

SANCIONES ATÍPICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Anahí PÉREZ ¹ y Juan J. ALBORNOZ ²

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Vías de hecho de la Administración.- 3. Casos particulares.- 4. Conclusión

1. Introducción

La finalidad de las siguientes líneas es presentar la problemática que se está suscitando actualmente en materia tributaria que conlleva consecuencias para los sujetos asimilables a las infracciones administrativas y muchas veces más gravosas.

Debemos recordar que la Administración Fiscal cuenta con diversas facultades de verificación y fiscalización de los gravámenes ³ como así también de los deberes formales que deben cumplir los distintos responsables ⁴.

En los casos en que la AFIP detecte inconsistencias en los gravámenes declarados por el sujeto o cuando éste no presentase las declaraciones juradas, cuenta con el procedimiento de determinación de oficio ⁵ para arribar a la materia gravada.

1 Abogada (UBA). Profesora en Ciencias Jurídicas (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Profesora de grado y posgrado en distintas universidades

2 Abogado (UBA). Especialista en Derecho Administrativo y Administración Pública (UBA). Profesor de grado y posgrado en distintas universidades.

3 Véase a modo de ejemplo las reguladas en el artículo 35 de la ley 11.683: BO del 12/1/1993 (en adelante LPT).

4 Cabe recordar que la LPT al reglar lo atinente a los sujetos distingue entre responsables por deuda propia (art. 5); los responsables del cumplimiento de la deuda ajena -con los recursos que administran- (art. 6); los responsables en forma personal y solidaria con los deudores (art. 8); los responsables por los subordinados (art. 9); y la responsabilidad del consumidor final (art. 10).

5 Arts. 16 a 19 de la LPT.

Asimismo en esos supuestos se instruirá el pertinente sumario administrativo que puede concluir con la sanción de multa por omisión de impuestos o defraudación tributaria ⁶.

De su lado, la ley 11.683 regula distintas infracciones administrativas que acarrearán diferentes sanciones.

Véase a modo de ejemplo que ante la falta de presentación de la declaración jurada se previó una sanción de multa ⁷ al igual que ante determinados incumplimientos de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar su cumplimiento ⁸.

Asimismo, cuando se tutela la hacienda pública, además de las facultades de verificación con que cuenta la Administración, el legislador previó la sanción de multa y clausura ⁹ en casos, como ejemplo, en que no se entregaren o no se emitieran facturas, no llevaran registraciones, encarguen o transporten comercialmente mercaderías, etc.

También se estableció la sanción de multa para aquellos agentes de retención y de percepción que mantengan en su poder el impuesto en cuestión ¹⁰.

Ahora bien, en todos los casos señalados existe una manifestación de la voluntad de la Administración Fiscal por la cual aplica la sanción administrativa. Léase que la AFIP emite un acto administrativo imponiendo la sanción de que se trate luego de tramitado el sumario pertinente en el que el sujeto puede ejercer su derecho de defensa ofreciendo y produciendo prueba y, en consecuencia, recibiendo una decisión fundada ¹¹.

6 Arts. 45 y 46 respectivamente de la LPT.

7 Art. 38 de la LPT.

8 Art. 39 de la LPT.

9 Art. 40 de la LPT.

10 Art. 48 de la LPT.

11 El debido proceso adjetivo, que encuentra fundamento constitucional tanto en la garantía de la defensa que prescribe el art. 18 de la CN como en el artículo 8º del Pacto de San José de Costa Rica que al consagrar la tutela judicial efectiva se proyecta también al procedimiento administrativo (conf. CASSAGNE, Juan C., *Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, comentada y*

Ésa fue la lógica pergeñada por el legislador en materia de infracciones tributarias. Sin embargo, en la actualidad se han suscitado situaciones en las que la Administración a través del sistema informático toma decisiones sin el dictado de un acto administrativo, muchas veces más gravosas que la aplicación de una sanción, como ser la cancelación de la CUIT, el bloqueo informático, la inclusión en la base APOC, la suspensión o exclusión de registros fiscales, entre otras.

Esas situaciones, que se verán más adelante, no prevén la posibilidad de que el sujeto afectado pueda ejercer su derecho de defensa ¹² y dada la forma en que se plasman son vías de hecho de la Administración ¹³.

