c) cuando no exista norma especial que predomine sobre el principio general; d) cuando puedan complementarse”*.²⁴

Como puede apreciarse, estos autores admiten la aplicación de los principios del derecho penal cuando se condicen con garantías constitucionales y siempre que el derecho tributario – protegiendo su autonomía restrictiva – no disponga lo contrario.

Partiendo del precepto de la **naturaleza penal de las sanciones tributarias**, es imperioso mencionar las consecuencias derivadas de la aplicación de los principios del Derecho Penal, a saber:

I) Principio de Legalidad: también es una de las principales garantías inherentes al derecho tributario. Se halla consagrado en los art. 18 y 19 de nuestra Constitución Nacional, por los cuales: *“Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso”* y *“ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”*²⁵

Es decir, para que exista una sanción, el acto u omisión objeto del ilícito, debe estar descrito y tipificado previamente en una norma jurídica formal emanada del poder legislativo - el Congreso Nacional - conforme el procedimiento establecido por la

²³ Gurfinkel de Wendy, L.N. y Russo, E.A., “Ilícitos tributarios”, página 15. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 80.

²⁴ Spisso Rodolfo R., “Derecho Constitucional Tributario”, página 417, Ed Depalma, Buenos Aires 1993. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 80.

²⁵ Constitución de la Nación Argentina, art. 18 y 19, año 1.994, Producciones Mawis S.R.L., Buenos Aires, Marzo de 2011.

Carta Magna. De igual modo, dicha norma rige hacia el futuro, es decir que la ley no puede ser retroactiva, estableciendo la obligatoriedad hacia el pasado, ni tampoco el órgano jurisdiccional puede aplicarla a hechos u omisiones sucedidos con anterioridad a su vigencia. Además, la interpretación de la ley – por su naturaleza penal – debe ser estricta, es decir que queda prohibida la aplicación de la analogía para resolver en materia penal – como así también en área del derecho tributario - con el objeto de preservar la seguridad jurídica de las partes. Por otra parte, ante un ilícito, debe aplicarse la ley más benigna al infractor, respecto a la vigente al momento de producirse el hecho o en oportunidad de su juzgamiento. De igual modo, el Pacto San José de Costa Rica – con jerarquía constitucional conforme el art. 75 inc 22 de la Constitución Nacional – recepta dichos conceptos en su artículo 9, consagrando los principios de legalidad y de retroactividad de la ley más benigna en el derecho penal: *“Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”*.²⁶

Por consiguiente, cabe destacar la garantía constitucional de legalidad procesal y juicio previo, la cual ha sido reconocida en la Ley 19.549 en su art. 1, inc. f con el instituto del debido proceso adjetivo: el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una resolución fundada emanada de una juez imparcial e independiente. De igual modo, el Pacto San José de Costa Rica, en su art. 8 proclama dentro de las “garantías judiciales” el derecho a ser oído dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial.

Lo antes mencionado ha sido receptado en varios fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación como “Fernández Arias Elena y otros c/ Poggio José” y “Ángel Estrada Cía. S.A. c/ Secretaría de Energía y Puertos” donde se legitima la actuación de tribunales administrativos especializados en materia tributaria, si se garantiza el control judicial posterior y suficiente. También, en los casos “Dumit Carlos E. con Instituto Nacional de Vitivinicultura”²⁷ y “Lapiduz Enrique c/DGI”²⁸ se reconoció la

²⁶ Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), art. 9. San José, Costa Rica, 7 al 22 de Noviembre de 1969, <http://www.oas.org>, fecha de consulta: 17.11.2013.

²⁷ “Dumit Carlo E. con Instituto Nacional de Vitivinicultura”, CSJN, sentencia del 08.11.1972, www.csjn.gov.ar.

naturaleza penal de la sanción de clausura y con ello, la estricta necesidad de que la medida no se ejecute sin antes obtener la sentencia de un juez imparcial e independiente, aunque la Ley 11.683 establezca la “automaticidad” en su ejecución efectiva a cargo de un funcionario de la Administración Pública.

Finalmente, si bien en la elaboración y sanción de leyes penales se aplica el “mandato de certeza”, garantía por la cual se le prohíbe al Poder Legislativo crear leyes incompletas e indeterminadas respecto a la tipificación del delito - el quién, el cómo, el cuándo y el dónde – para que el ciudadano pueda discernir al momento de actuar sobre la posibilidad de cometer un delito y conocer sus consecuencias; y el juez pueda dictar la sentencia ajustada a derecho con los elementos suficientes, en pos de la seguridad jurídica de los ciudadanos. No obstante, en el ámbito tributario se ha permitido y validado la sanción de “leyes en blanco” – incompletas - que luego son complementadas con normas reglamentarias que, en general, son delegadas al Poder Ejecutivo. Ello, si bien es aceptado por la doctrina y la jurisprudencia, debe garantizar el principio de legalidad y reserva de ley, en la medida que la norma emanada del Poder Legislativo contenga la figura delictiva, la sanción y precise la remisión y delegación legislativa a la norma reglamentaria. Ésta, por su parte, debe “legislar” dentro de dichos límites en forma coherente y armoniosa, estableciendo el contenido de las obligaciones tributarias que hacen a su injerencia por la operatividad y ejecución en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Un ejemplo de ellas es el art. 39 de la Ley 11.683 – multa a los deberes formales – que establece la sanción a: *“... violaciones de las disposiciones de esta ley, de otras 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.”*²⁹

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo “Krill Producciones Gráficas S.R.L. s/ apelación de clausura” ha reconocido la constitucionalidad de estas leyes, manifestando: *“las facultades de reglamentación que confiere el art. 86 inc. 2 de la Constitución Nacional, habilitan para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aún cuando no hayan sido contempladas por el*

²⁸ “Lapiduz, Enrique c/ D.G.I”, CSJN, sentencia del 24.04.1998, www.csjn.gov.ar.

²⁹ Ley Nº 11.683, art. 39. Año 1933 y modificatorias, <http://www.infoleg.gov.ar>.

*legislador de una manera expresa, cuando se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirvan, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue (Fallos 301:214), son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que la propia ley.”*³⁰

Según el autor Rodríguez Bereijo, puede considerarse que *“el principio de reserva de ley es satisfecho si la ley realiza las elecciones fundamentales respecto del tipo de conducta prohibido, el bien jurídico protegido y la sanción aplicable, y la reglamentación se limita a realizar un “aporte técnico”, entendido esto como la concreción de un supuesto de hecho perfectamente individualizado en su disvalor jurídico”*.³¹

II) Principio de Culpabilidad: indica que es necesario el elemento subjetivo – culpa o dolo – para que se configure la infracción y se halla vinculado al **principio de la proporcionalidad** – que la sanción sea acorde al hecho cometido – y de la **personalidad de la pena** - la sanción sólo puede aplicarse al sujeto que cometió el ilícito, no se transmite por derecho sucesorio ni otro tipo de transferencia civil o comercial, es decir, se extingue con la muerte del infractor.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha receptado este principio en determinados fallos, tales como: “Brasserie Argentine Quilmes” y “Scarcella”³² donde sostuvo la necesidad de verificar la existencia de la voluntad e intención del actuar del sujeto al analizar los ilícitos que involucran la defraudación. De igual modo en los antes mencionados fallos “S.A. Parafina del Plata” y “Uzandizaga, Perrone y Juliarena” ha asentado la doctrina del principio de personalidad de la pena, donde solo puede condenarse a quien haya cometido el hecho con voluntad y actitud culposa o dolosa, según el tipo de infracción.

³⁰ “Krill Producciones Gráficas S.R.L.”, CSJN, sentencia del 08.06.1993, www.csjn.gov.ar.

³¹ Rodríguez Bereijo, ...op. cit, pág. 74. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 90.

³² “S.A. Brasserie Argentine Quilmes c. Administración de Impuestos Internos s/aplicación de multa”, Fallos 177:759 y “Scarcella y Cía c. Impuestos Internos”, Fallos 179:337. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 91.

De este principio, se deriva el fenómeno del “error” como factor excluyente de la responsabilidad del sujeto. Éste puede ser “*error de tipo*” – elimina el dolo cuando el sujeto no sabe lo que está haciendo - o “*error de prohibición*” – afecta la comprensión de la antijuricidad reduciendo la culpa cuando es consciente de su proceder, pero no de sus consecuencias jurídicas. Asimismo, ambos tipos de errores pueden a su vez convertirse en “*error de hecho o de derecho*”.

Respecto a sus efectos, se distingue entre el “*error evitable*”, es aquel del cual se hubiera podido prescindir, si el sujeto hubiera actuado con la debida diligencia, y el “*error inevitable*”, el cual exime en cierta forma de la culpabilidad al sujeto por no depender de él su ocurrencia. Este aspecto permite al juez valorar la actitud del contribuyente frente al ilícito y la graduación de la sanción. De este modo ha sido interpretado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos fallos, como “Eggel” y “Firestone”³³.

III) Principio de inocencia: está receptado en el art. 18 de nuestra Carta Magna, el cual prohíbe la condena sin un juicio previo fundado en ley anterior al hecho y por un juez competente, así como la autoincriminación. También el Pacto San José de Costa Rica, en su art. 8 ap. 2 dispone la presunción o estado de inocencia mientras no se demuestre legalmente la culpabilidad. Ello, inferido en el derecho tributario, implica que no puede “condenarse” públicamente ni presumirse la culpabilidad de un contribuyente, sin antes demostrar la verosimilitud del hecho y la responsabilidad – culpa o dolo – del sujeto. Ya sea que dicho avasallamiento esté manifiesto en normas de la Administración Pública – lo cual las tornaría inconstitucionales - o en actos concretos, como es la publicación en sitios públicos – página web, carteles, entre otros - de los datos identificatorios de contribuyentes que “supuestamente” han incumplido o transgredido una norma tributaria, sin antes ser juzgados por la autoridad competente.

En lo que concierne a la autoincriminación, a menudo se presentan controversias respecto al límite de esta garantía constitucional y al deber formal de colaboración establecido en los art. 35 y 39 de la Ley 11.683. En el fallo de la Cámara Nacional de Casación Penal, sala III de fecha 18/05/2006, “Flaviano, Carlos s/ rec. de casación”

³³ Fallos 90:313 y 175:5. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 94.

se resolvió que no puede objetarse la trasgresión de este principio al solicitarle al contribuyente que aporte y exhiba la documentación e información con el fin de colaborar con la investigación, aunque la misma lo incriminara, ya que si se negara a aportarla, de igual modo podría ser obtenida mediante un allanamiento por orden judicial.

IV) Principio de Razonabilidad: se halla manifiesto en el art. 28 de la Constitución Nacional y se refiere, aplicado al derecho penal, a la proporcionalidad y congruencia que debe guardar la sanción respecto a la gravedad del ilícito, lesión o peligro del bien jurídico tutelado producido por la conducta antijurídica, tanto en la labor del legislador al sancionar las normas, como a la del juez, al dictar una resolución administrativa o sentencia judicial. En sentencia del J.P.E., N° 3, del 06/11/1990 “Somisa s/clausura ley 11.683” se ha enunciado: *“es exigencia constitucional del propio sistema republicano de gobierno, la racionalidad de los actos de gobierno, y entre ellos lo de las penas conminadas con delitos; esto requiere la adecuación de la pena al bien jurídico interesado y la gravedad de la afectación”*.³⁴

V) Principio de inadmisibilidad de la persecución penal múltiple o “non bis in dem”: si bien no está expresamente reconocido en nuestra Constitución Nacional, sí lo está en el Pacto San José de Costa Rica en el art. 8, ap. 4: *“el inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos”*. Este precepto otorga garantía y seguridad jurídica al contribuyente respecto al estado que causa la sentencia firme. También, implica impedir el proceso penal simultáneo ante distintas autoridades, para lo cual debe configurarse la concurrencia de “identidad subjetiva” – cuando se persigue al mismo sujeto – e “identidad objetiva” – cuando se imputa el mismo hecho realizado por esta persona. Frente a tal multiplicidad, se aplican reglas procesales en lo que respecta a la especialidad, subsidiariedad y consunción, para dirimir el fuero o juez que llevará a cabo el procedimiento ante el concurso aparente de normas.

