

## LAS SANCIONES ANÓMALAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

Mario Prado Roberto Omar Albano, Rizzo, Fernanda Cabrera y Silvina Verón<sup>2</sup>  
estudiormprado@hotmail.com  
Universidad del Centro Educativo Latinoamericano

### Resumen

Desde hace décadas en nuestro país se trocó un sistema tributario por un verdadero régimen tributario, debido a sucesivas normas que superponiéndose unas a otras abandonan la sana práctica de la tributación. En ese desmadre normativo no está ausente la AFIP, quién, recurriendo a vías de hecho aplica una serie de sanciones sin sustento legal alguno, dando origen a lo que se han denominado sanciones anómalas, impropias, indirectas, etc. El presente trata de identificarlas y poner de manifiesto los problemas que tiene el sujeto pasivo de la obligación tributaria al no contar con herramientas idóneas que hagan al debido proceso. Luego de demostrar el carácter de sanción de las vías de hecho comentadas se propone una solución para resguardo de los intereses de los contribuyentes.

**Palabras clave:** sanciones anómalas – actos administrativos – naturaleza penal

### Abstract

For decades in our country, a tax system has been replaced by a real tax system, due to successive regulations that, superimposed on one another, have abandoned the sound practice of taxation. The AFIP is not absent from this regulatory mess, which, resorting to de facto means, applies a series of sanctions without any legal basis, giving rise

to what have been called anomalous, improper,

indirect sanctions. This paper attempts to identify them and to highlight the problems faced by the taxpayer in the absence of suitable tools for due process. After demonstrating the sanctioning nature of the aforementioned de facto violations, a solution is proposed to protect the interests of taxpayers.

**Key words:** anomalous penalties - administrative acts - criminal nature

### Introducción

Desde hace décadas, la República Argentina, ha trocado su sistema tributario en un verdadero régimen tributario. Esto es, el mismo no funciona como un todo armónico y vinculado, sino que, por el contrario, evidencia un funcionamiento errático, proliferando en él modificaciones momentáneas que tienen que ver habitualmente con requerimientos recaudatorios, abandonándose así, de esta manera, la sana práctica de la tributación. Esta forma de proceder le quita previsibilidad al sistema y la constante inestabilidad de las normas atenta contra la inversión y el desarrollo productivo sobre todo de las economías regionales, todo esto más allá del signo político de las autoridades de turno.

<sup>2</sup> Este trabajo expone los resultados obtenidos a partir de un proyecto de investigación titulado “Análisis de las sanciones anómalas del Sistema Tributario Argentino”, desarrollado en el marco de la FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES de la UNIVERSIDAD DEL CENTRO EDUCATIVO LATINOAMERICANO (2021-2022). Director: Prado Roberto Mario, Co Director: Rizzo Omar Albano, Asistentes de investigación: Cabrera Fernanda y Verón Silvina.

Del mencionado desmadre normativo no queda al margen la Administración Federal de Ingresos Públicos, que es la encargada del dictado de las normas que hacen a la relación fisco contribuyente, tanto en los aspectos materiales como en los formales. Cuando el organismo recaudador representado por la AFIP actúa lo debe hacer dentro del marco que las normas específicas lo permiten. Es decir que todas sus acciones deben desarrollarse bajo el paraguas del principio constitucional de legalidad.

La Administración efectúa hechos y actos administrativos. Los primeros están representados por cualquier acción llevada adelante por algún funcionario en la que no es necesaria la existencia de un acto administrativo, mientras que estos últimos, los actos administrativos propiamente dichos, deben estar encuadrados en las previsiones del artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549, quien establece los requisitos esenciales que debe contener dicho acto.

En este marco de accionar asistimos, en muchas ocasiones, a situaciones en que la Administración emite normas que colisionan con el principio de legalidad al que se hizo referencia al principio, provocándole un daño al administrado, o sea, al contribuyente de la obligación tributaria. Esto implica que la Administración recurre a vías de hecho para la aplicación de una serie de sanciones que no están contempladas en norma legal alguna

Existen innumerables ejemplos en los cuales, a partir de la aplicación en “forma automática” de diversas normas emanadas de la Administración o por inexistencia de ellas y adopción de vías de hecho, se impone a los contribuyentes sanciones que, en algunos casos, les impiden un normal desarrollo de sus actividades lícitas. A solo título de ejemplo podemos citar, baja de oficio por la aplicación del decreto 1299/98, limitaciones a la utilización de la CUIT, baja en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes, baja o suspensiones en

registros creados por la AFIP, sistema de perfil de riesgo, etc.