2. Vías de hecho de la Administración

GRECCO, con cita de AUBY-DRAGO, señala que “[l]a mayor parte de las operaciones administrativas requieren una decisión jurídica previa (acto administrativo). Si esta decisión no ha llegado a dictarse y por lo tanto falta la cobertura que autoriza y delimita los alcances de la ejecución, es evidente que el particular afectado se encuentra privado de las garantías del debido proceso adjetivo e impedido de ejercer los remedios que el ordenamiento jurídico estatuye para impugnar la decisión administrativa” ¹⁴.

Ese comportamiento material de la Administración -sigue diciendo GRECCO- debe vincularse inexorablemente con los bienes que resultan afectados por aquel obrar.

En ese sentido la Sala II de la CNCAF expresó que “a efectos

Anotada, La Ley, Buenos Aires, 2009, pág. 100, con cita de CANOSA, Armando N., “Procedimiento administrativo: Recursos y Reclamos”.

¹² Aun con las incorporaciones introducidas por la ley 27.430, que intentaron dar un viso de “legalidad” a ciertas situaciones.

¹³ Cabe recordar que la ley 19.549: BO del 27/4/1972, en su artículo 9º fija que la Administración debe abstenerse de comportamientos materiales que importen vías de hecho administrativas lesivas de un derecho o garantía constitucional.

¹⁴ GRECCO, Carlos M. “Vías de hecho administrativas” en MUÑOZ, Guillermo A. y GRECCO, Carlos M., *Fragmentos y testimonios del derecho administrativo*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1999, ps. 293 a 306.

de la configuración de las llamadas ‘vías de hecho de la Administración’, ésta deba comportarse de modo tal que su obrar material traiga aparejado la restricción o el cercenamiento de algún derecho o garantía constitucional, situación que genera -como efecto primordial- la ilicitud de dicho obrar administrativo. Ello puede derivar de la discordancia indudable entre el acto administrativo particular dictado y su ejecución material (puesta en práctica), de las modalidades de su ejecución, o de la inexistencia de decisión administrativa”¹⁵.

Llegados a este punto corresponde analizar los diferentes casos que hacen a este artículo para poder cotejar en primer lugar si estamos en presencia de actos administrativos o de vías de hecho y luego estudiar si la normativa aplicable estipula cuáles son las herramientas procedimentales o procesales con que cuentan los sujetos afectados.

3. Casos particulares

3.1. *Cancelación de la CUIT*

La Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP) a través de la resolución 3358 del año 2012 dispuso la cancelación de la Clave Única de Identificación Tributaria de determinadas sociedades comerciales regularmente constituidas (entre las que enumeró taxativamente a las SA, SC, SCS, SCA, SCeI) y de los contratos de colaboración empresaria (CCE).

Detalló que esos sujetos serían evaluados periódicamente teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la fecha de inscripción ante esa Administración Tributaria al igual que el cumplimiento dado a la obligación de presentar las respectivas declaraciones juradas.

Asimismo dispuso que una vez practicada la evaluación mencionada se procedería a la cancelación de la CUIT de los contribuyentes con fecha de inscripción previa al 1º de enero del año inmediato anterior a la fecha del proceso de evaluación que se les detecte alguna de las siguientes cuestiones: 1. que a la fecha de evaluación no re-

15 “Fernández Concepción y otros”, sentencia del 12/12/95, citada por COMADIRA, Julio R. y MONTI, L. (colaboradora), *Procedimientos Administrativos. Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Anotada y Comentada*, t. I, La Ley, Buenos Aires, 2002, p. 216.

gistren altas en impuestos y/o regímenes; 2. no hubieren presentado declaraciones juradas determinativas desde el 1º de enero del año inmediato anterior a la citada fecha de evaluación; 3. habiendo presentado declaraciones juradas en dicho lapso, no hayan declarado: A. ventas en el IVA; B. ventas/ingresos en el impuesto a las ganancias; C. empleados; D. trabajadores activos en “Mi Simplificación”.

Por otra parte, se señaló que la cancelación en cuestión será comunicada en el sitio *web* del organismo ¹⁶.

Llegados a este punto podríamos plantearnos distintos interrogantes.

Dado que la AFIP opta por aplicar la cancelación ante incumplimientos a los deberes formales, debiéramos preguntarnos si esa medida pergeñada guarda relación con el fin que pretende perseguir, es decir, si es razonable.

También debería observarse que la mencionada resolución no prevé mecanismo alguno para poder impugnar la decisión de la AFIP.