VI) Derecho de Defensa: por otra parte, al no ser reconocidas como verdaderas sanciones, se obstruye el **régimen procesal y recursivo** legislado especialmente

³⁴ Horacio D. Díaz Sieiro, Rodolfo D. Veljanovich y Leonardo Bergroth; “Procedimiento Tributario. Ley N° 11.683; pág. 329; Ediciones Macchi; Buenos Aires; 1997.

para las sanciones tipificadas, lo cual atenta contra los derechos y garantías de los contribuyentes mencionadas en los apartados anteriores, como por ejemplo: el debido proceso adjetivo, el control judicial suficiente posterior de los actos o sentencias administrativas, el beneficio del efecto suspensivo al interponer determinados recursos de apelación sobre resoluciones que establecen estas sanciones, hasta tanto se obtenga una sentencia firme que ejecute el acto administrativo, entre otros.

Al respecto, uno de los aspectos controvertidos es la inclusión de las sanciones impropias en las competencias del Tribunal Fiscal de la Nación, previsto en el art. 159, inc. b de la Ley 11.683, el cual comprende a los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que impongan “sanciones de otro tipo, salvo arresto”. En esta instancia, es el propio Tribunal Fiscal quien debe pronunciarse si es competente ante cada caso concreto, valorar y resolver si el hecho acaecido reúne las características propias de las sanciones aunque no estén tipificadas como tal por la normativa. Su importancia radica en las particularidades y ventajas que otorga esta vía recursiva frente al recurso de apelación ante el Director General de la Administración Federal de Ingresos Públicos, conforme lo establece el art. 74 del Decreto Reglamentario N° 1.397 de la Ley 11.683. Entre ellas se destacan: el efecto suspensivo del acto administrativo sobre los conceptos recurridos, está eximido del solve et repete – obligatorio al momento de interponer un recurso ante el Poder Judicial – y que la resolución será revisada por un tribunal de jueces especializados en materia tributaria, imparciales e independientes respecto a las partes litigantes. De igual modo, se garantiza el control judicial posterior y suficiente – como lo requiere la CSJN y el Pacto San José de Costa Rica– a través de la interposición del recurso de revisión y apelación limitada ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, conforme lo establece la Ley 11.683 en su art. 192.

Asimismo, otro de los efectos del no reconocimiento de las sanciones impropias como verdaderas sanciones, implica excluirlas de todos los beneficios creados para ellas. Por ejemplo, puede citarse el caso de los regímenes de regularización de deudas – las denominadas moratorias o planes de facilidades de pago instrumentados por la Administración Federal de Impuestos, conforme la delegación que le confiere el art. 113 y 113.1 de la Ley 11.683 – que establecen la condonación o eximición total o parcial de multas y “otras sanciones”.

ALGUNOS CASOS DE SANCIONES IMPROPIAS

I - Salidas no documentadas

Este instituto obliga al contribuyente que adquirió un bien o servicio sin el correspondiente respaldo documental fiscal a ingresar el impuesto omitido por el sujeto obligado a emitir el comprobante a la máxima alícuota del Impuesto a las Ganancias – 35%- e impide la deducción del gasto en el balance impositivo a los efectos de la determinación de dicho impuesto.

Conforme reza el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, deben verificarse dos condiciones respecto al gasto para su tipificación como “salida no documentada”:

1. Debe carecer de respaldo documental; y
2. No puede probarse por otros medios que por su naturaleza ha sido efectuado para obtener, mantener, conservar o percibir ganancias gravadas.

Por otra parte, el art. 38 de la misma norma dispone excepciones al ingreso del monto resultante de aplicar el 35% sobre el monto erogado: cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes o que por su monto no llegan a ser ganancias alcanzadas para el beneficiario del pago.³⁵

El art. 55 del Decreto Reglamentario en su segundo y tercer párrafo, va más allá de lo legislado en los artículos de la ley antes mencionados y establece: *“Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones.*

En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el

³⁵ Ley de Impuesto a las Ganancias. Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con modificaciones posteriores. <http://www.infoleg.mecon.gov.ar>, fecha de consulta 04.03.2014

*balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior.*³⁶

Y agrega que ante dudas respecto a su tratamiento, debe consultarse a la Dirección General Impositiva.

En virtud de la normativa analizada han surgido muchas controversias referidas a la naturaleza de esta figura y a su alcance.

Naturaleza de la figura: discusión doctrinaria.

La doctrina ha manifestado distintas posiciones, quienes sostienen que se trata de una **“sustitución tributaria”** fundamentan su postura en que esta figura supone extender la obligación de ingresar el impuesto a otro sujeto que no es el contribuyente - generador del hecho imponible y obligado al ingreso del Impuesto a las Ganancias - . Es decir, el sujeto obligado por el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias lo reemplaza, ocupa su lugar, subsiste una nueva y única relación “estado – sujeto pasivo”, donde éste último es responsable por deuda ajena. Quienes desestiman esta posición, entienden que de tratarse de una sustitución tributaria, la ley debería prever el mecanismo para que el responsable por deuda ajena pueda recuperar el impuesto ingresado, exigiendo su devolución al verdadero contribuyente.

Otros autores adoptan el concepto de sustitución de manera parcial o impura. Por ejemplo, Dino Jarach ha manifestado: *“el sujeto pasivo responsable por deuda propia del impuesto real es el beneficiario de la erogación que carece de documentación. Así lo indica claramente el inc. b) del art. 38 de la ley y las normas concordantes de la reglamentación. La sociedad o empresa que efectúa la erogación es responsable por deuda ajena.”*³⁷

³⁶ Decreto 1344/1998. Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires, 09/11/1998, <http://www.infoleg.mecon.gov.ar>, fecha de consulta 04.03.2014

³⁷ Jarach Dino, “Curso superior de derecho tributario”, página 294. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 154.

Diuvigildo Yedro en su trabajo: “Acerca de la utilización de facturas falsas, adulteradas o apócrifas: resulta de aplicación el precepto de salidas no documentadas?” manifiesta: *“Coincidimos en que el responsable sustituto, al momento de abonar el gravamen, no está cumpliendo la obligación de un tercero, sino una obligación propia porque la ley lo ha colocado en el lugar del sujeto pasivo principal, pero satisfaciendo una deuda ajena y con los fondos del tercero que administra en virtud del mandato legal”*. Luego agrega: *“El ingreso del impuesto del 35% realizado por el responsable sustituto, ya dijimos, desobliga al beneficiario oculto frente al Fisco por aquellas rentas percibidas atento al carácter de pago definitivo que la ley le asigna. Así, una verificación a que se vea sometido ulteriormente lo encontrará liberado del ingreso del impuesto por rentas respecto de las que ya tributó el responsable sustituto. Pensar lo contrario importa consagrar un supuesto de doble imposición ajeno a la naturaleza del tributo”*.³⁸

De esta forma, podría considerarse que este pago definitivo ingresado por el sujeto que efectuó la erogación, sería oponible al Fisco por quien omitió ingresar el impuesto ante una eventual fiscalización y determinación de impuestos. De igual modo, debería analizarse el tratamiento a dispensar a las retenciones del Impuesto a las Ganancias realizadas sobre estas erogaciones, a los efectos de no incrementar el impuesto sobre una misma base imponible y concepto, tornándolo confiscatorio.

Otros autores entienden que la figura de las salidas no documentadas opera como una **“sanción impropia o encubierta”**, en virtud de que no ha sido tipificada como tal en la ley, pero por sus efectos jurídicos produce una pérdida de beneficios y/o una exacción pecuniaria a los efectos de resarcir un incumplimiento formal: deducción de un gasto en el balance impositivo sin el correspondiente respaldo documental conforme a derecho.

Litvack lo define como una sanción encubierta, una “figura jurídicamente imperfecta”: *“Su consideración como tributo especial que opera como penalidad de carácter económico parece la más ajustada a su actual estructura normativa, aún cuando no*

³⁸ Yedro Diuvigildo, “Acerca de la utilización de facturas falsas, adulteradas o apócrifas: resulta de aplicación el precepto de salidas no documentadas?”, páginas 26 y 30; Córdoba, diciembre del año 2000.

*se encuentren previstos expresamente los procedimientos determinativos y/o recursivos.”*³⁹

Por su parte, Raimondi y Atchabahian sostienen: *“De allí la segunda penalidad que consiste en abonar el 35% de impuesto con carácter definitivo, sobre el gasto impugnado (éste es el máximo impuesto que podría haber tenido que pagar el beneficiario sobre ese ingreso si lo computara)”*.⁴⁰

En sentido opuesto, Yedro opina que el legislador ha provisto al contribuyente de un mecanismo para demostrar la real existencia del gasto y la procedencia de la deducción, es decir se trata de una presunción “*juris tantum*”. Por lo tanto, concluye que es erróneo calificarla como una sanción atípica o anómala.⁴¹

Finalmente, muchos autores y la jurisprudencia coinciden en definir a las salidas no documentadas como un **“impuesto autónomo”**. En general, sostienen que se trata de un impuesto “*sui generis*” e instantáneo – distinto al Impuesto a las Ganancias - cuyo sujeto pasivo - obligado al pago- es quien deduce el gasto sin cumplimentar los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Yedro lo define de la siguiente forma: *“... esta figura es un impuesto **real** (aquél que prescinde de toda consideración de las circunstancias personales del sujeto definido como contribuyente dentro del presupuesto de hecho), **proporcional** (toda vez que está graduado en el 35% de la renta que actúa como base), **instantáneo** (ya que involucra a cada una de las operaciones no respaldadas fehacientemente, de suerte tal que si el hecho imponible vuelve a producirse dará origen a una nueva obligación distinta de la primera) y que es pagado por el contribuyente que pretende su deducción, quien actúa en calidad de sustituto”*.⁴² En lo concerniente a su

³⁹ José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 167.

⁴⁰ Raimondi C. y Atchabahian A., “El Impuesto a las Ganancias”, página 634. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 154.

⁴¹ Yedro Diuvigildo, “Acerca de la utilización de facturas falsas, adulteradas o apócrifas: resulta de aplicación el precepto de salidas no documentadas?”, página 25; Córdoba, diciembre del año 2000.

⁴² Yedro Diuvigildo, “Acerca de la utilización de facturas falsas, adulteradas o apócrifas: resulta de aplicación el precepto de salidas no documentadas?”, página 29; Córdoba, diciembre del año 2000.

deducibilidad en el balance impositivo del Impuesto a las Ganancias del sujeto obligado al pago - en virtud de ser considerado un impuesto autónomo distinto al Impuesto a las Ganancias y por lo tanto admitida su deducción en este gravamen -, el mismo autor opina que es procedente si el contribuyente puede probar que el pago realizado a un beneficiario oculto tuvo su origen en un servicio vinculado con la generación de rentas gravadas, de esta manera el tributo sigue la suerte de deducibilidad en función al gasto que le da origen, convirtiéndose en un concepto necesario para mantener y conservar la fuente de ganancia.

Reig, en consonancia opina: *“es evidente que la situación así creada no es la de un contribuyente que pretende deducir su propio impuesto a la renta, sino la de quien tiene una responsabilidad sustitutiva de la del beneficiario del pago y el impuesto acrece la cuantía del gasto respectivo.”*⁴³

De igual modo, Luis Fernandez – basado en las opiniones de Marcelo Gaumet y Dino Jarach – sostiene que este tributo es distinto del impuesto a las ganancias, aunque haya sido creado por la misma ley, por lo tanto solo podrá deducirse del balance impositivo si se trata del caso referido en el segundo párrafo del artículo 55 del decreto reglamentario: erogaciones realizadas por servicios para obtener, mantener y conservar la ganancias gravadas⁴⁴.

Las críticas a esta posición se fundan en que de reconocerse su naturaleza tributaria, este gravamen no se corresponde con una manifestación de capacidad contributiva del contribuyente, cuyo principio del derecho tributario debe ser fundamento de todo impuesto. Incluso, se persigue gravar una renta “presunta”, al alcanzar estos gastos a la máxima alícuota del impuesto, lo cual opera con una finalidad doblemente punitiva: impedir la deducción del gasto e ingresar el impuesto omitido.⁴⁵

⁴³ Reig Enrique, “Impuesto a las Ganancias”, página 339, Ed, Macchi. Citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 154.

⁴⁴ Fernandez Luis Omar, “Impuesto a las Ganancias. Teoría – Técnica - Práctica, Ed. La Ley, segunda edición, Buenos Aires, año 2009, página 411.

⁴⁵ José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 154, 155, 160 y 161.

Voces de la jurisprudencia:

En lo que respecta a las sentencias del Tribunal Administrativo y la justicia, ha variado el criterio para definir la naturaleza de este instituto y sus alcances.

Finalmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió a favor de la naturaleza tributaria de las salidas no documentadas. En la causa “Radio Emisora Cultural” de fecha 09.11.2000, las asimiló a la figura creada en la ley del Impuesto a los Réditos, manifestando: *“En realidad, lo que persigue el **gravamen** de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que **ante la falta de individualización de los beneficiarios**; a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el **tributo** y debe hacerlo a **título propio**.”*⁴⁶ Agrega que el fin que persiguió el legislador es asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal y no la represión de un ilícito. Fundan su opinión en las excepciones dispuestas por el art. 38 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y el art. 55 de su Decreto Reglamentario que permiten al contribuyente eximirse de esta obligación mediante el aporte de la prueba correspondiente. En este caso, el contribuyente quedó excluido del beneficio de condonación dispuesto por el Decreto 493/1995, revocando la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que habían considerado la figura de las salidas no documentadas con carácter sancionatorio.

Con este fallo, la Corte ha marcado un camino a seguir respecto a la naturaleza de esta figura: se trata de un **tributo**; lo debe ingresar el contribuyente que erróneamente dedujo el gasto sin la debida documentación a **título propio**. También define su alcance: debe tratarse de *erogaciones* que **carecen de documentación** y de las cuales **no ha podido individualizarse al beneficiario del pago**.

Con ello quedan desestimadas jurisprudencialmente las posturas que definían a las salidas no documentadas como sanciones impropias o como un caso de sustitución tributaria para determinar su carácter, alcance y efectos jurídicos.

⁴⁶ “Radio Emisora Cultural S.A. c/ DGI”, considerando 6º; Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia de fecha 09.11.2000; www.csjn.gov.ar; fecha de consulta 23.07.2014.

En el fallo “Red Hotelera Iberoamericana S.A. c/ DGI” de fecha 26.08.2003, el Alto Tribunal revocó la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que había confirmado la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Manifiesta que en las instancias anteriores, tras haber realizado un examen superficial de la situación, se había ignorado la falta de veracidad de las operaciones. Es decir, los beneficiarios de los fondos que emitieron los comprobantes por los servicios prestados no eran los reales proveedores y prestadores del servicio realizado, en virtud de que el Fisco determinó que se trataba de comprobantes apócrifos y el contribuyente no pudo probar lo contrario. A través de este importante fallo, se extiende la figura de las salidas no documentadas a las **facturas apócrifas** – comprobantes que respaldan operaciones inexistentes, que no se corresponden con la realidad de los hechos, o que no reúnen las aptitudes para ser valorado fiscal y probatoriamente por presentar irregularidades formales conforme lo establece la normativa -. Ello se ha verificado en los casos en que el contribuyente no pudo probar la veracidad de las operaciones a los efectos de refutar las pruebas del Fisco y cuando los beneficiarios del pago no eran los reales, es decir cuando no fue factible identificar con trascendencia jurídica al sujeto que debió facturar y no lo hizo, conforme lo pronunció la Corte en su 18vo considerando: *“...una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario”*⁴⁷. Basa su interpretación en que *“las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación”*⁴⁸.

Es decir, con ello se amplía el alcance y la interpretación del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias que dispone que la erogación “debe carecer de respaldo

⁴⁷ “Red Hotelera Iberoamericana SA (TF 14372-I) c/DGI”; Corte Suprema de Justicia de la Nación fecha de sentencia 26/08/2003, considerando 18, www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/139/fallo_red_hotelera.pdf, fecha de consulta 21/07/2014.

⁴⁸ “Red Hotelera Iberoamericana SA (TF 14372-I) c/DGI”; Corte Suprema de Justicia de la Nación fecha de sentencia 26/08/2003, considerando 19, www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/139/fallo_red_hotelera.pdf, fecha de consulta 21/07/2014.

documental”, con lo cual podría afectarse el principio de legalidad que establece que todo impuesto debe ser creado por leyes, función republicana reservada al Poder Legislativo y no a la Justicia.

Luis Fernandez, coincide con Jáuregui y Sambuccetti sosteniendo que este instituto sólo puede aplicarse a una erogación que carezca totalmente de documentación. Es decir, si se poseen comprobantes imperfectos o no adecuados a la normativa sobre facturación – como facturas incompletas, recibos, remitos, cheques, etc. - pero que permitan corroborar la existencia de una operación vinculada con obtener o conservar ganancias gravadas y permitan identificar a su real beneficiario, escapan al encuadramiento como “salida no documentada”⁴⁹.

En la causa “Interbaires S.A. c/DGI” el 27.09.2011 la Corte confirma este criterio, proclamando que una salida de dinero también carece de documentación cuando no se produce la debida identificación de los beneficiarios y no se demuestra la causa del egreso ni la veracidad de las operaciones. Basa su sentencia en el dictamen de la Procuradora Fiscal de la Nación, quien observó que con la investigación llevada a cabo por los jueces de las instancias anteriores ha quedado eventualmente acreditada la salida del dinero pero no se ha individualizado a su receptor ni tampoco la real existencia y la materialidad de las operaciones que originaron ese movimiento de fondos, lo cual no es suficiente para refutar la determinación del Fisco. El contribuyente debió probar fehacientemente la veracidad de los hechos.

En adelante, las voces de la jurisprudencia se han alineado al criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación encuadrando a las facturas apócrifas dentro de la figura de las salidas no documentadas en los casos en que el contribuyente no ha podido probar la veracidad de las operaciones.

Por ejemplo, la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Madelan S.A." de fecha 20.03.2012, revoca el criterio fiscal que impugnó las operaciones por considerarlas apócrifas. Manifiesta que el incumplimiento fiscal de los proveedores y la imposibilidad de su localización física, no amerita tildar de apócrifas a las operaciones, ya que el contribuyente ha demostrado con el respaldo documental pertinente el acaecimiento de los hechos comerciales y el circuito de pago. Además,

⁴⁹ Fernandez Luis Omar, “Impuesto a las Ganancias. Teoría – Técnica - Práctica, Ed. La Ley, segunda edición, Buenos Aires, año 2009, página 409.

aclara que el Fisco no puede delegar en los contribuyentes la función de control del cumplimiento formal y material de las obligaciones fiscales de proveedores.

De igual modo, el Alto Tribunal basado en su doctrina del fallo “Red Hotelera Iberoamericana S.A. c/ DGI” - considerando 18 – en la causa “Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. c/ DGI” del 31/07/2012 revocó la sentencia de la Cámara, encuadrando a las operaciones como salidas no documentadas, debido a que se advirtieron irregularidades en la facturación emitida, no se logró probar la capacidad de los proveedores para prestar el servicio ni que los beneficiarios del pago fueran los reales. El Tribunal Fiscal de la Nación, también había resuelto conforme este criterio. Por otra parte, también existe una diferencia entre un beneficiario del pago oculto o inexistente, es decir, si en realidad no hubo erogación de fondos. En este caso, conforme la literalidad de la ley, no podría configurarse una salida no documentada. Este criterio fue adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los fallos “Radio Emisora Cultural S.A.” y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, donde se comprobó la existencia de la erogación de fondos para aplicar la figura de las salidas no documentadas. Es decir, el ajuste fiscal se reduciría a la impugnación del gasto y sus correspondientes consecuencias. También fue claramente manifestado y diferenciado por la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo en la causa “Magycam Group S.A.” de fecha 16.10.2007, concluyendo en este caso que por no demostrarse la salida de fondos o “beneficiarios ocultos”, no cabe el encuadramiento en esta figura. Algunos fundamentos son los siguientes: *“Este “doble efecto”, en la realidad económica actual, queda circunscrito a la hipótesis más bien excepcional de que, además de que no existan documentos o éstos sean apócrifos, se hayan computado erogaciones que por su naturaleza no guarden relación con la generación o mantenimiento de réditos gravados, y se haya probado que efectivamente los fondos respectivos salieron de las cuentas del contribuyente. Solo en este caso sería admisible prohibir la deducción del importe de la salida, cargarla al balance fiscal del contribuyente, re-liquidarle el impuesto a las ganancias por sus mayores ingresos, y sumarle el impuesto que la ley pone a su cargo por no poder identificar y gravar al “perceptor” oculto. ...En cambio, cuando el contribuyente no exhibe documentación justificativa o la que presenta no acredita que los fondos hayan salido de su patrimonio, correspondería impedirle hacer la deducción pero no es posible hablar*

de "perceptor" oculto porque no existió un egreso real. Una factura apócrifa demuestra que una operación no existió".⁵⁰

Igual criterio ha seguido la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Riedel, Julio Rubén" de fecha 01.04.2011, determinando que en este caso, la figura de facturas apócrifas no puede encuadrarse como salida no documentada, en virtud de que no se ha probado la efectiva erogación de fondos.

En lo concerniente al establecimiento de multas sobre las salidas no documentadas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "D'Ingianti, Rosario Vicente" de fecha 12.10.2010 ha manifestado que no resulta procedente aplicar la multa por omisión de impuestos – art. 45 de la Ley 11.683 – en virtud de que este tributo no conlleva el deber formal de presentar una declaración jurada, sino que el monto determinado debe ser ingresado dentro de los 15 días hábiles de efectuada la erogación, conforme lo establece la R.G. (AFIP) 893/2000. De igual modo, no correspondería la aplicación de la multa por defraudación fiscal establecida por el art. 46 de la Ley 11.683, que requiere igualmente la exteriorización del impuesto mediante la presentación de una declaración jurada.

Posteriormente, los fallos de la justicia no han sido uniformes sobre este aspecto. En la sentencia del caso Jarilla S.A. c/DGI de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala III del 29/10/2013 se ha determinado la procedencia de las multas materiales sobre la figura de las salidas no documentadas, sin embargo es una postura minoritaria.

El régimen recursivo de las salidas no documentadas es el previsto en el art. 76 de la Ley 11.683. A partir del acto administrativo que concluye una determinación de oficio de la Administración Federal de Ingresos Públicos donde se ha establecido y cuantificado el concepto salidas no documentadas, el contribuyente podrá plantear un recurso de reconsideración ante el superior de la Administración Pública o un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, dentro del plazo de 15 días de notificada la resolución. De igual modo, si el contribuyente considera que ha realizado un pago indebido por este concepto, puede iniciar una acción o demanda

⁵⁰ "Magycam Group S.A."; Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo, sentencia de fecha 16.10.2007; <http://data.triviasp.com.ar>; fecha de consulta 28.07.2014.

de repetición ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, conforme el art. 81 de la Ley 11.683.

Actualmente, puede concluirse que las salidas no documentadas son un tributo y por lo tanto, deben analizarse jurídicamente como tal. Si bien parte de la doctrina cuestiona la garantía de algunos principios constitucionales – capacidad contributiva, legalidad y confiscatoriedad – con su aplicación, de esta manera es receptado por la jurisprudencia, siempre que no se afecte el debido proceso adjetivo y derecho de defensa del contribuyente.

En lo concerniente al alcance de esta figura, dependerá de las pruebas aportadas por las partes respecto a la efectiva erogación de fondos, la identificación del beneficiario del pago y la veracidad de los documentos y operaciones, a los efectos de discernir si se halla encuadrado como una salida no documentada o la mera impugnación de un gasto.

II - Suspensión y exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos.

A partir de la década del noventa, el Fisco ha identificado la actividad agrícola - especialmente la producción de granos no destinados a la siembra- como un centro de interés fiscal y propenso a la informalidad en lo que respecta a la documentación, dificultando la fiscalización de las rentas tributarias. Es por ello que en el año 1998 crea el Registro Fiscal de operadores de Granos no destinados a la siembra, legumbres, caña de azúcar y algodón – en adelante RFOG - mediante la R.G. (AFIP) 129 reemplazando también al anterior régimen de retención del Impuesto al Valor Agregado vinculado a estas operaciones regulado por la R.G. (DGI) 4.217/1996.

Este registro establece un régimen “opcional” para todos aquellos sujetos responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado que participan en la cadena de comercialización de estos productos primarios, por ejemplo: productores, acopiadores, corredores, mercados de cereales, entre otros.

En los considerandos de la norma quedó manifiesto el propósito de la creación de este registro: *“Que a los efectos previstos en el considerando anterior cabe crear el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres con el propósito de facilitar la identificación de los sujetos involucrados en la comercialización y agilizar el análisis de las operaciones de venta, determinando así la real capacidad económica y financiera de los operadores, lo que producirá un más adecuado control de los sujetos que intermedian en la comercialización de granos y legumbres”*⁵¹.

De esta manera se inició un proceso de control, principalmente sobre el primer eslabón de la cadena de comercialización de granos, obligando a los productores agrícolas a acreditar su capacidad patrimonial y económica mediante la información del espacio físico y recursos empleados en el desarrollo de la actividad aportando la documentación correspondiente. De igual modo, se les exige llevar una buena conducta respecto al cumplimiento de los deberes fiscales formales y materiales con el estado nacional.

