

Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado

---

**ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

---

**TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN**

---

Las vías de hecho en materia tributaria en el  
ámbito nacional

---

**AUTOR: LAURA VANESA SALGADO**

**TUTORA: SARA DIANA TELIAS**

DICIEMBRE 2018

---

## Resumen

La Resolución General (AFIP) 3358/2012 establecía la sanción de inhabilitación de la CUIT, que luego fue reemplazada por la Resolución General (AFIP) 3832/2016, en busca de elementos que justifiquen lo planteado en los precedentes jurisprudenciales, disponiendo una norma, en principio, más conciliatoria entre fisco y contribuyente.

Linealmente, la Resolución General (AFIP) 3985-E/2017 que establece el sistema informático denominado Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER) y la Resolución General Conjunta (MA-SENASA-INASE-AFIP) 4248/2018, que crea el Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA), contempla mecanismos similares a los planteados en las dos resoluciones mencionadas en el párrafo anterior.

Por lo cual, en este trabajo analizaremos por qué en muchos casos esto constituye una vía de hecho y, asimismo, propondremos cuáles son las vías procesales a disposición del contribuyente, tratando de conciliar en forma equilibrada sus derechos con los requerimientos del sector público, evidenciando las facultades que tienen los administradores sobre las normativas planteadas.

Por último, concluiremos si se cumple con los derechos y principios constitucionales del debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva; el principio de legalidad; el derecho de acceso al trabajo e industria lícita, y el derecho de razonabilidad. Pues, las resoluciones analizadas crean una sanción sin sustento legal y vulneran el debido proceso adjetivo, ya que el contribuyente no tiene oportunidad de defenderse, sino a posteriori de la aplicación de la sanción (Gotlib, 2014)

Finalmente, de acuerdo con las conclusiones obtenidas, realizaremos recomendaciones para crear una norma que sea lo suficientemente conciliatoria para la accionar de la administración y que el contribuyente no vea vulnerados los principios que le consagra la Constitución Nacional.

### **Palabras clave:**

1. Jurisprudencia (Cód. JEL K400)
2. Aplicación de la ley (Cód. JEL K420)
3. Derecho constitucional (Cód. JEL K1)
4. Derecho tributario (Cód. JEL K340)

## Índice

<b>I-</b>	<b>Introducción</b>	<b>1</b>
<b>II-</b>	<b>Vía de hecho administrativa</b>	<b>2</b>
	i. Concepto	
<b>III-</b>	<b>Casos</b>	<b>8</b>
	i. La inhabilitación de la CUIT	
	i. SIPER: Sistema de Perfil de Riesgo	
	ii. SISA: Sistema de Información Simplificado Agrícola	
<b>IV-</b>	<b>Acciones y recursos</b>	<b>16</b>
	i. Solicitud de rehabilitación de la CUIT ante la AFIP	
	ii. Solicitud de disconformidad ante la AFIP para el SIPER y el SISA	
	iii. Recurso de apelación ante el Director General de la AFIP	
	iv. Acción de Amparo y/o acción de amparo en conjunto de una Medida Cautelar	
<b>V-</b>	<b>Fundamentación de la inconstitucionalidad</b>	<b>24</b>
	i. Principio de legalidad	
	ii. Principio de defensa en juicio y debido proceso adjetivo	
	iii. Derecho de acceso al trabajo e industria lícita	
	iv. Derecho de razonabilidad	
<b>VI-</b>	<b>Antecedentes judiciales</b>	<b>28</b>
<b>VII-</b>	<b>Conclusiones</b>	<b>34</b>
<b>VIII-</b>	<b>Referencias bibliográficas</b>	<b>36</b>

## I- Introducción

El poder tributario está sujeto a limitaciones de orden público y jurídico en resguardo de los derechos de los ciudadanos. Una de las limitaciones es la prohibición de vías de hecho por parte de la administración pública, lo que en nuestra legislación está previsto en el orden nacional en el art. 9 de la Ley 19.549 (T.O. 1972 y sus modif.), que es de aplicación supletoria en los procedimientos reglados de la Ley 11.683 (T.O. 1998 y sus modif.) según lo establece su art. 16.