Todas las situaciones citadas, precedentemente, a modo de ejemplo, constituyen lo que la doctrina denomina “sanciones anómalas” o “sanciones impropias” o “sanciones indirectas”, cuyo catálogo no se agota en lo ejemplificado. Este régimen sancionatorio tiene además el agravante que en la mayoría de los casos no existe un mecanismo que permita al contribuyente ejercer su derecho de defensa con efecto suspensivo del acto administrativo. No existe norma que sustente la sanción, o cuando la hay, muchas veces existe exceso reglamentario. En efecto, una cantidad importante de las sanciones se aplican en forma sistémica, viendo el contribuyente de alguna manera diluida la posibilidad de la aplicación del debido proceso adjetivo.

La presente investigación ha tenido por objeto detectar las referidas sanciones a efectos de formular una propuesta de solución para aquellos casos en que el contribuyente, incumpliendo lo establecido por la norma, el estado tenga la posibilidad de reparación y el contribuyente pueda seguir con el desarrollo de sus actividades.

### **Consideraciones preliminares**

#### *Concepto de sanción en la Ley 11.683*

Consideramos conveniente antes de entrar al tema propiamente dicho efectuar una caracterización del tema “sanciones” a la luz de la Ley 11.683. El tema aparece desarrollado en el Capítulo VI, bajo la denominación de “intereses, ilícitos y sanciones”, interesándonos a los fines del presente los artículos 38 y 39, como así también el agregado a continuación del 38 según la Ley 25.795 y un párrafo incorporado al mismo según la Ley 26.044, como así también los agregados a continuación del 39 por las Leyes 25.795, 27.430 y 26.044.

Una primera cuestión a dilucidar remite al carácter o naturaleza de lo que en general podríamos denominar el “ilícito tributario”. Tal como sucede habitualmente al tratar

este tipo de temática las posturas son variables, es decir, si este tipo de injusto corresponden a lo que podría denominarse el derecho penal tradicional o clásico o bien si se trata de un tipo penal especial. Es decir, un derecho penal administrativo, cuestión tradicional en el derecho penal alemán (Giuliani Fonrouge 1997).

La doctrina adopta tres posturas: una penalista (la infracción tributaria no se diferencia en nada del derecho penal común), otra administrativista (donde el derecho penal tributario es una rama del derecho penal administrativo) y una tercera tributarista (donde el derecho tributario tiene autonomía y el derecho penal tributario es una rama de este último).

Ahora bien, vistas las posturas doctrinarias es interesante, a los fines del encuadre que se persigue, observar que ha dicho la justicia al respecto de las “infracciones tributarias”.

En el denominado fallo “Usandizaga”<sup>3</sup>, nuestro máximo tribunal en el Considerando 5º expresó “...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”.

Consecuentemente al convalidar la naturaleza penal del injusto tributario y a los fines que el mismo se configure en menester que concurran los elementos esenciales como son los aspectos objetivos y subjetivos. El primero está vinculado con la tipicidad, es decir lo que la norma describe como el hecho en sí mismo y el segundo se refiere a la intencionalidad de quién lleva a cabo la acción descripta. Y sobre el tema también se había expedido antes del fallo precedentemente citado nuestro supremo tribunal. En efecto en “Parafina del Plata”<sup>4</sup>, al analizar el efecto sancionatorio de la Ley 11.683, en el

Considerando 5º establece “...con lo que se consagra el criterio de la personalidad de la prueba, que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”. Es decir que para estar en presencia de un ilícito tributario se debe dar la concurrencia de los elementos indispensables como son la “acción”, la “tipicidad”, la “antijuridicidad” y finalmente la “imputabilidad”.

#### Funciones de AFIP

Sobre la base del encuadre anterior, nos abocaremos a continuación a la caracterización del órgano natural de aplicación de las sanciones del tipo analizado como es la Administración Federal de Ingresos Público.

La AFIP fue creada por el Decreto 618/97, reuniendo en un solo texto las funciones que hasta ese momento desarrollaban en forma paralela la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas, teniendo como misión fundamental, tal como lo establece el artículo 3º, inciso a) la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos en las normas legales respectivas<sup>5</sup>.

De la lectura del artículo surge, con claridad meridiana, que la actuación del Organismo debe llevarse a cabo de acuerdo lo establecido en normas de mayor jerarquía, tal como se advierte en los incisos que se han destacado, como son en el inciso a) los acápites 1. y 2., dentro del acápite 3 el punto IV, y en que tal vez más relación tenga con el presente trabajo es el que se encuentra en el punto 4 del referido inciso a) que nos permitimos transcribir y que textualmente dice: *Las multas, recargos, intereses, garantías y cualquier accesorio*

<sup>3</sup> Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/Fisco Nacional (DGI) s/demanda contenciosa. CSJN - 15/10/1981).