⁵¹ R.G. (AFIP) 129/1998; tercer considerando; <http://www.infoleg.gov.ar>; fecha de consulta 27.12.2014.

Luego, esta norma inicial fue reemplazada por la RG (AFIP) 991/2001, RG (AFIP) 1.394/2002, RG (AFIP) 2.266/2007 y finalmente por la RG (AFIP) 2.300 vigente desde el año 2007.

Esta resolución incluye varios puntos a destacar:

- Establece un **régimen de retención** sobre las operaciones de compra y venta de granos no destinados a la siembra, legumbres secas y arroz – se excluye a la caña de azúcar y algodón considerados en la norma primitiva – nominando como responsables a los adquirentes, exportadores y acopiadores. Éste consiste en retener una parte o el total del IVA, según el sujeto (productor) se halle comprendido o no – no incluido, excluido o suspendido – en el Registro Fiscal de Operadores de Granos. De esta manera, aquellos contribuyentes miembros gozan de un beneficio financiero y económico: por una parte se les retiene a una menor alícuota y además, cumpliendo determinados requisitos, pueden obtener el reintegro del impuesto retenido.
- Crea y regula el “**Registro Fiscal de Operadores de Granos**”, cuya solicitud de inclusión implica adherir a todas las obligaciones de información incorporadas por esta norma y otras complementarias, como por ejemplo: escrituras de inmuebles rurales o contratos agropecuarios, hectáreas sembradas, kilogramos y existencias de granos producidos establecidos por la R.G. (AFIP) 2.750, R.G. (AFIP) 3.342 y modificatorias. Si bien su art. 21 aclara que es un régimen “optativo”, la realidad comercial y las pretensiones fiscales lo han convertido en obligatorio para no quedar marginado del mercado de comercialización granos.

El Dr. Rodrigo Ranz aclara: *“Todo lo aquí mencionado demuestra que la realidad prevalece sobre lo normado en el art. 21, siendo indubitable el carácter obligatorio del régimen instaurado en la R.G. 2.300 por lo tanto, según doctrina de nuestro Máximo Tribunal en el caso “Horvath”, que señala si hay oposición entre la denominación dada a algo por el autor de la norma, y la realidad, deberá prevalecer esta última (CSJN, Fallos, 318:676, considerando 11).”*⁵²

⁵² Ranz Rodrigo, “CUESTIONES CONTROVERTIDAS ENTORNO A LA RG 2300: ¿ESTAMOS EN PRESENCIA DE UN RÉGIMEN QUE CONLLEVA BENEFICIOS FISCALES, ES OPTATIVO Y NO DISPONE SANCIONES?; Errepar Doctrina Tributaria; Octubre 2011; página 2.

Por su parte, el Dr. Germán Gianotti opina en consonancia: *“Dicho Registro adquiere una relevancia tal en el mercado de granos que todo aquel que no esté incluido en el mismo prácticamente no puede operar, quedando en los hechos excluido del circuito formal de comercialización de dichos productos. Ello evidencia a las claras la necesaria conformidad e inclusión a dicho Registro por parte de todo aquel que pretenda operar dentro del aludido mercado, extremo que elimina cualquier atisbo de “voluntariedad” respecto de la adhesión al régimen.”*⁵³

También establece varias categorías de sujetos en función a la actividad desarrollada, los procedimientos de pago de las operaciones y la documentación respaldatoria de las retenciones, entre otras cuestiones.

Al momento de solicitar la inclusión, los contribuyentes deben presentar la información y documentación que acredite su identidad y capacidad económica, patrimonial y operativa. Dicho procedimiento debe repetirse a los efectos de actualizar los datos obrantes en el registro o solicitar el cambio de categoría o reinclusión, principalmente los referidos a los contratos de arrendamiento y aparcería, hectáreas afectadas a la producción y tipo de grano. Con dicha información, el Fisco estima la capacidad de producción de cada productor y aprueba cada una de sus transacciones: movimiento físico de los granos mediante la carta de porte y formalización de la venta mediante la aprobación de la liquidación de los granos. Un punto importante a destacar es que la Administración Federal de Ingresos Públicos delega y obliga a los contribuyentes que adquieren los productos primarios a efectuar un control de capacidad productiva y patrimonial, con el objeto de acreditar la veracidad de las operaciones, es decir deben verificar y respaldar con documentación que no se trata de compras apócrifas. Es decir, el sujeto que adquiere los productos primarios y que debe realizar las retenciones conforme lo establece la R.G. 2.300, debe constatar la situación del productor ante el Registro Fiscal de Operadores de Granos, verificar la identidad de las personas físicas y jurídicas – solicitando DNI, contrato social o acta constitutiva y acreditar mediante escrituras públicas de inmuebles rurales o contratos de arrendamientos la veracidad

⁵³ Gianotti Germán, “Procedimiento de Suspensión o Exclusión del Registro de Operadores de Granos: Se ajusta a derecho el proceder de la AFIP-DGI?”; Errepar Doctrina Tributaria; Enero 2010; página 1.

de las operaciones u capacidad operativa que originaron la producción. Todo debe ser debidamente archivado a disposición del Fisco ante una eventual fiscalización.⁵⁴ Este aspecto ha sido muy controversial en los últimos tiempos, originando importantes fiscalizaciones en empresas adquirentes y acopiadoras de granos. Los ajustes resultantes en general fueron por impugnaciones de compras y con ellas el crédito fiscal computado en el IVA, lo cual con un efecto dominó produjo la caída del uso de saldos técnicos y saldos de libre disponibilidad de IVA.

A través del tiempo, el interés fiscal por este sector se fue intensificando – en parte por el incremento de su rentabilidad en virtud de la demanda externa de granos especialmente de países asiáticos – y se han sumado importantes regímenes de información cuyo cumplimiento se efectiviza mediante los servicios con clave fiscal dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. Entre ellos pueden mencionarse: emisión electrónica de cartas de porte, liquidaciones primarias de granos, registro de contratos y formularios que documentan la compra – venta de granos R.G. (AFIP) 3.744, cuya aprobación debe superar controles informáticos en base a la información otorgada por los actores agrícolas, Registro de Operaciones Inmobiliarias (inmuebles rurales) y la reciente sistematización electrónica de los certificados de depósito, transferencia de granos y liquidaciones secundarias de este producto, con lo cual el organismo fiscal logra un amplio control sobre toda la cadena de comercialización de granos no destinados a la siembra.

Estos controles, aunque necesarios, derivan en situaciones de dudosa legalidad por no estar debidamente definidos en la norma en lo que respecta a sus consecuencias: la suspensión y exclusión del registro, lo cual afecta el ejercicio del derecho a defensa de los contribuyentes. Ello se halla regulado en el art. 40 y siguientes, donde se mencionan las causales.

En el caso de la suspensión, puede deberse a inconsistencias detectadas durante controles sistémicos formales, por observaciones objetivas resultantes de verificaciones y/o fiscalizaciones o por el estado del contribuyente en procesos judiciales vinculados a litis penales. La misma puede extenderse hasta sesenta días corridos desde el día inmediato siguiente, inclusive, al del día de publicación de la

⁵⁴R.G. (AFIP) 2.300/2007, art. 37; <http://www.infoleg.gob.ar/>.

suspensión en el Boletín Oficial. En este plazo, el contribuyente debe proceder a subsanar las causales de suspensión, algunas pueden solucionarse fácilmente, como por ejemplo cumplimentando la presentación de declaraciones juradas pendientes, de no hacerlo al finalizar este plazo, AFIP excluye de pleno derecho al contribuyente del registro.

Respecto a la exclusión directa, también existen presupuestos de hecho que la determinan. Algunos surgen ante controles, verificaciones y fiscalizaciones. También puede mencionarse, por ejemplo, la falta de habitualidad en el ejercicio del comercio de granos y ajustes resultantes de ajustes fiscales no conformados, no regularizados o no ingresados. Dependiendo del tipo de exclusión, algunas admiten la solicitud de reinclusión inmediata una vez subsanado el incumplimiento y otras, requieren de un período de doce meses donde el contribuyente no puede solicitar nuevamente la inscripción. En este último caso, una causal queda librada a la discrecionalidad del juez administrativo interviniente: *“todo otro incumplimiento a las obligaciones tributarias vigentes a criterio del juez administrativo competente”*⁵⁵ Ello produce una importante inseguridad jurídica ante la penalidad de quedar excluido como mínimo doce meses del registro.

Por otra parte, los efectos de la suspensión y exclusión se producen de manera inmediata y por la mera sujeción a presupuestos de hecho – excepto casos puntuales que requieren notificación previa - sin dar lugar al ejercicio del debido proceso adjetivo, ocasionando un perjuicio económico y financiero al contribuyente, sin que éste pueda primero aportar sus pruebas y alegar su derecho de defensa.

Las consecuencias derivadas de la suspensión y exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos son variadas y de gran relevancia en cuanto a sus efectos económicos y financieros para los sujetos afectados. Pueden citarse, entre otras:

- Se reduce la aprobación de cartas de porte y código de trazabilidad de granos, necesarios para transportar los productos primarios.
- Se dificulta el acceso al mercado de granos por parte de los sujetos en esta situación, ya que no superan los controles de “capacidad productiva” y “veracidad de las operaciones” para ser considerada una compra apta para

⁵⁵R.G. (AFIP) 2.300/2007, art. 50, Anexo VI, B), punto 16; <http://www.infoleg.gob.ar/>, fecha de consulta 24.03.2015.

computar el crédito fiscal en el IVA y deducir el gasto en el impuesto a las ganancias por ser considerada “apócrifa”.

- A dichos contribuyentes se les retiene la totalidad del IVA y se incrementa notablemente la retención del Impuesto a las Ganancias o Percepción de IVA en el caso de operaciones de canje, quedando exceptuados del reintegro sistemático de las retenciones correspondientes a la R.G. 2.300.
- Las retenciones efectuadas a estos sujetos no son compensables con saldos a favor de exportadores y acopiadores que actúan en carácter de intermediarios.
- Se aflige el nombre y reputación del contribuyente al ser publicado en el Boletín Oficial y en la página de AFIP, afectando moralmente su imagen pública.

Todo ello, con un notable matiz punitivo, sin poner a disposición del sujeto afectado el derecho primordial al debido proceso adjetivo consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional y la Ley 19.549.

Asimismo, ante la causal de exclusión por la no conformación de ajustes de tributos derivados de fiscalizaciones sobre otras obligaciones tributarias bajo la órbita de AFIP, no puede garantizarse el debido ejercicio del derecho a defensa del contribuyente ante la imperiosa necesidad de no quedar excluido del registro y en consecuencia, perder los “beneficios” económicos, financieros y el acceso al mercado del producto que comercializa, podría considerarse extorsivo.

El Cr. Alberto Gorosito hace esta referencia: *“La suspensión y/o exclusión del “Registro” es un mal infligido por la AFIP al afectado como consecuencia de una supuesta conducta ilegítima y consiste en la privación de un derecho que opera como una sanción económica. Generando la extinción del derecho a revistar en el Registro, operando como causal de extinción del acto administrativo por el que se ordenó en su momento su inclusión. Acarrea consecuencias jurídico-patrimoniales, consistentes en el aumento del 1050% y 750% en las retenciones de IVA y ganancias, sin ley que lo autorice. Su naturaleza jurídica es una sanción, como los refrendó la Corte en recientes decisorios. (...) Las inconductas fiscales están claramente sancionadas en la ley 11.683 y 24.769, que no prevén ni permiten como castigo las arbitrarias retenciones dispuestas por las RG 2.300 y 2.118.”*⁵⁶

⁵⁶ Gorosito, Alberto, “Ilegalidad de las RG (AFIP) 2300 y 2118 y del Registro Fiscal de Operadores de Granos”; XXXIX Jornadas Tributarias Mar del Plata; Noviembre 2009; citado por O. Balán, C.

Respecto al régimen recursivo, la norma reglamentaria prevee en su art. 52 que ante la exclusión del registro o al ser denegada una solicitud referida al mismo, debe plantearse el recurso establecido por el art. 74 del Decreto 1397/79. Sin embargo, éste no tiene efectos suspensivos y se plantea ante el mismo Juez Administrativo.