Con respecto a esto último, Gordillo (2013) afirma: “Las facultades de un órgano administrativo están regladas cuando una norma jurídica predetermina en forma concreta una conducta determinada que el particular debe seguir”.

En el art. 7° del Decreto 618/97 se le otorgan facultades al administrador federal para crear normas obligatorias. En todos los casos, las aludidas facultades tienen que ser ejercidas sin vulnerar los principios constitucionales. El ejercicio de estas facultades se realiza en forma desviada desde el plano de creación de algunas normas como en la actuación concreta en el ejercicio de facultades de verificación y fiscalización.

Asimismo, la doctrina es constante al señalar que las vías de hecho constituyen acontecimientos administrativos manifiestamente ilícitos, prohibidos, debiendo abstenerse la Administración Pública de tales prácticas a efectos de no vulnerar los derechos de los administrados (Puente, 2015).

En el presente trabajo se mostrará cómo se vulneran estos principios con el afán de aumentar la recaudación impositiva que surge de las vertientes de las finanzas públicas. Sin dudas, lograr el equilibrio fiscal es uno de los desafíos más importantes en todos los niveles de gobierno del país, y es a partir de la necesidad de recaudar que se generan injusticias para los contribuyentes.

Por lo tanto, en base a diferentes casos analizaremos estas cuestiones para demostrar las consecuencias de la vía de hecho y, asimismo, definiremos cuáles son las vías procesales a disposición del contribuyente, tratando de conciliar en forma equilibrada sus derechos con los requerimientos del sector público.

## II- Vía de hecho administrativa

### i. Concepto

La administración pública se caracteriza por ejercer su función a través de actos administrativos, contratos administrativos, simples actos, reglamentos administrativos y hechos administrativos.

Un acto administrativo es toda declaración de un poder público en el ejercicio de sus funciones administrativas, sin interesar qué órgano lo ejerce, mediante el que impone su voluntad sobre los derechos, libertades o intereses de otros sujetos públicos o privados (Gordillo, 2013).

Las decisiones administrativas se expresan a través de declaraciones intelectuales de origen unilateral o bilateral, de alcance individual o general y de efectos directos o indirectos (Dromi, 1995).

La existencia y validez de un acto administrativo depende de los requisitos esenciales previstos en el art. 7 de la Ley 19.549 (T.O. 1972 y sus modif.), que al no existir acarrear la nulidad absoluta insalvable del art. 14 de dicha ley:

- **Competencia:** Ser dictado por autoridad competente.
- **Causa:** Deberá sustanciarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable.
- **Objeto:** El objeto debe ser cierto y física y jurídicamente posible; debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos.
- **Procedimientos:** Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico.
- **Motivación:** Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en cuanto a la causa.

- **Finalidad:** Habrá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad.

Como señala Gordillo (2013): “la noción de acto administrativo, al buscar sistematizar el total de la actividad administrativa, se ubica primeramente en relación con aquella actividad administrativa apta para producir efectos jurídicos directos” (pág. III-1).

Para diferenciar acto de hecho administrativo es preciso citar los siguientes conceptos que indica Gordillo (2013):

- **Actos no jurídicos:** son decisiones de la administración que no producen efecto jurídico alguno.
- **Actos jurídicos:** son las decisiones o declaraciones que producen un efecto jurídico, esto es, que producen el nacimiento, modificación o extinción de un derecho o un deber.
- **Hechos no jurídicos:** Son todas las actuaciones materiales de la administración que no producen un efecto jurídico directo.
- **Hechos jurídicos:** La posesión de una cosa por determinado tiempo, es un hecho que produce el efecto jurídico de que esa cosa sea adquirida por prescripción.

