

## **20° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA**

Consejo Profesional de Ciencias Económicas (CABA)

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17 al 19 de Octubre de 2018

### **COMISION N° 1**

#### **"Procedimiento y Ley Penal Tributaria"**

#### **DIRECTIVAS DE RELATORIA PARA LA PRESENTACION DE TRABAJOS**

En esta ocasión, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas procede a convocarnos, ni más ni menos, a la Vigésima Edición del Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, evento que, año tras año, representa un superlativo ámbito de estudio, discusión y análisis de la compleja problemática tributaria y, por ende, constituyendo casi una cita obligada para todos los profesionales apasionados por esta temática.

En nuestra función de relator en el presente simposio, cargo con el cual se nos honra, brindaremos, a través del presente informe, las pautas directrices tanto para aquellos profesionales que quieran abordar –a través de la presentación de trabajos- los temas sobre los que a continuación nos explayaremos, como para los importantes aportes que seguramente harán los eximios panelistas invitados.

Así las cosas, el tema que abordará esta Comisión será, en esencia, bidireccional –tal cual se señala literalmente en la temática a cargo de esta comisión pero entrelazados ambos integrantes del título, por un común denominador que lo constituye la ingente Reforma Tributaria impetrada por la Ley N° 27.430.

Esto es, la propuesta que aquí formulamos aparece dirigida a analizar con rigor científico una diversidad que temas que dimanen de la reforma recién citada, tanto en relación al Procedimiento Tributario –Ley N° 11.683- como a la hoy extinta Ley Penal Tributaria N° 24.769.

En función a lo señalado, nos permitimos sugerir con el alcance que cada autor de trabajo o panelista dispongan, los temas cuyo desarrollo en el seno de la comisión devendrán, casi con seguridad, en un ejercicio fructífero para los profesionales enmarcados en la temática tributaria y, en particular, en la relación fisco-contribuyente.

## **I. Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683**

### **a. Facultades de Verificación y Fiscalización**

\* Se ha señalado con acierto que *“...la fiscalización implica la intromisión legítima del ente estatal en la esfera de la actividad del contribuyente a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo tanto, hace al derecho de defensa y a la garantía del debido proceso administrativo que el particular conozca fehacientemente qué parte de su esfera privada y sobre qué asuntos alcanzará la fiscalización...”* (“Otto, Héctor Emilio c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 24/11/2016).

Sobre éste y variados pronunciamientos judiciales en el mismo sentido se estructuró cierta parte de la reforma en cuanto al subtema tratado en este acápite con la incorporación de la paradigmática “Orden de Intervención”, que bien merece un profundo análisis por la redacción dispuesta a continuación del artículo 36 añadido en el capítulo pertinente y por las excepciones a dicha “Orden” que también se incluyen en forma inmediata en un nuevo artículo agregado al recién citado.

La recién citada “Orden” no es otra que aquella que se exterioriza por el formulario de la AFIP conocido alfanuméricamente como “F.8000”, así como también ha tenido inserción legislativa el cierre o culminación de la inspección que aparece exteriorizada en la práctica por intermedio del formulario identificado como “F.8900”.

Esta incorporación explícita dentro del capítulo V de la ley de rito fiscal, caracterizado por una profunda discrecionalidad, brinda algo de luz ante la opacidad que lo caracteriza y a la vez acota una suerte de “discrecionalidad sesgada” de aquellos funcionarios que pretenden despegarse del preclaro segundo párrafo del artículo 16 el cual reza que *“Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquellos, la que solo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9, punto 1, inciso b), y 10 del decreto 618/1997”*.

No debe olvidarse que, más allá que se prevé su reglamentación, su vigencia así como sus efectos ha sido inmediata, resultando obvio recordar que no puede alterarse su espíritu por medio de cuestiones que reglamentariamente alteren la esencia del instituto.

Un punto a analizar podría ser la subsistencia de otros mecanismos de fiscalización alternativos que no reflejan ni contienen el alcance que, ahora, se exige por ley (vgr. “Fiscalización Preventiva” (F.8107) o “Fiscalización Electrónica”, entre otros “modelos”) pero que internamente podrán utilizarse como mecanismo para realizar una especie de preselección de contribuyentes a fiscalizar sin afectar derechos de éstos últimos ya que como bien lo dijo la Cámara en el fallo anotado *ab initio* constituye una garantía para el ejercicio del derecho de defensa.

\* La incorporación del nuevo “Acuerdo Conclusivo Voluntario” ha generado importantes y criteriosas diferencias en el ámbito doctrinario siendo un tema ideal para el análisis profundo y concienzudo de la profesión en el ámbito del presente simposio.

Sus alternativas, consecuencias, previsiones y otras características que reúne el mismo, aunado al momento procedimental hasta el cual puede suscribirse son cuestiones que despiertan gran cantidad de interrogantes y deberá analizarse con la seriedad que siempre caracterizó a este Simposio más allá del escepticismo natural que genera, inexorablemente, acordar en el ámbito de una eminentemente contenciosa relación fisco-contribuyente.