El Dr. Gianotti remarca la gravedad de esta situación, acentuando que la suspensión y exclusión son ejecutadas por AFIP por una “vía de hecho”, sin el debido acto administrativo notificado previamente a la publicación en el Boletín Oficial y una vez dado a lugar el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente. Ello importa un comportamiento ilegítimo de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Además, hace mención a su expresa prohibición en el art. 9, inc a) de la Ley 19.549: *“La Administración se abstendrá:*

a) De comportamientos materiales que importen vías de hecho administrativas lesivas de un derecho o garantía constitucionales;

b) De poner en ejecución un acto estando pendiente algún recurso administrativo de los que en virtud de norma expresa impliquen la suspensión de los efectos ejecutorios de aquél, o que, habiéndose resuelto, no hubiere sido notificado.”⁵⁷

Como alternativa, puede plantearse una acción de amparo, vía dispuesta por la Constitución Nacional en su art. 43 ante una violación de garantías constitucionales o derechos contemplados en otras normas jurídicas o ante actos arbitrarios e ilegítimos que lesionan derechos de los individuos, siempre que no exista otra vía más idónea y adecuada. En este caso, frente a un acto administrativo sin la debida revisión judicial, se priva a los contribuyentes de gozar de “beneficios” de un régimen más infalible que “optativo”, cómo fue concebido por la resolución de AFIP. Ya que quedar al margen del mismo, supone quedar también aislado del mercado de granos o tener que ingresar un impuesto desmedido y de manera anticipada, tornándose confiscatorio.

Chiaradía y otros; “La Actividad Agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales.”; Editorial la Ley; segunda edición; Buenos Aires; año 2011, páginas 493 y 494.

⁵⁷ Gianotti Germán, “Procedimiento de Suspensión o Exclusión del Registro de Operadores de Granos: Se ajusta a derecho el proceder de la AFIP-DGI?”; Errepar Doctrina Tributaria; Enero 2010; página 2 y 3.

También puede acudir a la acción meramente declarativa con control constitucional, contemplada en el art 332 del Código procesal Civil y Comercial. Para ello, se requiere la necesidad de hacer cesar un estado de incertidumbre sobre una relación jurídica que causa perjuicio, la lesión de un derecho y que no se disponga de otro remedio legal con tal eficacia. Se puede solicitar de manera preventiva, es decir, una vez planteado el caso concreto con un efecto potencial del tipo de los mencionados anteriormente, para impedir la lesión de los derechos o acaecimiento del perjuicio.

De igual modo, estos remedios procesales deben acompañarse por una medida cautelar innovativa que le permita al contribuyente plantear la vía recursiva pero con actividad dentro del RFOG, a los efectos de no dificultar su actividad comercial, económica y financiera.

Por último, puede analizarse la posibilidad de interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación – art 76 inc b) de la Ley 11.683, que otorga efectos suspensivos y se plantea ante un tribunal imparcial y especializado en materia tributaria. No obstante, por el momento se ha declarado incompetente por no considerar la suspensión o exclusión del RFOG una sanción y por encontrarse previsto en la norma el recurso del art. 74 del Decreto Reglamentario de la Ley 11.683, no el correspondiente al art. 76 de esta última ley. Así se pronunció la Sala C en autos “Bresso, Juan Carlos Domingo s/recurso de apelación” y “Josefina Carro s/apelación - impuesto al valor agregado” (sentencia de fecha 06.07.2011).

En lo que se refiere a la jurisprudencia, puede citarse el caso Prodeman S.A. – año 2011 - , contribuyente que fue suspendido del RFOG en virtud de no conformar un ajuste fiscal efectuado por AFIP. Éste había sido apelado ante el Tribunal Fiscal de la Nación con efectos suspensivos sin obtener una sentencia hasta ese momento. Frente a ello, la empresa interpuso una acción de amparo ante el Juez Federal de primera instancia, cuya resolución favorable al contribuyente fue confirmada por la Cámara Federal de Córdoba, entendiéndose que hasta tanto no se obtuviera una sentencia que confirmara la determinación de oficio del ajuste realizado por AFIP, el contribuyente no debía ser suspendido ni excluido del registro. Se ordenó su inmediata inclusión. Ello a los efectos de resguardar su derecho a defensa. No obstante, no se declaró la inconstitucionalidad de la R.G. 2.300 ni su naturaleza sancionatoria. En un caso similar la firma Peretti Omar y Peretti Ricardo S.H. que

planteó una acción declarativa de certeza ante el Juez Federal, obtuvo fallo favorable.

Sin embargo, en los fallos “Cerealera Santafesina SRL c/AFIP s/ Amparo – C.F.A de Rosario” se resolvió que no se estaba violando el derecho al debido proceso adjetivo, en virtud de que la R.G. 2.300 dispone en su art. 52 el planteo del recurso del art. 74 del Decreto 1397/79.

Finalmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido al respecto en los fallos “Cereales Acebal” y “Agrocorredora S.R.L.” en concordancia con el criterio fiscal sosteniendo que el Registro Fiscal de Operadores de Granos es un régimen opcional que otorga ventajas y beneficios, pero no obligatorio, desvirtuando la naturaleza sancionatoria de la exclusión y suspensión del mismo. También definió el concepto de “inconducta fiscal” que debe interpretarse en la letra de la R.G. 2.300, en el considerando quinto del fallo “Cereales Acebal S.R.L. c/ AFIP s/ amparo”: *“Que para definir el alcance de dicho precepto, no puede omitirse la ponderación de que se inserta en un régimen de excepción, que exige la satisfacción de determinados recaudos para acceder a él y para permanecer en el goce de sus ventajas, que no se confieren a la generalidad de los contribuyentes, por lo que la desviación que se sanciona con la pérdida del beneficio fiscal debe surgir de constancias objetivas y circunstancias comprobables y tener relevancia suficiente para justificar la exclusión, sin que corresponda circunscribir tal concepto a pautas cuya rigidez menoscaba la definición legal.”*⁵⁸

Luego de analizar los pormenores del Registro Fiscal de Operadores de Granos en base a la normativa que lo regula, la opinión destacada de la doctrina y las voces de la jurisprudencia, cabe preguntarse si la suspensión y exclusión del mismo supone una “sanción encubierta” - ya que no ha sido tipificada como tal en la normativa - y por consiguiente, si le son aplicables los principios del derecho penal y regímenes recursivos pertinentes.

⁵⁸ “Cereales Acebal S.R.L. c/ AFIP s/ amparo.”; Corte Suprema Justicia de la Nación; sentencia de fecha 12.08.2008; Considerando Quinto; <http://servicios.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos>; fecha de consulta 11.08.2015.

Frente a todo lo expuesto, la opinión en general de la doctrina es homogénea en considerar que la suspensión y exclusión del RFOG constituyen verdaderas sanciones impropias, en virtud de que no son expresamente incorporadas en la normativa – y por el momento tampoco reconocidas plenamente por la jurisprudencia – pero se tornan sumamente punitivas por perjudicar notablemente a los contribuyentes que necesariamente deben incorporarse a este régimen para ejercer la actividad y el comercio de granos. Por lo tanto, su suspensión y exclusión sin la debida notificación y resguardo del ejercicio del derecho de defensa viola garantías constitucionales, tributarias y penales como el derecho a ejercer libremente una actividad, la violación a la propiedad privada, el debido proceso adjetivo, el principio del non bis in dem, personalidad de la pena, principio de inocencia, legalidad, capacidad contributiva, igualdad, proporcionalidad y equidad de los tributos. No obstante, hasta el momento, el Alto Tribunal no ha reconocido su naturaleza sancionatoria, solamente ha aportado un dejo de razonabilidad en el encuadramiento de una “inconducta fiscal”, a los efectos de que debe estar acreditada con pruebas fehacientes y circunstancias relevantes.

III - Extensión de la responsabilidad solidaria a terceros.

En la legislación tributaria argentina, la solidaridad en materia tributaria es tratada en el art. 8 de la Ley 11.683, el cual reza: *“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...”* y seguidamente se enumeran los sujetos incluidos en esta figura: el cónyuge que percibe y administra los bienes del otro; los padres, tutores y curadores de los incapaces; los síndicos y liquidadores de concursos preventivos y quiebras; representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones, cónyuge supérstite y los herederos; los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades y asociaciones; los administradores de patrimonios, empresas o bienes que por la función que desempeñan estén facultados y obligados a determinar e ingresar las obligaciones fiscales, mandatarios; los agentes de retención o percepción por el tributo que omitieron retener, percibir o ingresar bajo determinadas circunstancias; los terceros que, aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios, los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, entre otros.

Estos sujetos serán responsables de manera personal y solidaria por deuda de terceros, en la medida que se configuren los requisitos que establece esta norma según el caso y conforme a la responsabilidad subjetiva que pueda probarse según la función desempeñada y hasta tanto no pueda oponerse la imposibilidad de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Basado en teorías de la doctrina, puede analizarse el vocablo “responsabilidad” en términos tributarios desde distintas posturas.

Por ejemplo, Pugliese y Tesoro distinguen la “deuda” de la “responsabilidad”. La primera corresponde al contribuyente, quien ha realizado el hecho imponible; y la responsabilidad que le corresponde al sujeto de manera solidaria por una deuda ajena.

En cambio, otra parte de los autores, entre ellos Villegas, sostienen que no cabe dicha distinción, sino que todos los sujetos que la ley menciona como sujeto pasivo, son responsables en igual medida. De esta forma, el vínculo jurídico entre el destinatario legal tributario y el sujeto activo – Estado – subsiste y coexiste con el vínculo entre el sujeto responsable solidario y el acreedor fiscal en forma interdependiente.⁵⁹

Parte de la doctrina, considera que no se trata estrictamente de una responsabilidad “solidaria”, sino más bien “subsidiaria”. Ello en virtud a que la responsabilidad del tercero queda supeditada al incumplimiento del contribuyente. El Fisco debe respetar el orden de prelación establecido en la Ley 11.683: en primer lugar debe intentar que el deudor principal –contribuyente - cumpla con sus deberes formales y materiales; luego, puede iniciar acciones contra el responsable solidario utilizando la vía de la determinación de oficio prevista en el art 17 de la ley 11.683.

El Cr. Alberto Guerrero, expone: *“Dentro del vínculo jurídico de la obligación tributaria existen dos elementos diferenciados el “débito” y la “responsabilidad”. El débito es el aspecto personal que indica la presencia de la deuda aunque no se recurra a la coacción; la responsabilidad por su parte es el elemento que permite exigir coactivamente la ejecución de la prestación debida.*

... en el ámbito de la obligación tributaria los dos elementos solo concurren en el responsable por deuda propia o contribuyente; para el caso del responsable por deuda ajena, solo le es atribuible la responsabilidad y no la deuda tributaria.

Así el contribuyente es deudor en virtud de la ley que le da origen al tributo y responsable según expresas previsiones del art. 5 de la Ley 11.683. En cambio el responsable solidario no es deudor tributario; únicamente le es atribuible su calidad de responsable en virtud del art. 6 y siguientes de la ley citada.”⁶⁰

Por otra parte, la responsabilidad solidaria que recae sobre los representantes legales de las personas jurídicas no aplica automáticamente, sino que, haciendo ejercicio de su derecho a defensa, pueden probar su eximición de culpa en la

⁵⁹ José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 109, 110 y 111.

⁶⁰ Guerrero Alberto A., “Responsabilidad tributaria de los representantes de las personas jurídicas”, Editorial La Ley, Periódico Económico Tributario, Tomo 2003.

omisión u acción que configure un incumplimiento formal o material impositivo ante el Fisco.

Esto está receptado en la Ley General de Sociedades - Ley 19.550 y modificatorias— la cual ordena sobre la responsabilidad patrimonial personal de los administradores y representantes legales de las sociedades comerciales.

En primer lugar, lo hace de manera general y amplia en su art. 59: *“Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión.”*

De igual modo, lo regula específicamente para los tipos societarios sociedad de responsabilidad limitada y sociedad anónima, en los art.157, cuarto párrafo y art. 274, respectivamente.

ARTICULO 157. — “...Los gerentes serán responsables individual o solidariamente, según la organización de la gerencia y la reglamentación de su funcionamiento establecidas en el contrato. Si una pluralidad de gerentes participó en los mismos hechos generadores de responsabilidad, el Juez puede fijar la parte que a cada uno corresponde en la reparación de los perjuicios, atendiendo a su actuación personal. Son de aplicación las disposiciones relativas a la responsabilidad de los directores cuando la gerencia fuere colegiada.”

ARTICULO 274. —“ Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la imputación de responsabilidad se hará atendiendo a la actuación individual cuando se hubieren asignado funciones en forma personal de acuerdo con lo establecido en el estatuto, el reglamento o decisión asamblearia. La decisión de la asamblea y la designación de las personas que han de desempeñar las funciones deben ser inscriptas el Registro Público de Comercio como requisito para la aplicación de lo dispuesto en este párrafo.