Por otro lado, el hecho administrativo, como señala Dromi (1995), es toda actividad material, traducida en operaciones técnicas o actuaciones físicas, ejecutadas en ejercicio de la función administrativa, productora de efectos jurídicos directos o indirectos.

Además, Dromi (1995) continúa afirmando que:

El acto administrativo tiene presunción de legitimidad determinando la obligación del particular de cumplirlo, y el nacimiento de los términos para impugnarlo, transcurridos los cuales se opera la caducidad. No ocurre lo mismo con el hecho administrativo, pues no existen normas positivas que le otorguen presunción de legitimidad.

El hecho administrativo no impone deberes a los administrados (...)

Los actos administrativos viciados reciben como primera sanción la nulidad o anulación, además de la posible consecuencia de responsabilidad, mientras que los hechos son imposibles de anular, produciendo solo responsabilidad de la Administración.

En conclusión, el hecho administrativo se diferencia del acto administrativo por ser un hacer material, operación técnica o actuación física de un ente público en ejercicio de la función administrativa, mientras que el acto administrativo significa siempre una declaración intelectual de voluntad de decisión, de cognición u opinión (Dromi, 1995).

Ahora bien, el hecho administrativo se convierte en ilegítimo cuando se trata de vías de hecho administrativas que comporten un obrar manifiestamente prohibido y lesivo al orden jurídico (Dromi, 1995).

Según Dromi (1995), cuando se habla de “vías de hecho” en general, se está refiriendo a una acción material que prescinde de las vías legales para imponer un estado de cosas, una situación determinada en relación con personas o cosas. Las vías de hecho inciden decisivamente en la esfera personal de los ciudadanos, ya que restringen indebidamente los derechos y garantías individuales (Hutchinson, 1997).

En general, como señala Hutchinson (1997), la vía de hecho se opone a la vía de derecho. Ésta es el medio legal utilizado por una persona para hacer valer sus pretensiones; aquélla es el medio ilegal empleado por una persona para concretarlas. La vía de hecho administrativa es una irregularidad cometida por la administración pública contra el derecho de propiedad o contra una libertad pública.

La actividad administrativa se encuentra subordinada al principio de legalidad, por lo que todos los actos de la administración pública deben obrar en base a las normas habilitantes, aunque no necesariamente deben ser de rango legal (Hutchinson, 1997).

El art. 9° de la Ley 19.549 (T.O. 1972 y sus modif.) señala lo siguiente:

Art. 9.- La Administración se abstendrá:

- a) De comportamientos materiales que importen vías de hecho administrativas lesivas de un derecho o garantía constitucionales;
- b) De poner en ejecución un acto estando pendiente algún recurso administrativo de los que en virtud de norma expresa impliquen la suspensión de los efectos ejecutorios de aquél, o que, habiéndose resuelto, no hubiere sido notificado.

En cuanto al inc. a) el comportamiento debe ser observado por la propia administración pública, sin embargo, es posible que fuera cometida por quien no compone la estructura orgánica de la administración, pero obra en virtud de su autorización, como ser contratistas de obras públicas o concesionarios de servicios públicos (Hutchinson, 1997). La configuración de la vía de hecho exige la irregularidad del comportamiento material, situación susceptible de producirse tanto en los casos de irregularidad del comportamiento material en sí considerado, como en los de irregularidad del acto administrativo que le dio origen (Hutchinson, 1997).

Asimismo, Hutchinson (1997) afirma que:

La mayor parte de las operaciones administrativas requieren un acto administrativo previo. Si éste no ha llegado a dictarse falta la cobertura que autoriza y delimita los alcances de la ejecución y, por ende, el particular afectado queda privado de las garantías del debido proceso adjetivo (art. 1, inc. f), LPA) e impedido de ejercer los remedios que el ordenamiento jurídico establece para impugnar la decisión administrativa.