Por último, pero no por ello menos importante, debemos señalar que la Administración Fiscal no dicta un acto administrativo para cancelar la CUIT, sino que lo hace a través del sistema informático.

Planteadas así la cuestión, se puede mencionar que la medida que toma el organismo aparece como desproporcionada respecto del bien jurídico que pretende tutelar, y tampoco resulta la más idónea para ese fin.

Véase que la cancelación de la CUIT según esa resolución se dispondrá ante la violación o la falta de cumplimiento de determinados deberes formales. Esos deberes formales tienden a garantizar las facultades de verificación y fiscalización con las que cuenta la AFIP.

De ello se desprende que cancelar la CUIT -con la consecuencia de no poder emitir ninguna factura y entonces verse privado de ejercer industria lícita- pese a ser una medida apta para alcanzar el objetivo ¹⁷, no es la más idónea y resulta desproporcionada con el

¹⁶ Esta resolución fue posteriormente sustituida por la R.G. 3832/2016 que estableció un procedimiento de carácter general que será explicado más adelante.

¹⁷ En los términos de un control de evidencia que pueda hacerse en la revisión judicial. Para profundizar sobre el tema ver SAGGESE, Roberto M. A., *El control de razonabilidad en el sistema constitucional argentino*, Rubinzal-

bien jurídico tutelado.

En ese sentido cabe resaltar que la Administración Fiscal cuenta con otras herramientas más efectivas y menos gravosas para arribar a la misma finalidad, léase llevar a cabo el procedimiento de determinación de oficio de la materia gravada o el del reclamo del pago a cuenta del tributo ¹⁸.

Motivo por el cual consideramos que la mencionada cancelación debe ser tachada de irrazonable.

Si lo expuesto no convenciese al lector de la inoportunidad de la norma debemos añadirle que la cancelación opera sin que se dicte un acto administrativo, motivo por el cual atento a la restricción o el cercenamiento del derecho constitucional a ejercer industria lícita y el no poder ejercer su derecho de defensa, esa situación genera -como efecto primordial- la ilicitud de dicho obrar administrativo.

Esta última postura fue la asumida por la Sala II de la Cámara Federal de San Martín al dejar sin efecto la suspensión de la CUIT de un contribuyente ¹⁹. En similar sentido, sentencias de otros tribunales descalificaron la mentada resolución. Así, la tacharon por disponer la baja de la CUIT de una SRL, la suspensión de la autorización para operar como exportadorimportador; y, a su vez, por haberla incluido en la llamada Base APOC mediante vías de hecho, sin el dictado del correspondiente acto administrativo previo ²⁰. ¿Y qué se señaló sobre la vía procesal? Pues se admitió la acción de amparo²¹. También en la misma dirección, podemos citar un pro-

Culzoni, Santa Fe, 2010 y CLÉRICO, Laura, *El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*, Eudeba, Buenos Aires, 2009.

18 Art. 16 y ss. y 31 respectivamente de la LPT.

19 C. Fed. San Martín, Sala II, 14/11/2013, “Lunati, Pablo Alejandro c/ PEN y otro s/Amparo”.

20 FCB 34591/2014, Sala B, “Ing Trade”, que quedó firme al desestimar la Corte, el 16/9/2021, el recurso del organismo fiscal.

21 En lo que aquí interesa, la Cámara sostuvo que: a) no era necesario agotar la instancia administrativa, pues el requisito de la ausencia de recursos o remedios administrativos previos había quedado derogado implícitamente por el texto del art. 43 de la CN, el cual sólo exigía para desestimar esta vía rápida y expedita la existencia de otro medio judicial más idóneo; b) de las constancias administrativas aportadas por la demandada no surgía la

nunciamiento de la Cámara Federal de Tucumán ²² que, al revocar lo decidido por la anterior instancia, hizo lugar a la medida cautelar solicitada por la actora y ordenó al organismo recaudador que excluyera a la actora del Registro de la “Base Apoc” hasta tanto se dicte sentencia de fondo ²³.