Exención de responsabilidad.

Queda exento de responsabilidad el director que participó en la deliberación o resolución o que la conoció, si deja constancia escrita de su protesta y diere noticia al síndico antes que su responsabilidad se denuncie al directorio, al síndico, a la asamblea, a la autoridad competente, o se ejerza la acción judicial.”

En ambos casos, se destaca el desempeño individual de cada representante y/o administrador y la factibilidad de atenuar o eximirse de ésta, documentando dicha circunstancia y poniéndola en conocimiento de las autoridades de contralor correspondientes según el caso.

Algunos autores consideran que los “terceros” mencionados en el art. 274 incluyen al Fisco, no obstante, otros sostienen que el vínculo jurídico tributario solidario, queda establecido por el ordenamiento específico en esta materia: la Ley 11.683, especialmente.

Analizando esta última premisa, pueden desarrollarse los criterios expresados por la Administración Federal de Ingresos Públicos. En un principio, se basó en la tesis de “responsabilidad objetiva”, es decir, por el solo hecho de ejercer el cargo de representante legal de la persona jurídica, este se convierte en responsable solidario frente a los incumplimientos fiscales. Así lo expresaba el Dictamen Técnico Jurídico N° 203/58: el director, gerente u otro representante legal que al momento del vencimiento de la obligación impositiva estaba en ejercicio de su cargo, era responsable solidario por sus consecuencias.⁶¹

En la década del setenta, el organismo fiscal comenzó a receptar el criterio subjetivo y el principio del debido proceso adjetivo: derecho de defensa. En el Dictamen (D.A.T.J.) N° 79/71, enunciaba que la defensa de los representantes legales podría fundarse en circunstancias de hecho o derecho que le impidieron ejercer tal representación o disponer de los poderes necesarios para cumplimentar con la obligación fiscal requerida; en excepciones concernientes a la existencia y exigibilidad de la misma o manifestando fehacientemente su conducta individual, que permita excusarlos de tal responsabilidad. No obstante, en otro dictamen, destacó que el

⁶¹ José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 118.

simple caso de que los representantes se hubieran mantenido alejados del ejercicio de su cargo fácticamente, no lo excusa de su responsabilidad, más bien se trata de un acto negligente.

En lo concerniente a la jurisprudencia, desde la década del sesenta la justicia ha analizado la responsabilidad subjetiva en el proceder del tercero responsable, para determinar el vínculo solidario subyacente. También se ha manifestado la naturaleza punitiva de esta figura.

Por ejemplo, en el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación “Quatrocchi, Antonio S. y otros”, de fecha 27/09/1966, se manifestó que la extensión de la responsabilidad solidaria de los representantes legales de las personas jurídicas supone una responsabilidad de índole sancionatoria por no haber cumplimentado las obligaciones tributarias con los recursos que administran propios de la empresa. De igual modo, se destaca que los terceros pueden eximirse de dicha responsabilidad si pueden probar que otros representantes o mandantes los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta u oportunamente con sus obligaciones fiscales.⁶²

El mismo tribunal en el fallo “Caja Hipotecaria Argentina S.A. de Ahorro y Préstamo”, determinó la nulidad del procedimiento del Fisco por no cumplimentar con el debido proceso de determinación de oficio sobre los ex directores de la empresa, ya que al no ser debidamente notificados se los privó de ejercer el derecho a defensa.⁶³

Uno de los precedentes más importantes es el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Monasterio Da Silva Ernesto”, de fecha 02.10.1970.⁶⁴ Este confirma la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala I y su antecesora del Tribunal Fiscal de la Nación. Surge en autos que, si bien el Sr. Monasterio Da Silva era vicepresidente de la compañía, ello no es suficiente para que se configure la responsabilidad solidaria, sino que debe probarse

⁶² “Quatrocchi, Antonino S. y otros”; Tribunal Fiscal de la Nación; sentencia de fecha 27.09.1966, Derecho Fiscal, t. XVII, pág 78; citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 119.

⁶³ “Caja Hipotecaria Argentina S.A. de Ahorro y Préstamo (en formación)”; Tribunal Fiscal de la Nación; sentencia de fecha 21.02.1967, Derecho Fiscal, t. XVII, pág 75; citado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 119.

⁶⁴ “Monasterio Da Silva Ernesto c/ DGI”; Corte Suprema Justicia de la Nación; sentencia de fecha 02.10.1970; <http://aulavirtual.derecho.proed.unc.edu.ar/login/index.php>; fecha de consulta 26.11.2016.

el componente subjetivo: que su proceder en el ejercicio de sus funciones inherentes al manejo y disposición de fondos y toma de decisiones impositivas, ha derivado en el incumplimiento fiscal. En el fallo de Cámara, el considerando V, expresa: *“Según se ha dicho, los que administran o disponen de los fondos de los entes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios; a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley. Los demás miembros de una sociedad que no tienen asignadas esas funciones no son en principio responsables en la misma medida.”*⁶⁵

Por otra parte, el Fisco debió asumir la carga procesal de acreditar el incumplimiento por parte del director y su desempeño en la función específica inherente al manejo de los fondos y toma de decisiones económicas y tributarias, lo cual no pudo probarse. Otro de los argumentos aducidos por ésta para extender la responsabilidad al demandado, fue la designación del gerente y apoderado responsable de la gestión que originó el incumplimiento fiscal, lo cual quedó desestimado en virtud de que fue designado por la totalidad del Directorio.

No obstante, a pesar de la contundente sentencia del máximo tribunal e instancias anteriores, el Fisco en ese entonces no receptó esta doctrina fundado en que se trataba de una excepción que no surgía de la letra de la ley.

Luego, a través del Dictamen (D.A.T.J.) N° 3/82 la Dirección General Impositiva adoptó el criterio generalizado de realizar el procedimiento de determinación de oficio del art. 17 de la Ley 11.683 para poder establecer el vínculo de responsabilidad solidaria hacia el tercero, a los efectos de respetar el derecho de defensa, aunque la obligación tributaria en cuestión no lo requiera.

También pueden citarse dos fallos donde subyace el análisis del elemento subjetivo a los efectos de establecer la solidaridad. En el fallo “Nelson, Fontan del TFN, sala C, del 22/08/2000, director de la sociedad anónima que pudo demostrar que conforme

⁶⁵ “Monasterio Da Silva Ernesto c/ DGI”; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala I; sentencia de fecha 08.06.1970; Considerando V; <http://aulavirtual.derecho.proed.unc.edu.ar/login/index.php>; fecha de consulta 26.11.2016.

las funciones que desarrollaba vinculadas a la producción, compras a proveedores y representación de la empresa en asociaciones propias de su rubro, no tenía injerencia en la toma de decisiones administrativas, impositivas ni disposición de fondos. Estas funciones eran desarrolladas por otro miembro del Directorio, lo cual fue debidamente probado ante el Tribunal mediante actas del Directorio, testimonio de asesores, el manejo de cheques, entre otros.

En autos “Gutierrez, Guido Spano Miguel Raúl”, del Tribunal Fiscal de la Nación sala D, el Tribunal objeta que el Fisco no acreditó la responsabilidad solidaria del Director, aportando las pruebas que demuestren su injerencia en las decisiones administrativas, fiscales y/o de disposición de fondos. De esta forma, se reafirma la posición de la carga de la prueba al organismo recaudador.

Por último, uno de los fallos más recientes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Bozzano, Raúl José” de fecha 11.02.2014, donde de manera contundente se manifiesta que pasados los quince días desde que la empresa no ha cumplimentado con el pago de la obligación intimada, AFIP puede iniciar el procedimiento de determinación de oficio al representante legal – lo cual, si bien resguarda su derecho a defensa, procede aunque la deuda de la empresa haya sido apelada ante el Tribunal Fiscal de la Nación y aún no tenga sentencia firme. Fundan su sentencia, en el principio de interpretación de las normas que dice: “cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación”. También, en que el requisito de que la obligación intimada y apelada tenga sentencia firme, no es condición que surja de la letra de la Ley 11.683.

No obstante, es consonante y citan especialmente la doctrina precedente del fallo “Brutti Stella Maris”, del 30.03.2004, el cual menciona que para que proceda la figura de responsabilidad solidaria, debe primero intimarse al pago al deudor principal y si este no cumple con la obligación, transcurrido el plazo de quince días hábiles, debe iniciarse el procedimiento del art. 17 de la Ley 11.683 corriendo vista al representante legal de la empresa. *“...Es mediante esta última resolución a través de la cual se efectiviza la responsabilidad solidaria y, en consecuencia, el organismo recaudador sólo puede dictarla una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el*

incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena.”⁶⁶

Este último fallo de la Corte, ha modificado la postura de los tribunales precedentes, que consideraron que si la obligación fiscal del contribuyente se encontraba en discusión sin tener una sentencia firme, no podía activarse la figura del responsable solidario a los efectos de cobrar la deuda a los representantes legales. Ello en virtud, de que aún se desconocía si era procedente la pretensión fiscal.

Este pronunciamiento del Máximo Tribunal ha despertado críticas de la doctrina respecto a la inseguridad jurídica para los responsables solidarios, quienes deberán cumplimentar y satisfacer una deuda que quizá no sea legítima y válida si luego la sentencia aún pendiente de un tribunal es favorable al contribuyente.

En referencia a ello, Freytes agrega que no es necesario que un administrador o representantes demuestren que sus funciones no se relacionaban con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, si esta situación queda manifiesta en la organización societaria de la empresa y asignación de funciones a cada representante o administrador.⁶⁷

A modo de resumen, y teniendo en cuenta lo manifestado en el párrafo precedente, puede concluirse que el lineamiento seguido por los tribunales ha sido similar, sentando los requisitos para que se configure la responsabilidad solidaria del art. 8 de la Ley 11.683 en los siguientes puntos:

1. Criterio de responsabilidad subjetiva: no es condición suficiente haber ejercido alguno de los cargos enumerados en dicho artículo, sino que debe ejercer las funciones inherentes al manejo y toma de decisiones sobre los fondos de la entidad y cuestiones tributarias. Y de esta forma, poder constatar su desempeño irregular o negligente que conduzca a tomar las decisiones

⁶⁶ “Brutti Stella Maris c/ DGI”; Corte Suprema Justicia de la Nación; sentencia de fecha 30.03.2004; Dictamen del Procurador General de la Nación, Considerando Quinto; <http://servicios.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos>; fecha de consulta 08.02.2016.

⁶⁷ Freytes, Roberto O.; “Responsabilidad personal y solidaria de los directores de sociedades anónimas”, Derecho Fiscal, t. XX, pág 43, mencionado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 120.

derivadas en el incumplimiento fiscal. De igual modo, el responsable puede probar la imposibilidad de haber cumplimentado con sus deberes de “buen hombre de negocios”, diligencia y obrando de la mejor manera posible para el cumplimiento de las obligaciones y objetivos del contribuyente.

2. Incumplimiento de la obligación fiscal por parte del deudor principal: el contribuyente no debe haber cumplido con la intimación de la AFIP, lo cual se verifica vencido el plazo de la intimación de quince días. Este requisito es esencial, cuyo incumplimiento vicia de nulidad absoluta al proceso de extensión de responsabilidad solidaria al tercero.
3. Inicio del proceso de determinación de oficio – art. 17 Ley 11.683 – con la vista al responsable solidario, resguardando su derecho a defensa. En este caso, la vista debe incluir además del inicio del proceso de determinación de oficio, el inicio del sumario con las multas que pretende aplicarle, a los efectos de resguardar el ejercicio del derecho a defensa del responsable solidario. De igual modo, al concluir el proceso de determinación de oficio, el Juez Administrativo debe resolver sobre la cuestión de fondo, así como la aplicación de las sanciones.
4. Principio de legalidad: la responsabilidad solidaria en materia tributaria, solo puede ser establecida por una ley, por lo tanto debe configurarse conforme los preceptos de la Ley 11.683.
5. Principio de culpabilidad: la configuración de la responsabilidad solidaria a un tercero no es automática, sino que debe constatarse su injerencia en el manejo de fondos, participación en las decisiones económicas y fiscales, y que no exista imposibilidad en el cumplimiento de los deberes no imputable al representante legal.

En cuanto a la naturaleza sancionatoria de esta figura, en general la doctrina y jurisprudencia coinciden de manera afirmativa y contundente.

La normativa tributaria sanciona a la conducta del representante legal que omite cumplir su deber como administrador y agente tributario. La obligación impuesta personalmente al representante se relaciona con su conducta y no con el hecho

imponible en sí, ya que éste existe previamente y si es cumplimentado por el deudor principal, la responsabilidad no se extiende al tercero solidario.