<sup>4</sup> Parafina del Plata SACI s/recurso de apelación – Impuesto a los Réditos (multa)” CSJN – 02/09/1968

<sup>5</sup> Decreto PEN (DNU) 618/97 – B.O. 14-07-1997

*que por situaciones de cualquier naturaleza puedan surgir de la aplicación y cumplimiento de las normas legales. (el destacado nos pertenece)*

Esto implica que, cualquiera de las sanciones que tratamos en el presente que pretenda ser aplicada por el ente rector en materia recaudatoria, debe necesaria e inexorablemente surgir de la aplicación y cumplimiento de las normas legales, o sea debe estar sustentada y respaldada por una norma legal, previa y de orden jerárquico superior. Va de suyo que en el tema “sanciones anómalas” lo anterior no se cumple.

#### *El acto administrativo*

Tal como expresamos en la introducción del presente trabajo el accionar del Organismo Recaudador debe llevarse a cabo con el respeto irrestricto al principio constitucional de la legalidad.

Reconociendo que existen distintas teorías respecto al alcance del concepto de legalidad (fundamentalmente la “teoría restrictiva” y la “teoría amplia”) en materia tributaria debe estarse siempre a la invocado en la “teoría restrictiva”, es decir que tanto para la creación de un tributo, como para el establecimiento de las sanciones por los incumplimientos que del mismo puedan derivarse se necesita lo que la doctrina denomina una “ley formal material”, es decir aquella que ha sorteado todos los “escollos legislativos” para convertirse en ley. Sin admitir discusión el obrar de la AFIP debe encuadrarse en el marco descripto, es decir, cumpliendo todos los principios constitucionales y fundamentalmente el de la legalidad.

Hemos señalado asimismo que la Administración ejecuta hechos y actos administrativos. Los hechos reflejan el actuar de los funcionarios donde para su accionar no necesitan de un “acto administrativo”. Pero existen otras acciones en las que, de no existir un “acto administrativo” se convierten en verdadero

“vías de hecho”, las que son contrarias a las normas que rigen el funcionamiento de la oficina recaudatoria. Consecuentemente los “actos administrativos” deben estar supeditados las previsiones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549<sup>6</sup>, quien establece los requisitos esenciales que debe contener dicho acto.

#### *Elementos esenciales del acto administrativo*

Los elementos esenciales del acto administrativo están tratados en el artículo 7 de la Ley 19.549, siendo de particular importancia y habitualmente tratados en forma conjunta los que se refieren a “causa” y “motivación”. Y el motivo de ese tratamiento “conjunto” está en el hecho que la misma ley en su redacción los vincula. En efecto, en el ya mencionado artículo 7, en su inciso b) establece que el acto administrativo “deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable”, estableciendo por su parte el inciso e) que “deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando además los recaudos indicados en el inc. b) del presente artículo”.

Los elementos mencionados son fundamentales para la validez del acto administrativo, en cuanto a sus aspectos esenciales atañe. No debemos perder de vista que la emisión del acto es una facultad discrecional de la administración y si la misma no expresa en forma concreta las razones que la llevaron a su emisión el mismo carecería de validez. La ley ha querido “proteger” al administrado al “exigir” a la administración que se manifieste o exteriorice la existencia de la causa y de la finalidad del acto que está emitiendo. Si faltare la motivación el acto es nulo.

Un fallo que conjuga ambos elementos del acto lo encontramos también en un fallo de

<sup>6</sup> Ley 19.549 – B.O. 27-04-1972 - art. 7

Cámara que de manera sumaria dijo que la motivación del acto administrativo es la explicitación de la causa, esto es la declaración de cuáles son las expresiones de las razones y las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto, y se halla contenida dentro de los "Considerandos". Aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad de la actuación de los órganos estatales. Desde el punto de vista del particular responde a una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales. Constituye un requisito referido a la razonabilidad<sup>7</sup>.

*Elementos formales del acto administrativo*  
Si importantes son los elementos esenciales, no menos trascendentes son los formales, recordando que las formalidades deben ser cumplidas por el "estado" rigiendo para los "particulares" el informalismo. A tal efecto el artículo 1, inciso c) expresa: *excusación de la inobservancia* por los interesados de exigencias formales no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente (el destacado nos pertenece). En caso de inobservancia de los requisitos formales que el acto debe contener, dicha circunstancia puede tornar el mismo nulo o no, dependiendo de diversas circunstancias. Los actos que lleva adelante la Administración constituyen actos jurídicos que se traducen en instrumentos públicos. Así lo establece el Código Civil y Comercial en el artículo 289, inciso b) cuando expresa: *los instrumentos que extienden los escribanos o los funcionarios públicos* con los requisitos que establecen las leyes, (el destacado nos pertenece). Si dicho instrumento público careciese de los elementos formales citados caería en la nulidad. Al respecto el Tribunal Fiscal de la Nación dijo que "la resolución

administrativa es nula si se omite la fecha en que el acto fue dictado"<sup>8</sup>.