No obstante lo dicho, es necesario reseñar aquí, respecto de la vía procesal, un precedente de la CSJN de diciembre de 2019 ²⁴ que, por remisión al dictamen fiscal, confirmó una sentencia que había rechazado la acción de amparo promovida por un contribuyente (persona física) contra la AFIP-DGI, a fin de que se lo excluyera de la denominada “base APOC” ²⁵.

existencia de acto administrativo alguno dictado por autoridad competente que dispusiera dicha medida; c) al desconocerse los motivos que indujeron a la AFIP a tomar tal determinación, se tornó imposible para el accionante el ejercicio del derecho defensa y; d) la AFIP debía abstenerse de comportamientos materiales que importaran vías de hecho administrativas, lesivas de derechos o garantías constitucionales (art. 9º de la ley 19.549)

22 FTU 37061/2013. “CAPUL SRL c/AFIP”, sentencia que quedara firme el 15/9/2015 al desestimar la Corte, por la fórmula que hace referencia a la falta de sentencia definitiva, el recurso interpuesto por el fisco.

23 Tal inclusión le había provocado la inactivación inmediata de su CUIT, viéndose imposibilitada de ejercer cualquier acto con trascendencia tributaria. Para así decidir, el tribunal de alzada señaló que correspondía tener por acreditados los requisitos previstos en el art. 230 del CPCCN y señaló que el proceder de la AFIP había sido llevado a cabo sin el dictado de un acto administrativo, colocando en infracción automática al contribuyente, obligándolo a transitar un procedimiento para demostrar la inaplicabilidad de la medida en clara inversión del procedimiento sancionatorio y del ejercicio del derecho de defensa.

24 FSA 7761/2016/2/R111 “Flores, José Antonio c/AFIP-DGI s/amparo ley 16.983”. Votos de los jueces Carlos Rosenkrantz, Elena Highton de Nolasco y Juan Carlos Maqueda.

25 Aunque vale aclarar que la Cámara, simultáneamente, había ordenado al Fisco que, a la mayor brevedad, “formalice un acto administrativo respecto de la verificación efectuada al actor, procurando adoptar esa práctica para los casos sucesivos”. En el dictamen fiscal, al que remitió el Máximo Tribunal, la procuradora, Laura Monti, funda su opinión en la índole excepcional del amparo, lo que la lleva a concluir en la improcedencia de la vía elegida, por resultar necesario un mayor debate y prueba. Sin perjuicio de ello, dejó a salvo

Ante este estado de situación la AFIP dictó la Resolución General 3832 ²⁶ por la cual sustituyó el régimen fijado por la Resolución General 3358 y estableció un procedimiento de carácter general para la evaluación periódica de los contribuyentes y responsables mediante controles sistémicos ejecutados en forma centralizada en función de los incumplimientos y/o inconsistencias que pudiese detectar.

Asimismo amplió el universo de sujetos alcanzados por la norma ²⁷, enunció las causales de limitación al acceso de los servicios *web* según el sujeto y regló que los responsables y los contribuyentes inscriptos ante esa Administración Fiscal podrán ser incluidos en la “*Base de Contribuyentes No Confiables*” cuando se detecten inconsistencias en relación a la capacidad operativa, económica y/o financiera, que difiere de la magnitud, calidad o condiciones que exteriorizan sus declaraciones juradas, los comprobantes respaldatorios emitidos, o que no reflejan la operación que intentan documentar, o la ausencia de éstos ²⁸.

Se señaló que la limitación al acceso de los servicios *web* o la inclusión en la *base de contribuyentes no confiables* sería comunicada al *domicilio fiscal electrónico*, en el servicio *e-ventanilla* o en el servicio *sistema registral/operaciones/consultas* ²⁹.

El Fisco entendió que al detectarse alguna de las causales de esos regímenes se dispondría la suspensión temporal de: las relaciones y los servicios con clave fiscal a los que hubiera adherido el responsable; los registros especiales que integran el sistema registral; las autorizaciones para emitir facturas y/o comprobantes, la visualización de las constancias de inscripción y la posibilidad de solicitar certificados de no retención y fiscal para contratar, entre otros trámites ³⁰.

Por último, regló un procedimiento vía sistema informático o presencial -según el caso- para poder revertir el encuadre y en el caso

la posibilidad de peticionar una medida precautoria, por las restricciones para operar los servicios que requieren de clave fiscal, en las instancias ordinarias.

26 BO del 3/3/2016.

27 Resolución General AFIP 3832. Art. 2.

28 Resolución General AFIP 3832. Art. 3.

29 Resolución General AFIP 3832. Art. 5.

30 Resolución General AFIP 3832. Art. 6.

de que la petición sea rechazada se dispuso que los responsables podrán interponer el recurso previsto en el artículo 74 del decreto 1397/79 ³¹.