Por lo tanto, dada la naturaleza represiva, es menester determinar la existencia del elemento subjetivo para extender la responsabilidad de manera solidaria hacia los representantes y administradores, la misma no opera en forma automática, sino otorgando el debido derecho a defensa de los terceros. De igual modo, en su análisis se aplican los principios del derecho penal ya desarrollados anteriormente, como: la personalidad de la pena, la carga de la prueba recae sobre quien acusa, debido a que la culpa o dolo debe probarse, no es suficiente que sea extendida en base a una presunción.

Como opiniones disidentes, puede mencionarse a Patricia Manusovich, quien sostiene que no se trata de una figura represiva, sino que opera a modo de fianza o garantía para el Fisco. Distingue entre la “responsabilidad por la deuda tributaria” y la “responsabilidad en las sanciones tributarias”, cuyo contenido sancionatorio se halla en la parte pertinente de la Ley 11.683, concluye.⁶⁸

El autor José Litvack, quien cita su posición en la obra “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario”, refuta esta premisa en virtud de que justamente la existencia de las “sanciones impropias o encubiertas” es que no están explícitamente mencionadas en la normativa como sanciones, sino que se trata de figuras que tienen consecuencias represivas sin ser reconocidas por el legislador como tal. De igual modo, comparte la acepción de que la extensión de la responsabilidad solidaria a terceros funciona como fianza o garantía para el Estado, pero ello no invalida su naturaleza sancionatoria.

⁶⁸ Manusovich, Patricia, “El responsable solidario”, IMP, 1998-A, 761, mencionado por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003, página 125.

IV- Inhabilitación de la Clave Única de Identificación Tributaria.

En el año 2012, la Administración Federal de Ingresos Públicos instauró un sistema de control de la situación tributaria de los contribuyentes a través de la Resolución General 3.358, que consistía en suspender o inhabilitar la “clave única de identificación tributaria” – en adelante CUIT – de personas jurídicas que reunieran ciertos indicios de inactividad comercial y fiscal, manifestaciones de accionar “fraudulento” a los ojos del organismo o que correspondieran a empresas inactivas comercialmente.

Este procedimiento de evaluación permanente involucraba a las Sociedades Anónimas, Sociedades de Responsabilidad Limitada, Sociedades Colectivas, Sociedades en Comandita Simple, Sociedades en Comandita por Acciones, Sociedades de Capital e Industria y Contratos de Colaboración Empresaria, exclusivamente. Y los puntos de control o “disparadores de sospecha” evaluados durante un lapso de tiempo de aproximadamente un año, eran los siguientes:

- que no registren altas en impuestos y/o regímenes, o
- no hubieren presentado declaraciones juradas determinativas desde el 1° de enero del año inmediato anterior a la citada fecha de evaluación, o
- habiendo presentado declaraciones juradas en dicho lapso, no hayan declarado: ventas en el impuesto al valor agregado, ventas o ingresos en el impuesto a las ganancias, empleados y trabajadores activos.

Ante dichas circunstancias, se procedía a la inhabilitación automática de la CUIT del contribuyente.

Esta norma reglamentaria ha sido origen de mucha controversia, críticas de la doctrina y análisis de la jurisprudencia hasta su derogación y sustitución.

En primer lugar, la consecuencia que suponía este régimen de control era intempestiva y de un magnífico impacto negativo en la actividad comercial del contribuyente, más allá de las implicancias fiscales. Para aquellas empresas que realmente desarrollaban actividades, pero presentaban alguna de estas irregularidades, se encontraban inhabilitadas para ejercer el libre comercio de manera formal y adecuada a la legislación vigente, lo cual infringía el art. 14 de la nuestra Carta Magna.

Por otra parte, la norma no establecía el procedimiento para efectuar el debido descargo y ejercer el derecho a defensa antes de que tal medida tuviera efecto. Frente a ello, el camino a seguir fue al recurso de apelación previsto en el art. 74 del Decreto Reglamentario de la Ley 11.683 ante el Director General dentro de los 15 días siguientes, el cual no tiene efecto suspensivo.

Tampoco se preveía la notificación conforme el art. 100 de la Ley 11.683, sino que establecía que la baja de la CUIT sería comunicada en el sitio “web” institucional, a través de la opción “Consultas Bajas de Oficio”.

En un principio, la rehabilitación de la CUIT supuso distintos criterios a seguir respecto a cada delegación del organismo fiscal, luego emitió notas internas a los efectos de unificar los criterios según cada caso. No obstante, la restauración de la CUIT requería de asesoramiento profesional – en general de un letrado - presentación de pruebas de la actividad comercial manifiesta de la empresa y el cumplimiento de los deberes formales pendientes a los efectos de obtener el restablecimiento de la CUIT, lo cual implicaba permanecer un período de tiempo inactivo u operando en forma deficiente.

De igual modo, muchos contribuyentes recurrieron a la justicia interponiendo una acción de amparo - como medida excepcional ante una arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, no existiendo otro remedio judicial más idóneo - en virtud de obtener el levantamiento efectivo e inmediato de la medida de inhabilitación.

La sentencia más contundente y definitiva fue de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el fallo “FDM Management S.R.L.”, declarando la inconstitucionalidad de la R.G. 3.358. Luego, el organismo recaudador interpuso un recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación que fue rechazado el 20 de agosto del año 2014, dejando firme la sentencia.

Los puntos más destacados fueron los siguientes:

1. El desempeño y proceder del organismo fiscal se circunscribe a las facultades establecidas en el art. 7 del Decreto 618/97 en cuanto a la forma y modo en que los contribuyentes y otros sujetos tributarios deben inscribirse en los distintos registros que lleve la AFIP, pero ello no supone que cuente con la potestad para

inhabilitar la CUIT. Derivar de sus funciones esta facultad, implica una violación al principio de legalidad. En el considerando sexto, se expresa: *“Por ello, resulta apropiado especificar que en materia de derechos individuales, como son los implicados en el caso bajo examen, pueden ser limitados o restringidos por ley formal del Congreso de la Nación de conformidad con lo que dispone el art. 14 del texto constitucional (Fallos: 324:4048), de tal modo que el Estado Nacional se encuentra en estos aspectos sujeto al principio de legalidad y, en lo que al caso interesa, ello impone la sumisión de las normas reglamentarias a la ley que habilita su dictado (art. 31 de la Constitución Nacional y Fallos: 307:1083). En este orden de razonamiento, ha de reconocerse que la reglamentación que se dicte debe ajustarse a los principios rectores y derechos consagrados en la norma de habilitación, ya que lo contrario importaría vulnerar los derechos reconocidos en aquella norma de superior jerarquía, desvirtuando el principio de razonabilidad de la reglamentación que surge del art. 28 de la Constitución Nacional y proscribire la alteración y restricción indebida a los derechos acordados, por el ejercicio de la función reglamentaria, pues en definitiva los reglamentos deben preservar el contenido, alcances y finalidad de las prerrogativas legalmente acordadas (Fallos: 318:1707).”*⁶⁹

2. También se cuestionó el principio de razonabilidad de la Resolución General 3.358, en tanto los medios elegidos para cumplir los fines propuestos resultan manifiestamente desproporcionados. Si bien los objetivos eran mantener actualizado el padrón de contribuyentes fiscalmente activos y combatir acciones fraudulentas, esta norma colocaba en infracción automática a todos los sujetos a los que la AFIP les canceló la CUIT, obligándolos a iniciar un procedimiento para demostrar que la medida no correspondía, siendo una clara inversión del procedimiento sancionatorio, cuando las consecuencias ya habían impactado sin poder ejercer un legítimo derecho a defensa. También, referido a este principio constitucional la Cámara expresó: *“Más allá de la referida incompetencia del organismo para desplegar acciones que excedan la verificación y fiscalización, lo cierto es que el régimen establece, en primer lugar, la cancelación de la inscripción y difiere para un segundo momento el ejercicio del derecho a defensa*

⁶⁹ “FDM Management SRL c/ AFIP – DGI – RG 3358/12 s/amparo ley 16.986”; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV; sentencia de fecha 20.02.2014; Considerando Sexto; <https://bloggerreius.files.wordpress.com/2014/03/fdm-management-srl-c-en-afip-dgi-rg-3358-2012-s-amparo-ley-16986.pdf> ; fecha de consulta 28.11.2016.

del contribuyente o afectado por esta medida, así como el dictado del acto administrativo fundado".⁷⁰

3. En el séptimo considerando, se define a esta medida como una "sanción anómala", cuestionando que la Administración Federal de Ingresos Públicos no tiene competencia para establecer sanciones, es privativo del poder legislativo – bajo el principio de legalidad -. Incluso las sanciones a los incumplimientos fiscales que intenta reprimir la resolución están establecidas en la Ley 11.683 y su Decreto Reglamentario.

Finalmente, en marzo del año 2016, se reemplaza este régimen mediante la Resolución General 3.832, la cual flexibiliza el sistema de control estableciendo un sistema de "estados administrativos" de la CUIT, sus consecuencias son establecer distintas "limitaciones a la CUIT", según las características e incumplimientos del contribuyente.

Dicho "estado administrativo" puede consultarse de manera pública o mediante la clave fiscal del contribuyente, a los efectos de conocer las limitaciones y causas de ésta para poder solucionarlo. Generalmente restituir la CUIT sin limitaciones, conlleva subsanar los incumplimientos acudiendo de manera personal a la delegación de AFIP o por apoderado, o efectuando trámites vía internet. Luego debe solicitarse la modificación del estado de la CUIT.

Los efectos varían según el origen de la limitación de la CUIT del sujeto, produciendo desde la imposibilidad de ejecutar determinados servicios con clave fiscal hasta la inhabilitación para emitir facturas de venta. También se ha modificado el modo de comunicación, dicha novedad se notifica en el servicio con clave fiscal "e – ventanilla".

De esta forma, el mecanismo de rehabilitación de la normal operatoria fiscal es más inmediato y el contribuyente puede prever las consecuencias de su proceder y como restablecerlo.

⁷⁰ "FDM Management SRL c/ AFIP – DGI – RG 3358/12 s/amparo ley 16.986"; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV; sentencia de fecha 20.02.2014; Considerando Octavo; <https://bloggerreius.files.wordpress.com/2014/03/fdm-management-srl-c-en-afip-dgi-rg-3358-2012-s-amparo-ley-16986.pdf> ; fecha de consulta 28.11.2016.

De igual modo, en la norma está previsto el recurso de apelación del art. 74 del Decreto Reglamentario de la Ley 11.683, como vía recursiva administrativa.

Por consiguiente, la Cámara Federal de Apelaciones de la Provincia de Córdoba (Secretaría Civil II – Sala B), en autos “Tambo El Descanso S.R.L. c/ AFIP s/ amparo Ley 16.986”, con fecha 08.11.2016, rechazó la solicitud del contribuyente. Ello, fundado en que la CUIT no estaba inhabilitada, simplemente se había modificado su “estado administrativo” – conforme la R.G. 3.832 - por incumplimiento a requerimientos fiscales, lo cual fue expuesto en los sistemas de AFIP. La CUIT figuraba “activa sin limitaciones”, pero se le impedía obtener la constancia de la CUIT hasta tanto respondiera a los requerimientos de información pendientes. Esta situación podía subsanarse concurriendo a la dependencia y cumplimentando las obligaciones correspondientes. El Tribunal concluyó que no existió *“una actuación definitiva del poder administrativo, que resulte lesiva por arbitrariedad o ilegalidad a los derechos de la accionante”*⁷¹. Por lo tanto, no hizo lugar al recurso de amparo, confirmando el fallo del Juez de Primera Instancia.

De esta forma, puede advertirse que el organismo fiscal ha receptado los lineamientos del fallo “FDM Management S.R.L.”, modificando el sistema de control de la situación fiscal de los contribuyentes, cumpliendo la función de ente fiscalizador, pero sin lesionar derechos y garantías constitucionales de manera arbitraria e intempestiva como el régimen anterior.

No obstante, continúa imponiendo “sanciones encubiertas” a conductas e incumplimientos formales - como la falta de presentación de declaraciones juradas, el deber de colaborar y entregar la documentación solicitada ante una fiscalización o requerimiento – cuyo régimen sancionatorio está previsto en la Ley 11.683, conforme el principio de legalidad.