Consideramos que de lo anterior se desprende que para poder actuar y generar actos jurídicos que afectan derechos de los contribuyentes la AFIP debe contar, necesariamente, con la emisión de un acto administrativo con los requisitos esenciales y formales precedentemente enunciados. De no hacerlo de esa manera estaría recurriendo a vías de hecho.

#### *Las sanciones*

Efectuadas las consideraciones anteriores nos abocaremos ahora al tratamiento específico del tema. Consideramos conveniente efectuar una aclaración previa. En la Introducción del presente trabajo hacíamos referencia a que el objetivo era identificar la mayor cantidad posible de este tipo de sanciones. Tratamos de analizar las que podemos llamar "más frecuentes" dado que, por su carácter, muchas están solapadas y se toma conocimiento recién en el momento en que son aplicadas, razón por la cual preferimos ser cautos respecto a "la cantidad" pero si, abordando la problemática que les es común a todas ellas. En el desarrollo del presente se utilizarán como sinónimos las distintas formas de denominación que la doctrina ha encontrado para referirse a ellas, "anómalas", "impropias", "indirectas", etc. No existiendo una definición o conceptualización de estas sanciones y sin pretender construir una, podemos decir que el hilo conductor o causas de las mismas, radican en algún incumplimiento formal de parte del contribuyente. Ahora bien, ese incumplimiento formal puede tener una repercusión patrimonial y convertirse en una sanción de índole material.

Nos referimos a un "catálogo de sanciones" que presenta básicamente dos problemas:

<sup>7</sup> Langer Sebastián Javier c/Prefectura Naval Argentina – Disp DPSJ. JS1 – 399/97 – Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal – 18/12/1998.

<sup>8</sup> Ferroductil SAIC. TFN. Sala D. 16/4/1974. Errepar. Procedimiento Tributario. Tomo II

a) No tienen sustento en norma legal alguna, o aun teniéndola no respetan el bloque de constitucionalidad.

b) Al no estar encuadradas como sanciones en la ley 11.683, no disponen los contribuyentes de recurso del art 76 que tienen todas las sanciones enumeradas en los artículos 38 a 50, no permitiendo en consecuencia la aplicación del recurso con carácter suspensivo

Consecuentemente nos hallamos frente a sanciones que, de manera oculta o subrepticia, surgen de las normas de jerarquía normativa que habitualmente no es precisamente una ley, y que en su aplicación por parte de la oficina fiscal no considera las causas por las cuales el sujeto pasivo cometió las mismas.

Las sanciones anómalas o impropias o atípicas o indirectas, le deben su origen a tres fuentes. En primer lugar, a una inadecuada tutela legislativa de ciertos comportamientos del contribuyente, en segundo lugar, la deficiente regulación legal en cuyo caso la Administración es proclive a privilegiar su facultad por sobre el derecho del contribuyente y por último, la pérdida de eficacia de la sanción tradicional y la reacción de parte del legislador. Las mismas tienen efectos jurídicos desfavorables evidenciando una ineficiencia autoritaria y una clara falta de precisión del ilícito.

#### *Tipos de sanciones anómalas*

Remitiéndonos al momento de pensar la realización de este trabajo, la idea primigenia era la de individualizar la “mayor cantidad de sanciones impropias” que se aplicaban por la autoridad tributaria. A poco de andar advertimos que era una tarea prácticamente imposible, dado que son innumerables, debido al hecho que, en su inmensa mayoría se encuentran camufladas dentro de distintas normas, a las cuales echa mano la administración a fin de su aplicación. Es decir que bajo un ropaje “aparente de legalidad” se esconde una

sanción a la que puede ser sometido el contribuyente.

Por lo precedente, haremos mención a aquellas que, cotidianamente, afectan a los sujetos pasivos de la relación tributaria.

A continuación, mencionamos algunas de ellas:

- Baja de oficio Decreto 1298 por falta de presentación de las DDJJ por 3 períodos.
- Bloqueo de constancia de CUIT
- Inscripción por incumplimiento de requerimiento.
- CUIT Limitada RG 3832/16
- “Pase” a emisión de Factura M por distintos motivos.
- Decaimiento de beneficios por incumplimiento a planes de facilidades de pago
- Responsabilidad solidaria por culpa o dolo por actos que la Administración reconoce como antijurídicos.
- Bloqueo de emisión de cartas de porte.
- Los actos que declaran y disponen la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.
- Aumento de base imponible del tributo.
- Quita de licencias para poder ejercer la actividad.
- Todas las referidas al Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA)
- Las que surgen de diversos regímenes de información como, por ejemplo:

Donaciones a entidades exentas (s/RG AFIP 2681 y modif.)