Esta resolución fue objeto de similares críticas y, finalmente, la ley 27.430 incorporó el inc. h) al art. 35 de la ley 11.683, que dispone que el reclamo administrativo contra las medidas adoptadas por la AFIP tendrá carácter devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la CUIT, en que tendrá ambos efectos. En palabras de SPISSE, estas nuevas disposiciones no dispensan a la AFIP de respetar el debido proceso legal y dictar el pertinente acto administrativo, debidamente fundado “y los recursos o acciones que se interpongan contra las medidas adoptadas por el Organismo fiscal deben tener carácter suspensivo, no obstante lo que en contrario establece la disposición bajo comentario, con fundamento en el derecho de defensa en juicio y de la tutela judicial efectiva, atento el carácter sancionatorio de las medidas decretadas por la Administración fiscal que inciden en el ejercicio de derechos constitucionales” ³².

3.2. Bloqueo Informático

¿Qué estableció la Instrucción General 7/12 (DGA)? El bloqueo informático de las destinaciones de exportación de los contribuyentes “en situación de incumplimientos...”, es decir, ordenó el bloqueo de la CUIT para percibir los reintegros aduaneros por exportaciones que realicen aquellas empresas que estuvieran en esa situación. ¿Cuál fue la razón esgrimida por el organismo? Pues, según reza el texto, la instrucción fue dictada “atento la existencia de una importante cantidad de destinaciones de exportación, en situaciones de ‘incumplido reportado’ o ‘vencido sin cumplido reportado’ con relación al ingreso y liquidación de divisas”. Dispuso en consecuencia que la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del interior

31 BO del 25/7/1979. Art. 74: Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

32 SPISSE, Rodolfo R., “Control de constitucionalidad y de convencionalidad en materia tributaria”, en BERTAZZA, Humberto J. (dir); *Ley 11.683 de procedimiento tributario comentada*, Buenos Aires, La Ley, 2019, p. 1004.

debía remitir a la Subdirección General de Sistemas y Telecomunicaciones un listado que contenga la individualización por CUIT de los exportadores que a la fecha del último reporte del BCRA se encontrase en dichas condiciones, a los fines de que por *conducto* de esa Subdirección General, se genere un bloqueo informático por CUIT que impida, a cada una de las empresas incluidas en el listado, percibir reintegros aduaneros por las exportaciones que realicen, hasta tanto regularicen ante el BCRA la *totalidad* de las operaciones que hubiesen motivado el bloqueo.

De una primera lectura se desprende: a) que no se trata de una resolución general sino de una “instrucción” -con su nota típica de resultar “interna”-; b) que ella conlleva la potencialidad de trabar el reintegro de *todas* las exportaciones por sólo “*un* incumplimiento”, exhibiendo *prima facie* una notoria desproporción entre el hecho y la “sanción”; c) que no exige el dictado de acto administrativo alguno para resultar operativa por lo cual veda, por un lado, toda posibilidad de defensa anterior y, por otro, al tratarse de vías de hecho, no permite recurrir el “castigo” por procedimientos específicos. Por último, se exhibe cierta vaguedad del texto en cuanto a la tipificación de la conducta que configuraría la infracción.

En una serie de causas se discutió la legitimidad de esta instrucción por ser contraria, entre otras razones, al art. 18 de la CN, al derecho de propiedad y a los principios de legalidad y el debido proceso.

¿Qué vías utilizaron los contribuyentes afectados para cuestionarla? Mayormente, la del amparo por entender que, además de resultar manifiestamente ilegítima, la “sanción” -anómala por cierto- se establecía por vías de hecho impidiendo así la posibilidad de interponer acciones específicas.

¿Qué fallaron las Cámaras y qué razones dieron? En una de las causas de mayor trascendencia (FSA 41000191/2013) la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Salta, al revocar lo decidido en la instancia anterior, hizo lugar a la acción de amparo deducida por la actora (Electroquímica El Carmen) y declaró la nulidad de la mentada instrucción. Para así decidir, entendió que ella no resultaba razonable en tanto bloqueaba el pago de los reintegros por *todas* las operaciones realizadas por el exportador en lugar de proceder al bloqueo del pago de los reintegros de *la o las* operaciones puntualmente cuestionadas; y, a su vez, omitía establecer una vía recursiva determinada que garantice el derecho de defensa del

administrado ³³. Finalmente, antes de resolver el recurso extraordinario interpuesto por la DGA, la Instrucción fue derogada ³⁴ y sabido es que la Corte falla conforme las circunstancias actuales, con lo cual declaró abstracta la cuestión ³⁵.