Con respecto al inc. b), la irregularidad proviene de la decisión o acto administrativo que se ejecuta. Las situaciones que comprende este inciso son aquellas que el autor carece de toda competencia en el área y, además, las que, habiendo emanado un acto administrativo de una autoridad administrativa, la decisión es ajena a la aplicación de un texto normativo, por ejemplo, imposición de tributos sin ley formal que lo permita (Hutchinson, 1997).

Por último, en cuanto a este inciso, la vía de hecho, como indica Hutchinson (1997), se refiere a los derechos emergentes de la propiedad, o bien a alguna de las libertades públicas garantizadas por el ordenamiento jurídico, incluso a la lesión de una libertad innominada.

En consecuencia, la producción de una vía de hecho generará como efecto principal la paralización de la jurisdicción contencioso-administrativo para entender en el juzgamiento de las cuestiones que de aquélla se deriven (Hutchinson, 1997).

En conclusión, la prohibición de las vías de hecho administrativas, como señala Dromi (1995), procura enmarcar la actividad administrativa dentro del principio de legalidad, de modo de imponer a la administración pública a conducirse dentro de los cánones del Estado de derecho.

En la legislación argentina, encontramos sustento de lo antedicho en la Constitución Nacional. En su art. 19 se dispone lo siguiente: “Las acciones privadas de los hombres

que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservados a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados”, y, “Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe”.

Linealmente, Cassagne (2008) afirma: “La norma consagra la prohibición a cualquier magistrado de la República para dictar actos administrativos, regular conductas generales o juzgar a personas, para inmiscuirse en lo que el artículo denomina acciones privadas de los hombres”.

Por lo tanto, podemos decir que la administración no puede intervenir en aquellos actos en que el legislador no ha establecido norma alguna o disponer prohibiciones que no emanen de un texto legal.

Por otro lado, este artículo establece la premisa de que el administrador tiene “prohibido dictar órdenes o emitir actos administrativos contrarios a las leyes positivas, a la razón o a la justicia” (Cassagne, 2008). Es decir, esta garantía constitucional establece la prohibición de arbitrariedad.

En concordancia, en el art. 28 de la Constitución Nacional, emana el principio de razonabilidad que también fundamenta la prohibición de arbitrariedad: “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.

Cassagne (2008) afirma: “Si se proyecta el principio del art. 28 de la CN a la actividad del Ejecutivo, la cláusula opera sobre el conjunto de la actividad administrativa o reglamentaria, ya se trate de actos reglados o discrecionales, en cualquiera de sus elementos constitutivos, sin que puedan alterarse los principios, derechos y garantías consagradas a los artículos 14, 16, 17 y 18, entre otros”.

En definitiva, no podrá la administración establecer limitaciones o prohibiciones más allá de lo que establecen las leyes a través de la reglamentación, esta debería ser utilizada únicamente para aclarar o agregar lo que la misma ley le consagra, por ejemplo, la forma de presentación de declaraciones juradas de impuestos o regímenes de información.

De este modo, Gordillo (2013) afirma: “Las facultades de un órgano administrativo están regladas cuando una norma jurídica predetermina en forma concreta una conducta

determinada que el particular debe seguir, o sea cuando el orden jurídico establece de antemano qué es específicamente lo que el órgano debe hacer en un caso concreto”.

Por lo que, la administración deberá actuar en forma reglada cuando una ley establezca concretamente lo que debe hacer, sin salirse de esos lineamientos ni alterando las disposiciones preestablecidas.

Por otro lado, “las facultades del órgano serán en cambio discrecionales cuando el orden jurídico le otorgue cierta libertad para elegir entre uno y otro curso de acción, para hacer una u otra cosa, o hacerla de una u otra manera” (Gordillo, 2013). Es así toda vez que el legislador dispone que ciertas cuestiones sean definidas por la administración, sin alterar, como antes mencionábamos, las normas que le otorgan ese poder.

Gordillo (2013) continúa diciendo:

(...) la actividad administrativa debe ser eficaz en la realización del interés público, pero esa eficacia (...) es en algunos casos contemplada por el legislador o por los reglamentos y en otros es dejada a la apreciación del órgano que dicta el acto; en ello estriba la diferencia de las facultades regladas y discrecionales de la administración.