Régimen de información en la transferencia de vehículos usados (s/RG AFIP 2729)

Régimen de información en la transferencia de bienes

muebles registrables (s/RG AFIP 2762)  
Agentes de información de participaciones societarias y órganos de administración (s/RG AFIP 4697)  
Registro de entidades pasivas del exterior (s/RG AFIP 4697)  
Régimen de actualización de autoridades societarias (s/RG AFIP 4697)  
Régimen de información de operaciones inmobiliarias (s/RG AFIP 2820)  
Régimen de información de materiales a reciclar (s/RG AFIP 2849 y modif.)

Cabe señalar que, si bien las sanciones anómalas no están legalmente tipificadas, la costumbre, la habitualidad, han hecho que las mismas sean “tituladas” de distintas maneras, tratando de representar con su denominación el efecto que el contribuyente soporta con su aplicación

#### *Limitación al uso de la CUIT*

A través del dictado de la RG 3358<sup>9</sup>, la AFIP había creado un sistema de cancelación de la cuit para ciertos sujetos (sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades en comandita simple, etc.) en las que, a criterio del organismo recaudador, de acuerdo a evaluaciones periódicas practicadas, hubieran incumplido con alguna obligación de tipo formal (no presentar declaraciones juradas determinativas entre dos momentos establecidos, de haberlo hecho las mismas no contengan declaraciones de ventas, etc. La situación implicaba lo que podría denominarse la “defunción administrativa tributaria” del sujeto pasivo, ya que, al no

contar con la cuit, prácticamente no podía realizar ninguna actividad.

Como paliativo a la situación descripta, luego de prácticamente cuatro años, el organismo dicta la RG 3832<sup>10</sup>, que sustituye el mecanismo de cancelación por otro mecanismo consistente en una suerte de evaluación periódica de contribuyentes con distintos encuadramientos que derivan en ciertas limitaciones de acceso a servicios con clave fiscal y a determinados trámites, siendo probablemente uno de los más graves los establecidos en el artículo 3° consistente en la inclusión en la denominada “Base de Contribuyentes no Confiables”, lo que comúnmente se denominad “Base APOC” haciendo alusión a las facturas apócrifas, ya que a partir de ese momento al contribuyente se la hace prácticamente imposible continuar con el giro de sus negocios. Oportunamente nos referiremos a los recursos con que cuenta el contribuyente.

De acuerdo a la reforma del artículo 35 inciso h) de la Ley 11.683<sup>11</sup> se facultó a la Administración Federal de Ingresos Públicos a disponer de medidas preventivas tendientes a evitar la evasión tributaria tanto en lo referido a la condición de inscriptos como a la emisión de comprobantes. Entendemos que este inciso no hace más que facultar al organismo de medidas sancionatorias sin la descripción de la acción típica del ilícito tributario, la cual lo convierte en arbitrario e irrazonable.

#### *Infracciones cometidas en las resoluciones que reglamentan el Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA)*

Este sistema de información creado mediante la Resolución Conjunta 4248<sup>12</sup> emitida entre el Ministerio de Agroindustria, el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria, el Instituto Nacional de Semillas y la AFIP y reglamentada por la RG 4318<sup>13</sup> teniendo como premisa el reemplazo de distintos

<sup>9</sup> RG-AFIP 3358 – B.O. 10-08-2012

<sup>10</sup> RG-AFIP 3832 – B.O. 03-03-2016

<sup>11</sup> Ley 27.430 B.O. 29-12-2017

<sup>12</sup> RG-AFIP 4248 – B.O. 24-05-2018

<sup>13</sup> RG-AFIP 4318 – B.O. 29-10-2018

regímenes de información existentes hasta ese momento como los denominados REFOG (Registro de Operadores de Granos), TIRE (Registro de Tierras Rurales), RENSPA (que estaba vinculado al SENASA), Declaración Jurada de Siembra y Origen de Semillas, Régimen Informativo de Capacidad Productiva, entre otros. La idea podría haber sido considerada aceptable ya que, y como expresa en uno de sus “considerando” una de sus finalidades es “aumentar la calidad de los servicios provistos por el Estado incorporando Tecnologías de Información y de las Comunicaciones, simplificando procedimientos, propiciando reingenierías de procesos y ofreciendo al ciudadano la posibilidad de acceso por medios electrónicos a información personalizada, coherente e integral”. Hasta aquí y como sucede con la mayoría de estas normas, su creación obedece a un deseo o intención de brindarle a los contribuyentes mejoras o facilidades para el cumplimiento de sus obligaciones ya sean formales o materiales. Pero este sistema trae de manera solapada un sinnúmero de sanciones impropias, aplicadas de manera sistémica, contradiciendo lo que establece la propia norma y de esa manera desvirtuando la génesis de su creación.