El análisis de institutos similares en Derecho Comparado también puede ser un punto de partida interesante para el análisis de los resultados logrados en países con vasta experiencia en la aplicación de los mismos y sus consecuencias.

El mentado “Acuerdo” instrumentado legislativamente en forma previa al procedimiento de determinación de oficio constituye una causal de suspensión de la prescripción y su no cumplimiento generaría la ejecución fiscal de lo acordado lo cual constituye una causal de interrupción.

Así como también el cumplimiento del acuerdo derivaría, posiblemente en la rectificación de las declaraciones juradas, otra causal de interrupción de la prescripción que no puede pasar desapercibido como efecto de esa “conciliación” como se la denomina en la propia normativa al hacer referencia expresamente al “caso a conciliar”.

\* La incorporación de ciertas medidas preventivas –dentro del plafón de facultades que brinda el prolífico artículo 35 del Capítulo en ciernes- como ser aquellas referidas a la condición de inscriptos de los contribuyentes –aplicables desde la “oscuridad fiscal” a lo largo de muchos años- no hace más que reconocer, ahora legalmente, lo que el Fisco Nacional viene y sigue haciendo cotidianamente, hasta aquí bajo la figura procesal administrativa de la vía de hecho, previendo curiosamente en la reforma un mera disconformidad, como último remedio procesal, para el agotamiento de la vía administrativa.

\* Otra cuestión que merece profundo análisis es la caracterización como “instrumento público” –ya que sólo pueden ser redargüidas de falsas, juicio mediante- de las actas que extienden los funcionarios o empleados públicos, sean o no firmadas por el interesado, en el marco de la actuación inspectora (cfr. art. 35, inciso c, 2° párrafo), lo cual, apriorísticamente parecería un contrasentido si tenemos en cuenta que el segundo párrafo del artículo 16 caracteriza su labor de fiscalización como acto preparatorio y por ende, ni siquiera llega a ser un acto administrativo del cual se puede presumir su legitimidad (cfr. art. 12° Ley 19.549).

Nos parece, que una cuestión es la notificación que formula tal o cual empleado u oficial notificador y otra muy distinta resulta ser la labor de dichos funcionarios y/o empleados en el marco de una inspección en forma cotidiana.

Creemos que, si bien dejamos a cargo de los participantes el desarrollo de este tema y su problemática, no podría tener el carácter de un instrumento público, por ejemplo, un acta donde un inspección sin la participación del contribuyente con su firma o firmando en disconformidad, señala que se constata la comisión de una infracción cuya aseveración sólo es redargüible de falsa a través de un juicio.

\* El Fisco Nacional insiste, y va por todo, en lo que a la “clausura preventiva” refiere como una de las medidas preventivas incluidas dentro de las facultades de verificación y fiscalización (cfr. art. 35, inc. f).

Pese a la enorme cantidad de fracasos jurisprudenciales que la han llevado al borde la inconstitucionalidad por parte del Máximo Tribunal, se redobla la apuesta y se le añaden

características que lejos están de subsanar los defectos que tenía la anterior redacción según lo señalado por amplia doctrina jurisprudencial.

Las garantías del instituto que, “brillan por su ausencia”, hacen pesar que se confía en una aplicación sana y prudente del mismo al cual, a simple vista, le falta una normativa que asegure los derechos de los contribuyentes en la ejecución de este inciso.

#### b. Infracciones y Sanciones

\* La ampliación del “catálogo” sancionatorio es algo que parece no tener fin y en materia penal la amplitud de los tipos infraccionales dan lugar a violaciones al principio de legalidad entre muchos otros.

La inclusión de criterios de atenuación y agravamiento –que antes aparecían en la “secreta” Instrucción General N° 6/2007- pretende ir corrigiendo falencias del texto legislativo que parecen quedar escasas.

La expresa incorporación de tres conceptos que hacen a la aplicación de sanciones frente a las infracciones que se tipifican como “reiteración”, “reincidencia” y “error excusable” podrá o no ser de utilidad para la graduación al aplicar las penas dispuestas y no por el sólo hecho de estar incluidas en la ley de rito fiscal, van a ser constitucionalmente válidas.

\* Párrafo aparte merece los cambios impetrados en el artículo 40 de la ley bajo estudio a los fines de este Simposio cuando elimina una de las dos sanciones que naturalmente el Fisco aplicaba en los casos allí previstos y que no le dio resultado positivo atento a que ante la gravedad de la clausura de establecimientos, en muchos pronunciamientos la jurisprudencia se volcó por aplicar solamente la sanción de multa.

Ahora, sin que la justicia tenga esa posibilidad el legislador –según proyecto originario del Poder Ejecutivo- ató a los magistrados a fallar frente a una sola sanción, la cual es, precisamente, la más grave de ambas.