Es decir, en un caso es la ley, que puede ser la Constitución, tratados internacionales, leyes, reglamentos, y en el otro, es el administrador que actúa de acuerdo con su conveniencia u oportunismo.

### III- Casos

Grecco (1980) definió a las vías de hecho como un límite a la actuación administrativa. Son las operaciones materiales que vulneran derechos y garantías individuales que no tienen una habilitación legal que generan la ilicitud del obrar de la administración y su responsabilidad patrimonial.

Por tanto, este desapego al orden jurídico administrativo se puede originar tanto en la inobservancia del procedimiento para ejecutar el acto que le da sustento como en la carencia de elementos que impiden a la actividad administrativa ajustarse a derecho, destacándose como efecto de estas vías, la lesión de derechos y garantías protegidas constitucionalmente (Puente, 2015).

A continuación, haremos un análisis de determinadas situaciones que pueden ser consideradas, a nuestro criterio, como vías de hecho de la administración y violatorias de ciertos principios constitucionales:

- i. La inhabilitación de la CUIT
- ii. SIPER: Sistema de Perfil de Riesgo
- iii. SISA: Sistema de Información Simplificado Agrícola

#### **i. La inhabilitación de la CUIT**

A través de la Resolución General (AFIP) 3358/2012, se establecía la sanción de inhabilitación de la CUIT, que luego fue reemplazada por la Resolución General (AFIP) 3832/2016.

En los considerandos de la RG 3358/2012, se exponía su propósito, justificando a este al verificar “la existencia de sociedades comerciales que no han solicitado el alta en impuestos y/o regímenes y que no han efectuado presentaciones de declaraciones juradas o que, habiéndolas presentado, no registran ventas, ingresos, ni empleados en relación de dependencia, declarados” (AFIP, 2012).

En definitiva, su fin consistía en adoptar medidas preventivas tendientes a evitar la generalización de sociedades comerciales con el objetivo de funcionar como “carpetas” o “usinas” para el desarrollo de actividades tendientes a facilitar la evasión fiscal, actuar como “plataformas” para el desarrollo de operaciones ilegales de comercio exterior,

ocultar el verdadero patrimonio de las personas físicas, y simular una situación fiscal y patrimonial distinta de la real, o generar supuestas empresas que “tercerizan” servicios para planificar nocivamente la verdadera relación laboral de las empresas y los trabajadores (AFIP, 2012).

Concluyendo que las graves consecuencias que tales prácticas poseen sobre la recaudación fiscal conllevan la necesidad de adoptar medidas preventivas tendientes a evitar su generalización y a combatir los mencionados ilícitos (AFIP, 2012).

A tal efecto, resultaba procedente disponer la cancelación de la inscripción de las sociedades comerciales regularmente constituidas y de los contratos de colaboración empresaria que reúnan tales condiciones, en todos los registros habilitados por la AFIP con las consecuencias que se determinen según la situación particular verificada (AFIP, 2012).

Cabe aclarar que la inhabilitación de la CUIT no implicaba la liberación de las obligaciones materiales y formales de cada uno de los sujetos alcanzados (AFIP, 2012).

Los sujetos alcanzados por esta resolución eran evaluados periódicamente teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la fecha de inscripción ante la AFIP y el cumplimiento dado a la obligación de presentar las respectivas declaraciones juradas (AFIP, 2012).

Una vez practicada la evaluación mencionada anteriormente, se procedía a la cancelación de la CUIT de los contribuyentes con fecha de inscripción previa al 1° de enero del año inmediato anterior a la fecha del proceso de evaluación, que:

- a) a la fecha de evaluación no registren altas en impuestos y/o regímenes, o
- b) no hubieren presentado declaraciones juradas determinativas desde el 1 de enero del año inmediato anterior a la citada fecha de evaluación, o
- c) habiendo presentado declaraciones juradas en dicho lapso, no hayan declarado:
  1. ventas en el impuesto al valor agregado,
  2. ventas/ingresos en el impuesto a las ganancias,
  3. empleados, y
  4. trabajadores activos en “Mi simplificación” (AFIP, Llave Operativa Aduanera, 2012).