#### *Recurso por limitación de la CUIT*

Una vez cancelada la CUIT por AFIP para ser exceptuado de la denominada base APOC impone radicar una solicitud y además presentar cierto respaldo documental. En el caso en que la petición fuese rechazada por parte de AFIP dicha negativa (en función del Art.35 Inciso h de la ley 11683), implica sostener un sine die en el estado de suspensión del contribuyente, lo que da lugar a la articulación de la vía prevista por el art 74 DR 1397/79 (Recurso de Apelación Ante el Director General), lo que deriva en una total ausencia del acto administrativo el cual le impide al contribuyente ejercer su natural e incontrovertible derecho a defenderse. Como consecuencia, se ve virtualmente condenado a la espera de una

respuesta indefinida, lo cual coloca al mismo en la obligación de acudir a la vía amparo judicial (Ley de Amparo N°16986), no siendo este el remedio más idóneo para que el contribuyente logre ser excluido de la base APOC, pero en el mejor de los pronósticos, llegara a intimar a AFIP para que esta emite finalmente el correspondiente acto administrativo debidamente fundado, confirmando en su caso la inclusión de la base APOC como resulta ser práctica habitual. También el contribuyente debe formalizar el correspondiente recurso administrativo acompañado de la solicitud de pronto despacho como instancia previa al acceso de la vía ordinaria en cuyo marco correspondería impugnar el acto administrativo dictado.

Siendo la regla general para AFIP el silencio y la consecuente ausencia en el dictado del acto administrativo. El contribuyente ingresado en base APOC está imposibilitado dentro de un plazo no inferior a 2 años a continuar desarrollando su actividad comercial, ejerciendo la misma en absoluta informalidad, (no puede emitir facturación, no puede contratar legalmente, no puede ingresar aportes al sistema previsional ni a la obra social en caso de tener empleados en relación de dependencia y en relación a su cartera de clientes, nadie aceptaría contratar con un contribuyente ingresado en dicha base, ya que AFIP arremeterá contra todos y cada uno de los contribuyentes que hayan contratado bienes y/o servicios de buena fe con el individuo afectado). Dichos contribuyentes, que hayan tenido operaciones con el aquel que se encuentra incluido, indefectiblemente recurrirán a un asesoramiento profesional ya que es más que probable que le sobrevendrá una actividad probatoria de modo tal de controvertir arbitrarios ajustes comerciales genuinamente concertados.

Se impone un distingo fundamental, una cosa es la detección de una usina generadora de facturación comercial apócrifa a gran escala y en forma sistémica,

lo cual sí habilita al ente impositor a aplicar con toda rigurosidad las comentadas herramientas legales.

#### *Antecedentes jurisprudenciales*

Solicitud de certificado fiscal para contratar. Resulta interesante mencionar aquí el caso "A.M.J c/AFIP s/Amaro"<sup>14</sup>

El particular, en su hora, le solicitó al Fisco Nacional el otorgamiento del Certificado Fiscal para contratar (CFPC) y éste lo desestimó por entender que mediaban ciertos incumplimientos en sus obligaciones tributarias y, por ello, lo consideró como "inhabilitado fiscalmente para contratar". Al respecto, el contribuyente, en sede administrativa, manifestó su disenso con la postura de la AFIP, quien la ratificó habiéndose agotado la instancia. Posteriormente, el particular presentó una demanda contenciosa en los términos de la ley 19.549 objetando, por un lado, el fondo del asunto y pidiendo, por el otro, una medida cautelar que fue rechazada en primera instancia, pero la discusión llegó a la instancia superior.

El Tribunal de Alzada, en su pronunciamiento, hizo lo siguiente: a) examinó, en forma pormenorizada, los antecedentes propios del asunto, b) estimó que existían otros actos administrativos denunciados como hechos nuevos que estaban relacionados con la discusión donde el ente recaudador, en sede administrativa, reconsideró su posición original, c) precisó que en materia cautelar, no se le exige a los magistrados la certeza acerca del derecho sino sólo su verosimilitud agotándose su virtualidad en el marco de lo hipotético, d) señaló la importancia de las consecuencias

perjudiciales que derivaban de la ausencia de contar con el CFPC, y e) valoró la documentación aportada por el particular. Tales razones llevaron a la Cámara a revocar el pronunciamiento recurrido y, por lo tanto, ordenó, por un lado, suspender el acto hasta el dictado de la sentencia de fondo y, por el otro, exigió a la AFIP expedirse sobre la procedencia de emitir el CFPC absteniéndose de rechazarlo por las causas referidas en el acto administrativo que motivó la acción judicial.