3.3. *Inclusión en la base APOC*

¿Qué señala la Instrucción General 748/2005? Regula el procedimiento de inclusión, carga, alta, baja y modificación de los datos del registro APOC. A su vez, en el sitio oficial Web del organismo (www.afip.gov.ar) se encuentra un ícono denominado “Contribuyentes Régimen General”, entre los cuales se encuentra “Consultas”, y en ella, el link “Facturación-Facturas apócrifas”, conocido como base APOC. Allí se advierte a quienes vayan a contratar con estos sujetos que quien está allí incluido es un contribuyente fiscal que ha emitido facturas presuntamente apócrifas. Ello permite “tomar conocimiento” al consultante de que la AFIP impugnará como falsas las facturas o documentos equivalentes provenientes de aquél. La pregunta deviene inevitable, ¿quién se arriesgará a contratar con este responsable? La respuesta admite pocas dudas, el contribuyente “sospechado” cargará entonces con aquel estigma y verá afectado el ejercicio de su trabajo o industria, a pesar de tratarse de una inclusión fruto de una inspección y sin haberse llevado adelante siquiera un procedimiento previo en que se lo notifique y se le permita defenderse y/o cuestionar los cargos. ¿Alguien puede dudar de la gravedad de tal “castigo” que pretende justificarse en las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP y los correlativos deberes que de ellas emergen hacia los contribuyentes?

De nuevo observamos, al igual que en el supuesto del bloqueo informático, que la inclusión en dicha base surgiría sin necesidad

³³ Conf. en sentido similar las causas: C. Fed. Salta, 25/3/2014, “Cooperativa Tabacaleros”; C. Fed Rosario, Sala B, 16/7/2015, “Arneg Argentina” (22527/2014), “PLASA” y C. Fed. Mar del Plata, 11/3/2015, “Luis Solimeno e Hijos c/AFIP” (FMP 81008463/2012).

³⁴ Instrucciones generales AFIP 5/16 y DGA 8/16, de fecha 1° de agosto y 19 de septiembre de 2016.

³⁵ Aunque el voto de la mayoría (Maqueda-Highton-Rosatti) revoca la sentencia aplicando la doctrina “Peso” (*Fallos*, 307:2061), pero sin adentrarse en el examen de la mentada resolución.

del dictado de acto administrativo alguno en una clara violación a los principios del Derecho Administrativo y Tributario, contenidos en las leyes 11.683 y 19.549 respectivamente. En efecto, se permite aplicar una sanción al contribuyente sin que se cumpla con el debido proceso adjetivo y sin posibilidad de ejercer su derecho de defensa.

Las facultades que se le otorgan al Fisco para incluir al contribuyente en la citada base sin un procedimiento que garantice el ejercicio de tales derechos y bajo el débil fundamento de una inspección, chocan con garantías constitucionales tales como el debido proceso legal, el derecho a trabajar, a comerciar y ejercer toda industria lícita.

En el punto 3.1. comentamos algunas sentencias que incluyeron, entre sus argumentos, la descalificación de esta instrucción.

3.4. *Suspensión o exclusión del registro fiscal de operadores de granos y oleaginosas*

La RG 2300 (2007) AFIP modificó la RG 2266 y estableció un régimen de retención del impuesto al valor agregado aplicable a las operaciones de comercialización de granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosos- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas- y reglamentó el funcionamiento del Registro Fiscal de Operadores en la Compra-venta de Granos y Legumbres Secas así como un régimen especial de reintegro sistemático de determinado porcentaje de las retenciones practicadas. No obstante las “bondades” del sistema lo que se encuentra controvertido son los artículos 21 (último párrafo) ³⁶, 40 inc. b) ³⁷,

36 La solicitud de inclusión en el ‘Registro’, así como las demás solicitudes que al respecto se formulen, importan la adhesión voluntaria del responsable al presente régimen y, por tanto, su aceptación del deber de cumplir las condiciones y demás exigencias de este último, en particular las referidas a las causales de suspensión y de exclusión del ‘Registro’ y al procedimiento establecido para efectivizar tales medidas como para dejarlas sin efecto.