Por un lado, los inhabilitados se encontraban en la imposibilidad efectiva de operar, tanto como clientes como proveedores, ya que no podían comprar bienes, insumos, servicios, importar o exportar bienes, operar en el sistema bancario, tampoco registrarse como proveedores del Estado, ni emitir comprobantes electrónicos u obtener autorización para impresión de formularios.

Asimismo, como indica Gotlib (2014): “No pueden recibir pagos de los clientes, pagar a sus proveedores ni pagar las cargas sociales ni los sueldos de los empleados. Esto genera la imposibilidad práctica de continuar con sus actividades en forma regular y podría dar lugar a un potencial reclamo de los empleados, si la situación se extiende por un período prolongado” (pág. 2).

Por otro lado, las sociedades o los contratos de colaboración empresarial se encontraban impedidos de realizar presentaciones de declaraciones juradas de sus obligaciones fiscales, tanto formales como materiales con la AFIP, implicando la comisión de omisión de impuestos y de hasta posibles denuncias penales (Gotlib, 2014).

Asimismo, la norma no tenía prevista la notificación a los contribuyentes, sino que la baja de la CUIT era comunicada en el sitio web institucional a través de la opción “Consultas Bajas de Oficio”. Dichas consultas eran de acceso libre a cualquiera que quisiera averiguar si una CUIT estaba activa o no, en tanto dicho acto podía tener relevancia comercial para los terceros en su relación con los contribuyentes. Sin embargo, no existía un padrón con detalle de todos los contribuyentes que tenían inhabilitada su CUIT (Cardelli, 2016).

En conclusión, este número identificatorio se había convertido en el medio principal para el desarrollo de las actividades económicas, siendo de suma relevancia lo que conlleva su inhabilitación, resultando un dato inseparable de su titular y provocando tediosos trámites administrativos con objeto de regularizar este número de inscripción de los cuales muchos culminan recién con sentencias de los estrados judiciales (Grosso Sheridan, 2014).

Tras varios fallos judiciales, que analizaremos más adelante en este trabajo, se promulga la Resolución General (AFIP) 3832/2016, reemplaza el procedimiento de cancelación de la CUIT dispuesto por la RG (AFIP) 3358/12 por un procedimiento de evaluación periódica de contribuyentes con distintos encuadramientos que acarrear limitaciones de acceso a servicios con clave fiscal y a determinados trámites.

En su considerando, se dispone que esta nueva resolución, que deroga la RG 3358/12, “se funda por razones de administración tributaria que aconsejan establecer un procedimiento de carácter general”, ya que antes solo regía para ciertos sujetos, 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 pudieran acaecer (AFIP, 2016).

Además, se prevén procedimientos simplificados tendientes a agilizar la regularización de los incumplimientos y/o inconsistencias detectadas, que permitan la recuperación de los servicios (AFIP, 2016).

Esta resolución establece que serán causales de limitación de los servicios con clave fiscal, en el caso de las Sociedades Anónimas, Sociedades Anónimas Unipersonales, Sociedades de Responsabilidad Limitada, Sociedades Colectivas, Sociedades en Comandita Simple, Sociedades en Comandita por Acciones, Sociedades de Capital e Industria, Uniones Transitorias de Empresas, Uniones Transitorias, Agrupaciones de Colaboración Empresaria, Agrupaciones de Colaboración y Consorcios de Cooperación, se verificará que:

- a) No registren altas en impuestos y/o regímenes a la fecha de evaluación, o
- b) no hayan presentado declaraciones juradas determinativas desde el 1 de enero del año inmediato anterior a la fecha de evaluación, o
- c) habiendo presentado declaraciones juradas vencidas desde el 1 de enero del anteúltimo año al de la fecha de evaluación (para el primer proceso: desde el 1 de enero de 2014), no hayan declarado:
  1. Ventas/compras en el impuesto al valor agregado,
  2. Ventas/ingresos/gastos en el impuesto a las ganancias,
  3. Empleados, y
  4. Trabajadores activos en “Mi simplificación”.