¿La denegatoria del CFPC es una sanción?

Uno de los aspectos más salientes que plantea la cuestión es determinar si la denegatoria del CFPC es o no una sanción. En primer lugar, algunos autores precisan que, más allá de algunas penalidades típicas del derecho fiscal tales como la multa por omisión y/o defraudación, coexisten en el régimen tributario otras sanciones conceptualizadas como virtuales, encubiertas, anómalas impropias y/o indirectas. En efecto, se dijo que "las sanciones virtuales serían el conjunto de disposiciones de carácter sustantivo o procedimental que establecen condiciones para el cómputo de deducciones o utilización de beneficios o bien atribuyendo responsabilidad solidaria a los sujetos cuando incurren en determinadas conductas, infringiendo en todos los casos verdaderos castigos de carácter represivo"

A su vez, se sostuvo también: "*Entendemos que el acto administrativo denegatorio o de caducidad del certificado constituye una verdadera sanción indirecta*". Lo calificamos así ya que previo a otorgar el certificado la AFIP pondera la conducta fiscal del contribuyente como disvaliosa o no frente al ordenamiento tributario formal o material. De esta manera si el órgano fiscal considera que el contribuyente tuvo una conducta fiscal irregular, deniega el certificado, cercenando la posibilidad del contribuyente a ser oferente del Estado Nacional, lo que a nuestro entender constituye una verdadera sanción (...) De

<sup>14</sup> A.M.J. c/AFIP-DGI s/amparo Ley 16.986 – Cámara Federal de Córdoba – Sala A – Firme

CSJN 10-06-2021 por rechazo de recurso extraordinario del Fisco.

esta manera, reiteramos, la quita o denegación del certificado fiscal constituye una verdadera "sanción", ya que la RG<sup>15</sup> tuvo por finalidad imposibilitar que los contribuyentes que tengan una conducta fiscal irregular estén habilitados para ser oferentes del Estado Nacional...".

#### *La denegatoria del CFPC y su naturaleza jurídica*

Habiéndose señalado que la denegatoria del CFPC configura una sanción, se deduce que su naturaleza jurídica es de carácter penal y, por ello, le son aplicables a este instituto los principios generales propios del derecho represivo.

La Corte Federal, en el curso de su historia institucional y con el dictado de numerosas decisiones tales como "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL"(ver cita N° 3), "Cosecha Cooperativa Seguros Limitada"<sup>16</sup> y "Fizman y Compañía SCA c. DGI"<sup>17</sup> del 15-10-81, 14-2-89 y 23-6-09 respectivamente, consideró que las multas aplicadas por el Fisco eran una sanción de naturaleza penal y, por ende, resultaba viable la aplicación del principio de la personalidad de la pena en materia de sanciones fiscales no bastando para su materialización la mera verificación del elemento objetivo sino también el subjetivo.

Es susceptible de mención que no sólo las multas tributarias tienen naturaleza penal, sino también este criterio fue aplicable a otras sanciones propias del derecho tributario, tales como la clausura, el comiso de alcoholes, la caducidad de planes de facilidades de pago, la pérdida de un porcentaje de reintegro de un ahorro compulsivo, entre otros.

Asimismo, esta posición encuentra fundamento en la nueva redacción de la Ley Penal Tributaria<sup>18</sup> que, en su art. 14, prescribe: "Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido

realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

(...) 3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años...".

En otras palabras, la incorporación de esta enmienda en la Ley Penal Tributaria permite ratificar que la denegatoria del CFPC no sólo es una sanción, sino también que su naturaleza legal es de índole represiva.

#### **Conclusiones**

A partir del análisis del antecedente jurisprudencial del certificado fiscal para contratar, si se parte de la premisa de que la denegatoria del CFPC es una sanción de naturaleza penal, se observa que el mecanismo defensivo previsto por la RG 1814 consistente en el recurso de apelación ante el director general de la AFIP, previsto en el art. 74 del DRLPT, tiene un carácter devolutivo (y no suspensivo) y esto amerita serios reparos legales por afectar principios fundamentales que gobiernan la materia tributaria. En efecto, en este caso y en todas las sanciones anómalas señaladas a lo largo del presente, como así también y como se expresó oportunamente, en aquellas que no fueron mencionadas pero que participan de la misma característica, se infringe el principio de tutela judicial efectiva.