Un tema para analizar que el Fisco Nacional ha dejado planteado en muchas actuaciones administrativas de este carácter resulta ser cuál es la ley más benigna en cuanto a esta modificación que aquí expresamente dejamos a expensas de los trabajos a presentar y

de las exposiciones con que nos deleitarán los panelistas la o las soluciones jurídicas que se planteen en cada caso.

Desde ya que el Fisco ha expresado que la nueva norma al eliminar una de las dos sanciones sin lugar a dudas es la más benigna pero, si por un momento suponemos –en un ejemplo absolutamente burdo y salvando las distancias- que aparecieran tipificados como hecho punible en el Código Penal, el tirar por el balcón un kilo de algodón y un kilo de hierro forjado castigando ambas conductas conjuntamente, y la reforma elimina como hecho punible tirar el kilo de algodón, sería más benigna la nueva norma ?. El seno del Simposio tiene otro tema para analizar a conciencia y sacar conclusiones y el ámbito profesional creado es propicio a estos fines.

## **II. Régimen Penal Tributario**

No podemos insertarnos en esta problemática sin antes decir que el legislador en este tema ha optado por una técnica legislativa “sinusoidal” dado que “lo penal tributario” no integra explícitamente el Código Penal ni tampoco se ha dictado una nueva “ley penal tributaria” sino que ahora, el legislador dejándonos esencialmente perplejos con esta nueva técnica, incluyó este régimen penal tributario en el art. 279 de la Ley N° 27.430 (Mega Reforma Tributaria Integral).

### **a. Delitos Tributarios**

\* Sin lugar a dudas que el primer tema a sacar a la luz generado desde la Procuración General (cfr. Resolución –PGN- N° 18/2018) ha sido el carácter o no de ley penal más benigna a los efectos que la Carta Magna consagra expresamente al nuevo régimen penal tributario o al anterior (Ley Penal Tributaria N° 24.769) atento específicamente a los cambios en las condiciones objetivas de punibilidad.

Si bien ya varios jueces se han pronunciado al respecto no existe uniformidad en cuanto a las opiniones y esto trae una suerte de “*deja vú*” de lo señalado por la Resolución N° 5/2012 de ex Procurador General, Dr. Esteban Righi y la solución que se adoptara ante dicha situación.

El aporte de nuevos argumentos enriquecerá el análisis que actualmente hagan los jueces de la circunstancia aquí planteada.

#### b. Otros temas

\* El regreso de la “bala de plata” en el artículo 16 del régimen también traerá consideraciones que serán materia de excelentes aportes al debate atento la existencia literal de términos que conciben una interpretación del legislador como mínimo, variada al utilizar el término “cancelación” –tal cual aparece en uno de los delitos cuyo título se distingue por la utilización de esta palabra y su significado en materia fiscal- o al utilizar el término “obligaciones evadidas” que deviene novedoso cuando el planteo que prevé este reingresado artículo –para que proceda- ocurre cuando aún no hay condena, y por ende, no hay evasión.

Otra cuestión interesante, quizás de mayor facilidad de análisis pero textualmente definida con cierta liviandad es el momento a partir del cual comienza a correr el plazo para el uso de lo previsto en este artículo.

\* Otro regreso es la no formulación de la denuncia penal reconociendo sanamente después de tantísimos años que las presunciones sirven para determinar la materia imponible mas no para fijar el hecho punible tal cual señalara la Corte Suprema allá por el año 1989 en la causa “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto” y en innumerables causas posteriores a la recién citada.

\* La inserción de los fiscos provinciales y de la Ciudad Autónoma cuyas haciendas públicas pasaron a ser bienes jurídicamente tutelados por esta normativa obligó al legislador a invitar a dichas jurisdicciones a adherir al Título V de este Régimen Penal Tributario, referido al procedimiento administrativo y penal, atento la facultad constitucional que poseen de dictar sus propios Códigos de forma, tema sobre el cual la curiosidad invade a los profesionales sobre cómo van a regular la aplicación de esta normativa en el marco de sus jurisdicciones.

### **III. Palabra Final**

Lo aquí señalado es solamente un pequeño apunte referencial que esperamos sirva para incentivar el debate y analizar profundamente aquellos aspectos de la reforma tributaria consagrada por la Ley N° 27.430, en lo que refiere a estas dos normativas vinculadas al Procedimiento Fiscal y al Régimen Penal Tributario.

Esperamos que la actualidad y profundización de estos temas tengan una acogida más que favorable entre los profesionales a los cuales la relación fisco-contribuyente les despierta un interés superlativo y una ansiedad por aclarar conceptos que a priori aparecen con un tinte desdibujado y motivan, más que nunca, su pleno debate y análisis en comisión.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Junio de 2018.-

Dr. (CP y Abog.) Daniel N. Malvestiti

Relator – Comisión N° 1