Serán excluidos del universo indicado en el inciso c) cuando:

- La sumatoria de los pagos correspondientes a obligaciones impositivas y previsionales efectuados desde el día 1 de enero del anteúltimo año al de la fecha de evaluación, supere el importe vigente del Salario Mínimo Vital y Móvil, que establece

periódicamente el Consejo Nacional del Empleo, la Productividad y el Salario Mínimo, Vital y Móvil, o

- hayan determinado el impuesto a la ganancia mínima presunta correspondiente a los períodos fiscales vencidos desde el 1 de enero del anteúltimo año al de la fecha de la evaluación, o

- hayan determinado el impuesto sobre los bienes personales en concepto de acciones y participaciones, correspondiente a los períodos fiscales vencidos desde el 1 de enero del anteúltimo año al de la evaluación (AFIP, 2016).

Los efectos que produce la cancelación de la CUIT son la suspensión temporal de:

- a) Las relaciones y los servicios con Clave Fiscal a los que hubiera adherido el responsable, con excepción de algunos servicios mínimos.
- b) Los Registros Especiales que integran el “Sistema Registral”.
- c) Las autorizaciones para emitir facturas y/o comprobantes, la visualización de la constancia de inscripción -incluyendo la que figura en el archivo “Condición Tributaria”- y la posibilidad de solicitar Certificados de No Retención y Fiscal para Contratar, entre otros trámites.

Respecto de los Registros Especiales Aduaneros dicho encuadramiento determinará la inhabilitación transitoria para la operación de los sistemas respectivos (AFIP, 2016).

## **ii. SIPER: Sistema de Perfil de Riesgo**

La Resolución General (AFIP) 3985-E/2017 establece el sistema informático denominado Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER), destinado a exteriorizar diferentes categorías de contribuyentes y/o responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado que se encuentran bajo jurisdicción de determinadas dependencias de la Dirección General Impositiva y/o pertenecientes a sectores y/o grupos estadísticamente homogéneos, de acuerdo con el grado de cumplimiento de sus deberes formales y materiales según la información disponible en las bases de datos de la AFIP.

Se materializa a través de este servicio web una herramienta de categorización que refleja el comportamiento fiscal del universo de contribuyentes y/o responsables, con el

fin de establecer procedimientos diferenciales relacionados con la administración de los tributos y los recursos de la seguridad social.

La evaluación que se realiza para la asignación de las distintas categorizaciones constituye un proceso objetivo de carácter permanente, en función del cumplimiento de los deberes fiscales.

De acuerdo con este servicio se califica la conducta de los contribuyentes teniendo en cuenta diferentes indicadores tales como la falta de presentación de declaraciones juradas y pago de tributos, incumplimientos formales, caducidades de planes de facilidades de pago, relación entre débito y crédito fiscal insuficiente, y ajustes de fiscalización significativos respecto de lo declarado, entre otros.

La calificación está compuesta por una tabla de cinco (5) letras:

- Categoría A: Muy bajo
- Categoría B: Bajo
- Categoría C: Medio y nuevas altas
- Categoría D: Alto
- Categoría E: Muy alto

Aquellos contribuyentes y/o responsables con una antigüedad inferior a seis (6) meses, en caso de inicio o reinicio de actividad, entendiéndose como tal el alta de impuestos en el “Sistema Registral”, serán categorizados con la letra “C”.

El sistema identifica el comportamiento fiscal y asigna una categoría concediendo o limitando los beneficios vinculados con la recaudación, devolución y/o transferencia de impuestos y recursos de la seguridad social, según corresponda.