La vía recursiva establecida por el art 74 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario<sup>19</sup> al tener un carácter devolutivo, deja abierta la posibilidad de aplicar una sanción de carácter penal sin que el administrado cuente con una revisión judicial suficiente, siendo contrario al derecho de defensa del

<sup>15</sup> RG-AFIP 1814 – B.O. 11-01-2005

<sup>16</sup> CSJN -Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada c/Pcia. de Buenos Aires – 14-02-1989

<sup>17</sup> CSJN – Fizman y Compañía SCA c/DGI – 23-06-2009

<sup>18</sup> Ley 24.769 – B.O. 13-01-1997. Modificación artículo 14 por Ley 24.735 – B.O. 28-12-2011

<sup>19</sup> Decreto 1397/79 – B.O. 25-07-1979

particular, establecido en el art. 18 de la CN y plenamente reconocidos en los múltiples convenios internacionales a los que adhirió la República Argentina.

Existe ya una unanimidad en la doctrina que establecen el requisito de la razonabilidad como fundamento de la validez de los actos de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), como derivación razonada de los principios constitucionales de legalidad e igualdad ante la ley, ya que si bien es cierto que el Estado Nacional tiene la atribución de diseñar la política económica, no es menos cierto que en un Estado de Derecho los principios constitucionales está por encima de los gobiernos. Éste y no otro es el fundamento del sistema democrático de derechos: proteger a los ciudadanos de los actos de la actividad arbitraria de los poderes del Estado. A su vez, una actividad arbitraria cuando carece de razonabilidad.

Las sanciones anómalas, impropias, atípicas o indirectas, tienen características particulares que podemos detallar a continuación:

- 1) La carga de la prueba para el sujeto pasivo termina siendo un castigo para el mismo además de afectarlo económicamente, (falta de objetividad),
- 2) La Administración no tiene en cuenta las causales de exculpación, atenuación o agravamiento que pudieron causar la conducta del contribuyente,
- 3) La automaticidad en la aplicación por parte de la Administración negando al contribuyente cualquier posibilidad de defensa, teniendo que ser el mismo quien soporte el castigo impuesto en cuanto a su aplicación o la graduación de los efectos (automaticidad),

#### **Bibliografía**

1. Giuliani Fonrouge, C. (1997). Derecho Financiero. Volumen II, 6ª edición. Depalma.
2. Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/Fisco Nacional (DGI) s/demanda contenciosa. CSJN - 15/10/1981).
3. Parafina del Plata SACI s/recurso de apelación – Impuesto a los Réditos (multa)” CSJN – 02/09/1968.
4. Decreto PEN (DNU) 618/97 – B.O. 14-07-1997.
5. Ley 19.549 – B.O. 27-04-1972, art. 7.

Éstas son las características que fundamentan, que al no ser reconocidas o tipificadas como sanciones explícitas, generan restricciones a las mínimas garantías penales.

Consideramos, y además así lo ha dicho la justicia, que todas estas sanciones encubiertas tienen naturaleza jurídica de sanción penal. Consecuentemente al formar parte de la categoría mencionada para que las mismas queden verificadas es necesaria la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos tal como establece la normativa de fondo. Admitir lo contrario es ir contra los principios fundamentales del derecho.

Por otra parte, al no contar el sujeto pasivo de una herramienta que le permite ejercer el legítimo derecho de defensa, salvo el recurso establecido en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la ley de rito, nos encontramos ante el grotesco jurídico, en caso de ser sancionado, a recurrir la sanción aplicada por ante quién impuso la misma, con el previsible resultado negativo para el sujeto pasivo de la relación tributaria.

En consecuencia es necesario, a efectos de respetar preceptos indiscutibles como el republicanismo en lo concerniente a la división de poderes, y teniendo en cuenta el carácter penal de estas sanciones, que las mismas deberían siempre estar incorporadas como ley formal dentro del capítulo de ilícitos tributarios de los artículos 38 a 50 de la ley 11.683, lo que permitiría ser impugnadas por medio del remedio procedimental del artículo 76 de la ley precedentemente citada, contando así el contribuyente con todas las garantías procesales que hacen al debido proceso adjetivo.

6. Langer Sebastián Javier c/Prefectura Naval Argentina – Disp DPSJ. JS1 – 399/97 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, 18/12/1998.
7. Ferroductil SAIC. TFN. Sala D. 16/4/1974. Errepar. Procedimiento Tributario. Tomo II.
8. RG-AFIP 3358 – B.O. 10-08-2012.
9. A.M.J. c/AFIP-DGI s/amparo Ley 16.986 – Cámara Federal de Córdoba – Sala A – Firme CSJN 10-06-2021 por rechazo de recurso extraordinario del Fisco.
10. CSJN -Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada c/Pcia. de Buenos Aires – 14-02-1989
11. CSJN – Fiszman y Compañía SCA c/DGI – 23-06-2009.
12. Ley 24.769 – B.O. 13-01-1997. Modificación artículo 14 por Ley 24.735 – B.O. 28-12-2011. Decreto 1397/79 – B.O. 25-07-1979