37 Art. 40. - Este Organismo podrá disponer la suspensión transitoria del responsable incluido en el “Registro” -excepto corredores- cuando se verifique:...b) Cualquiera de las situaciones indicadas en el Anexo VI, Apartados B o C. De resultar procedente la suspensión del responsable en el “Registro”, este Organismo publicará en el Boletín Oficial el apellido y nombres, razón social o denominación, la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), la categoría del operador de acuerdo con lo definido en el Artículo 22, las causales que motivaron la suspensión y el inciso del presente artículo en virtud del cual se dispuso dicha medida. Asimismo, este Organismo publicará en el sitio “web” institucional (<http://www.afip.gob.ar>) los aludidos datos y la Clave Bancaria

42 ³⁸, 44 ³⁹, 47 inc. b) ⁴⁰ y 50 ⁴¹.

Aquí, la diferencia esencial radica en que sí existirá acto administrativo pero, no obstante ello y más allá de la presunción de legitimidad que éstos ostentan, la posibilidad de aplicar una “sanción” de tal entidad sin que se exija siquiera un procedimiento previo de determinación de oficio se erige, a primera vista, como una manera elíptica de frustrar los efectos suspensivos que otorga la apelación del acto determinativo ante el TFN y podría llegar a leerse como una “presión” para que los contribuyentes conformen las “liquidaciones provisionales” realizadas por el Fisco. Ello por cuanto, quienes se encuentran incluidos en el “Registro” están sujetos a una retención diferencial del 8% en las operaciones de venta de granos mientras que aquellos excluidos o suspendidos abonan una alícuota del 10,5%. Por otro lado, la inscripción en el “Registro” resulta una condición

Uniforme (C.B.U.) del responsable -excepto corredor- informada y aceptada en el “REGISTRO DE CLAVES BANCARIAS UNIFORMES” con arreglo a lo previsto en la Resolución General N° 2675, a efectos de posibilitar la consulta a que se refiere el Artículo 36.

38 Art. 42.- La suspensión a que se refiere el Artículo 40 tendrá efectos a partir del segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, al de la publicación en el Boletín Oficial de los datos del responsable suspendido.

39 Art. 44.- La suspensión del responsable comprendido en alguna de las causales aludidas en el Artículo 40, inciso b), se extenderá desde el segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, al de la publicación en el Boletín Oficial de los datos del responsable suspendido y hasta tanto tenga efecto la resolución de exclusión del “Registro” conforme las previsiones del Artículo 50.

40 Art. 47. - Este Organismo podrá disponer la exclusión de un responsable incluido en el “Registro” en los siguientes casos: ...b) Responsables cuya inclusión en el “Registro” hubiera sido transitoriamente suspendida por aplicación de las previsiones del Artículo 40, inciso b). En tal caso la exclusión se efectuará mediante acto administrativo fundado.

41 Art. 50. - La exclusión del “Registro” producirá efectos a partir del quinto día corrido inmediato posterior, a aquel en que se efectúe la notificación prevista en el artículo anterior, inclusive. El responsable excluido del “Registro” por haber incurrido en alguna de las situaciones previstas como incorrecta conducta fiscal en el Anexo VI, Apartado B, puntos 1., 2., 3., 4., 6., 7., 9., 10., 11., 15. y/o 16., podrá solicitar su inclusión al mismo luego de transcurridos DOCE (12) meses contados a partir de la fecha de la notificación prevista en el Artículo 49.

esencial para el desarrollo de actividades en el mercado de granos. De todo ello puede colegirse que muchas empresas conformarán la pretensión fiscal, presentado las respectivas declaraciones juradas rectificativas, para evitar tamaño perjuicio.

Por otro lado, la vía para recurrir el acto administrativo que excluye al contribuyente del Registro es la del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683, con su consabido efecto devolutivo, es decir, que la sanción es aplicada sin revisión judicial previa y, más aun, sin siquiera haberse agotado la instancia administrativa.