Por otra parte, según el caso, este sistema de control podría transgredir los límites constitucionales impidiendo el ejercicio del libre comercio u otra actividad lícita – por ejemplo, al denegar la autorización a emitir factura, impidiendo obtener la constancia de la CUIT necesaria para entablar una relación comercial que acredite su

⁷¹ “Tambo El Descanso S.R.L. c/ AFIP s/ amparo Ley 16.986”; Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Secretaría Civil II, Sala B; sentencia de fecha 08.11.2016; Considerando IV; <http://www.diariojudicial.com/nota/76717>; fecha de consulta 28.11.2016.

inscripción ante AFIP - , obstaculizando el acceso a beneficios que son otorgados por leyes y que, conforme el principio de legalidad, no pueden ser modificados por normas de menor jerarquía, entre otros. Finalmente, será la justicia le encargada de analizar cada caso en particular y si se han afectado los derechos y garantías constitucionales de los particulares.

CONCLUSIÓN

Luego de un análisis general de las sanciones impropias y también de algunos casos más importantes y resonantes en nuestra historia y actualidad tributaria, es ineludible destacar que este instituto ha sido y es utilizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos de manera reiterada y muchas veces abusiva de los derechos y garantías constitucionales de los sujetos tributarios.

Muchos fueron los casos de sanciones impropias, imperiosa la discusión doctrinaria y más aún las voces de los jueces que han identificado este fenómeno y marcado los lineamientos que deberían seguirse para no perjudicar los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, siguen apareciendo nuevos casos, cuya naturaleza sancionatoria deberá ser analizado en casos concretos y judicializados oportunamente.

Actualmente, el organismo fiscalizador avanza en la creación de diversos registros de contribuyentes - nucleados actividad o por gozar de exenciones o beneficios fiscales otorgados por leyes -. Frente a ello, la Administración Federal de Ingresos Públicos controla y limita el acceso y goce de estos beneficios, sometiéndolo al cumplimiento de requisitos y obligaciones fiscales, que si bien es importante e inminente en su función de fiscalización y recaudación, no puede afectar derechos y garantías constitucionales como ejercer el libre comercio o actividad lícita, el principio de legalidad y el usufructo de beneficios fiscales otorgados por leyes que no condicionan su goce a controles del poder ejecutivo.

Por ejemplo puede mencionarse la creación del Registro Fiscal de Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovinas y Bubalinas, que involucra a los diferentes actores de la cadena de producción y comercialización de haciendas y carnes, instaurando un régimen de retención, percepción y pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado aplicable a las operaciones de faena y comercialización de animales y carne de ganado bovino - Resolución General (AFIP) 3.873 -.

Se trata de un régimen similar al Registro Fiscal de Operadores de Granos, ya que incluye distintas causales de suspensión y exclusión, lo cual dificulta la permanencia en la cadena de comercialización. No obstante, se excluye a la controvertida causal de conducta fiscal derivada de ajustes de fiscalización relevantes no conformados,

o conformados no regularizados. También prevé como mecanismo para ejercer el derecho a defensa, el recurso de apelación del art. 74 del Decreto 1.397 reglamentario de la Ley 11.683, el cual no otorga efectos suspensivos.

De igual modo, frente a la exclusión en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, el Tribunal Fiscal de la Nación hasta el momento se ha declarado incompetente por no reconocer su naturaleza sancionatoria, con lo cual es de esperar similar postura frente a este nuevo registro.

Otro caso reciente es la creación del Registro de Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y otras Operatorias – Resolución General (AFIP) 3.900 - , el cual limita el acceso a la exención o reducción de alícuotas de este impuesto otorgado por la Ley 25.413 y su Decreto Reglamentario 380/2001, al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente: se debe mantener una “correcta conducta fiscal”, según el criterio del organismo. De igual modo, el recurso previsto para discutir la exclusión del registro es el previsto en el art. 74 del Decreto Reglamentario de la Ley 11.683.

Es imperioso reconocer que nuestro país se ha caracterizado por mantener una importante cuota de economía informal y una consecuente evasión fiscal, indudablemente desmesurada pero a la vez fomentada por políticas económicas y gobiernos ineficientes.

Sin duda, mucho se ha avanzado en materia de fiscalización, tanto en la educación tributaria a los efectos de producir un cambio cultural, como en el avance de la tecnología, el incremento y eficiencia de los sistemas de control. No obstante, queda pendiente una importante reforma integral y consciente del sistema tributario argentino por parte de los tres poderes republicanos de gobierno, basado en sus pilares fundamentales de legalidad y capacidad contributiva, y no respondiendo a la “emergencia económica” permanente y necesidades presupuestarias. Ya que por estos objetivos se justifican “medios” ilegítimos e inconstitucionales, como la instauración de sanciones anómalas o encubiertas que impiden el ejercicio adecuado del derecho a la defensa e infligen el principio de razonabilidad y legalidad, consagrados en nuestra Constitución. Al mismo tiempo, al no reconocerse su real naturaleza punitiva, no se aplican ni tutelan los principios y garantías inherentes al derecho penal.

Frente a este avance del poder ejecutivo, solo resta acudir al remedio judicial, quien de manera criteriosa e imparcial debe limitar y restituir la lesión de los derechos y garantías de los contribuyentes. Y, de igual modo, las doctrinas y lineamientos de la jurisprudencia deberían ser receptados por los legisladores de la Nación, a los efectos de mejorar el sistema legislativo tributario argentino.

BIBLIOGRAFÍA

- Juan Oklander, “Las Sanciones Tributarias Virtuales”, Aplicación profesional N° 21, Abril 1998, <http://www.oklander.com>.
- Alejandro C. Altamirano, “Responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos. Desde la perspectiva de actuar en lugar de otro”. Tesis doctoral Universidad Rovira i Virgili, pág. 209, <http://www.tdx.cat>.
- José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erica G. Litvak, “Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario. Ensayo”, Editorial La Ley, Avellaneda, Pcia. de Buenos Aires, año 2003.
- “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L.”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 15.10.1981, Fallos: 303:1548, <http://penaleconomicouspt.blogspot.com.ar>
- Constitución de la Nación Argentina, año 1.994, Producciones Mawis S.R.L., Buenos Aires, Marzo de 2011.
- Ley N° 19.549, año 1972 y modificatorias, <http://www.infoleg.gov.ar>.
- Ley N° 11.683, año 1933 y modificatorias, <http://www.infoleg.gov.ar>.
- Ley N° 20.628 - Impuesto a las Ganancias, año 1997 y modificatorias, <http://www.infoleg.gov.ar>.
- Ley N° 24.769, año 1997 y modificatorias, <http://www.infoleg.gov.ar>.
- R.G. (AFIP) N° 129, año 1998 y modificatorias, <http://www.infoleg.gov.ar>.
- R.G. (AFIP) N° 2.300, año 2007 y modificatorias; <http://www.infoleg.gov.ar>.
- Diccionario de la Real Academia Española, <http://www.rae.es>.
- “S.A. Parafina del Plata”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 02.09.1968, Fallos 271:297, <http://www.tributario.0catch.com/fallos/Fallosinfraccional.doc>.

- Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), San José, Costa Rica, 7 al 22 de Noviembre de 1969, <http://www.oas.org>.
- Yedro Diuvigildo , “Acerca de la utilización de facturas falsas, adulteradas o apócrifas: resulta de aplicación el precepto de saludas no documentadas?”, Córdoba, diciembre del año 2000.
- Héctor B. Villegas, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, página 530, Editorial Astrea, Ciudad de Buenos Aires; novena edición, segunda reimpresión, año 2009.
- Alberto A. Guerrero. “Responsabilidad tributaria de los representantes de las personas jurídicas”. Periódico Económico Tributario. Editorial La Ley. Tomo 2003, página 79.
- “Wortman, Jorge A. y otros.”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 08.06.1993, www.csjn.gov.ar.
- “Lapiduz, Enrique con D.G.I”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 24.04.1998, www.csjn.gov.ar.
- “Krill Producciones Gráficas S.R.L.”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 08.06.1993, www.csjn.gov.ar.
- Ley de Impuesto a las Ganancias. Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97) y modificatorias. <http://www.infoleg.mecon.gov.ar>, fecha de consulta [04.03.2014](http://www.infoleg.mecon.gov.ar).
- Decreto 1344/1998. Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires, 19/11/1998. <http://www.infoleg.mecon.gov.ar>.
- Horacio D. Díaz Sieiro, Rodolfo D. Veljanovich y Leonardo Bergroth; “Procedimiento Tributario. Ley N° 11.683” ; Ediciones Macchi; Buenos Aires; 1997.
- “Radio Emisora Cultural S.A. c/ DGI”, considerando 6º; Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia de fecha 09.11.2000; www.csjn.gov.ar.

- “Red Hotelera Iberoamericana SA (TF 14372-I) c/DGI”; Corte Suprema de Justicia de la Nación” fecha de sentencia 26/08/2003, www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/139/fallo_red_hotelera.pdf.
- Grosso Sheridan, Walmyr H., “Aspectos irresueltos de las salidas no documentadas, Doctrina Tributaria ERREPAR, Mayo 2009; www.errepar.com.
- "Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. c/ DGI"; Corte Suprema de Justicia de la Nación, fecha de sentencia 31/07/2012, <http://tributarioargentino.com.ar/wp-content/uploads/2013/08/ANTU-APLICACIONES-INDUSTRIALES-INTEGRADAS-SA-TF-20958-1-C-DGI.pdf>.
- "Madelan S.A. s/recurso de apelación"; Tribunal Fiscal de Nación. Sala A., 20.03.2012, <http://www.tribunalfiscal.gov.ar>.
- “Magycam Group S.A.”; Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo, sentencia de fecha 16.10.2007; <http://data.triviasp.com.ar>.
- R.G. (AFIP) 893/2000; <http://infoleg.mecon.gov.ar>.
- “D’Ingianti, Rosario Vicente”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia de fecha 12.10.2010; www.csjn.gov.ar.
- Fernandez Luis Omar, “Impuesto a las Ganancias. Teoría – Técnica - Práctica, Ed. La Ley, segunda edición, Buenos Aires, año 2009.
- R.G. (AFIP) 2.300/2007; <http://www.infoleg.gob.ar>.
- Ranz Rodrigo, “CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN TORNO A LA RG 2.300: ¿ESTAMOS EN PRESENCIA DE UN RÉGIMEN QUE CONLLEVA BENEFICIOS FISCALES, ES OPTATIVO Y NO DISPONE SANCIONES?; Doctrina Tributaria Errepar; Octubre 2011.
- O. Balán, C. Chiaradía y otros; “La Actividad Agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales.”; Editorial la Ley; segunda edición; Buenos Aires; año 2011.
- Gianotti Germán, “Procedimiento de Suspensión o Exclusión del Registro de Operadores de Granos: Se ajusta a derecho el proceder de la AFIP-DGI?”; Errepar Doctrina Tributaria; Enero 2010.

- Dr. C.P. Rubén M. Rubiolo, “El procedimiento de exclusión del RFOG y las vías disponibles para la protección de los derechos de los contribuyentes, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas - XXXIX Jornadas Tributarias Mar del Plata, Noviembre 2009.
- “Cereales Acebal S.R.L. c/ AFIP s/ amparo.”; Corte Suprema Justicia de la Nación; sentencia de fecha 12.08.2008; <http://servicios.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos>.
- “Agro Corredora S.R.L. c/ A.F.I.P. - D.G.I. s/ amparo”; Corte Suprema Justicia de la Nación; sentencia de fecha 12.08.2008; <http://servicios.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos>.
- Guerrero Alberto A., “Responsabilidad tributaria de los representantes de las personas jurídicas”, Editorial La Ley, Periódico Económico Tributario, Tomo 2003.
- R.G. (AFIP) N° 3.358, año 2012, <http://www.infoleg.gov.ar>.
- “FDM Management SRL c/ AFIP – DGI – RG 3358/12 s/amparo ley 16.986”; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV; sentencia de fecha 20.02.2014; <https://bloggerreius.files.wordpress.com/2014/03/fdm-management-srl-c-en-afip-dgi-rg-3358-2012-s-amparo-ley-16986.pdf>.
- “Tambo El Descanso S.R.L. c/ AFIP s/ amparo Ley 16.986”; Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Secretaría Civil II, Sala B; sentencia de fecha 08.11.2016; <http://www.diariojudicial.com/nota/76717>.
- R.G. (AFIP) N° 3.832, año 2016, <http://www.infoleg.gov.ar>.
- R.G. (AFIP) N° 3.873, año 2016, <http://www.infoleg.gov.ar>.
- R.G. (AFIP) N° 3.900, año 2016, <http://www.infoleg.gov.ar>.
- Ley N° 25.413, año 2001, <http://www.infoleg.gov.ar>.
- Decreto N° 380, año 2001, <http://www.infoleg.gov.ar>.