Sin embargo, las diferentes salas de la CNACAF han avalado la legitimidad de esta resolución. Así, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al modificar la sentencia de primera instancia, rechazó en forma íntegra la demanda interpuesta por Molinos Río de la Plata en la causa. Cabe señalar que Molinos había promovido acción de amparo contra la AFIP a fin de que se deje sin efecto la resolución de dicho organismo que dispuso suspender a la empresa en el “Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas” por considerarla inmersa en “inconducta fiscal”. Para rechazar la acción, la Cámara sostuvo que la decisión del Fisco cumplía con las exigencias de motivación previstas en la resolución 2300, que contemplaba “los ajustes fiscales no conformados” como una de las causales de la suspensión. En este caso, la empresa fue suspendida a raíz de una determinación de oficio de impuesto a las ganancias que, a esa fecha, se encontraba apelada ante el Tribunal Fiscal. A pesar de la falta de firmeza del acto determinativo, la Cámara entendió que por más que el art. 167 de la ley 11.683 otorgue efecto suspensivo al recurso ante el Tribunal Fiscal, ese efecto se limita a la intimación de pago del impuesto, en tanto la resolución 2300 no requiere, a los fines del dictado del acto de suspensión que se examina aquí, que la determinación de oficio se encuentre firme ⁴².

42 En el mismo sentido pueden citarse las causas: “Depetris Cereales S.A. c/AFIP s/Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad” donde la CSJN el 10 de julio de 2014 rechazó, en los términos del art. 280 del CPCCN, el recurso extraordinario deducido por la actora (Expediente D.479. XLIX); “Hanan Pacha Acopio S.R.L. c/AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” (H.85.L) en la cual la sentencia del 18 de noviembre de 2014 del Máximo Tribunal aplicó la misma fórmula para desestimar la apela-

No obstante, es de destacar que existen otras sentencias, en este caso provenientes de la Cámara Federal de Córdoba que, ante igual reclamo, ordenaron incluir a la actora en el mencionado Registro pues los jueces consideraron que la denuncia penal que motivara la suspensión aún se encontraba en trámite y por el principio constitucional de inocencia, no cabía tener por ciertos los hechos que le dieron origen ⁴³.

4. Conclusión

En aquellos supuestos en que el proceder del organismo fiscal es llevado a cabo sin el dictado de un acto administrativo (v.gr. cancelación o suspensión de la CUIT, base APOC o bloqueo informático), la Administración sitúa en “infracción automática” al particular, en evidente inversión de los principios que rigen el procedimiento sancionatorio, utilizando “vías de hecho” que, como tales, carecen de respaldo normativo y se encuentran prohibidas por el art. 9 inc. a) de la ley 19.549. Y es que la gravedad de incluir a un contribuyente en la base APOC, de bloquear reintegros por exportaciones o suspender la CUIT es de tal entidad que exige, mínimamente, un acto administrativo fundado y emitido por un funcionario competente, en el marco del procedimiento del art. 71 de la LPT.

En el caso de la exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres la existencia del acto administrativo, si bien otorga mayor certeza y permite recurrirlo, no llega a salvar las objeciones de índole constitucional y legal que pueden formularse por cuanto el recurso administrativo para esta “sanción” tiene mero efecto devolutivo y, en la práctica, por el juego de los tiempos con el procedimiento de determinación de oficio -instancia que ni siquiera es requerida para habilitar la aplicación de la sanción- frustra o hace perder virtualidad a los efectos suspensivos de la apelación de la determinación ante el TFN. Ello así ya que una de las causales de la suspensión es un “ajuste no conformado”, con lo cual esta sola

ción extraordinaria y FCB 61013837/2012 (“Molyagro S.A. c/AFIP s/amparo ley 16.986”) sentencia del 3 de marzo de 2015.

⁴³ Cfr., entre otras, C. Fed. Córdoba, Sala A, 12/5/2011, “Bunge Argentina S.A. c/AFIP” (Expte. N° 267/11), que quedase firme al desestimar la CSJN, en los términos del art. 280 del CPCCN, el recurso de la AFIP (B.985.XLVII).

circunstancia -no conformar la “prevista”, es decir, no presentar la DDJJ rectificativa- dará lugar a dos situaciones que, aun no corriendo por carriles diferentes, se cruzarán: por un lado, la Administración deberá dar inicio al procedimiento de determinación de oficio -ya que, sabido es, este ajuste provisional no tiene las notas típicas de la deuda determinada-, el que una vez agotado podrá ser impugnado ante el TFN con efectos suspensivos pero, por otra parte, al no haber conformado previamente ese ajuste, la empresa cargará ya con una consecuencia (real o potencial) de igual o mayor entidad que la deuda en sí misma, esto es, la posibilidad de ser suspendida del mencionado registro. Obsérvese que se llega a la paradoja de que un contribuyente sea así sancionado por una liquidación provisoria del Fisco que podría llegar a ser modificada en la propia instancia administrativa -proceso de determinación de oficio- o revocada posteriormente en la etapa jurisdiccional.