La categoría es publicada y actualizada mensualmente a través del sitio web de la AFIP ingresando con clave fiscal en el servicio web “Sistema Registral”, opción “Trámites/SIPER”, sobre la base de la información relacionada con el contribuyente y/o responsable.

Esta norma trae por correlato la imposibilidad de acceder a los planes de facilidades de pago. Así a través de la Resolución General (AFIP) 4057-E/2017 se dispuso que de acuerdo con la categoría asignada el contribuyente tendrá acceso a los planes de facilidades para abonar en cuotas el saldo a ingresar por el Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales.

### **iii. SISA: Sistema de Información Simplificado Agrícola**

A través de la Resolución General Conjunta (MA-SENASA-INASE-AFIP) 4248/2018, se crea el Sistema de Información Simplificado Agrícola (SISA), con aplicación a partir del 01/12/2018, con el objeto de simplificar los trámites y evitar duplicaciones de información a ser remitida por los contribuyentes a distintos organismos, que reemplazará y unificará los siguientes registros y regímenes informativos vinculados a la actividad de producción de granos:

- Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas -RG (AFIP) 2300, Tít. II-;
- Registro Fiscal de Tierras Rurales Explotadas -RG (AFIP) 4096-;
- Padrón de Productores de Granos Monotributistas -RG (AFIP) 2504-;
- Régimen de Información de Capacidad Productiva de Productores de Granos -RG (AFIP) 2750-;
- Registro Nacional Sanitario de Productores Agropecuarios -R. (SENASA) 423/2014-;
- Registro de Usuario de Semillas de Soja y Trigo -R. (INASE) 80/2007-;
- y todos aquellos registros y/o regímenes informativos que los organismos determinen en el futuro.

La inscripción en el SISA es gratuita y obligatoria para todos los operadores. Con la información remitida por los operadores y la que posea la AFIP se definirá un “estado inicial de inscripción”, que será determinado en virtud de un “scoring”, teniendo en cuenta la conducta fiscal y la relacionada con otros organismos que presenta el contribuyente. El “estado que de esta forma se determine” permitirá administrar beneficios fiscales en virtud de la calificación obtenida, en reemplazo de las consecuencias que se derivan de las exclusiones o suspensiones en los registros. Es de destacar, que en esta resolución se establece un parámetro de medición para los beneficios impositivo similar al SIPER, y que no se muestran como sanciones.

La AFIP podrá determinar la recategorización de la calificación en el SISA, en las siguientes situaciones:

- Incumplimiento -total o parcial- de la obligación de informar la opción “Actividad” del módulo “Superficie/Actividad” o del módulo “Información Productiva”.

- La documentación suministrada en formato pdf o su contenido resulte apócrifo, falso o adulterado.
- Falta de correspondencia entre los datos informados y la realidad económica de la actividad desarrollada por el contribuyente, determinada mediante controles objetivos practicados con motivo de verificaciones y/o fiscalizaciones, magnitud productiva, económica y/o uso de los comprobantes que así lo ameriten.

Hasta el vencimiento de los plazos previstos, la AFIP verificará en forma automática si se subsanaron los incumplimientos comunicados, sin que resulte necesario ningún trámite adicional por parte del responsable.

La información requerida por el SISA deberá suministrarse a través de la web de la AFIP, las notificaciones y comunicaciones serán remitidas en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente y la AFIP deberá reglamentar los requisitos y condiciones para integrar el SISA, contemplando la finalidad de cada registro y el régimen informativo sustituido.

Por lo descripto anteriormente, podemos concluir que, si bien este nuevo sistema simplifica la actividad administrativa del productor agrícola, es dable destacar que los controles lo perjudicarán de tal manera que permanecer en un perfil de riesgo bajo le resultará más beneficio financieramente, pues, como veremos más adelante las acciones y recursos para defenderse de una mala categorización resultan limitados.

Por último, es de relevancia verificar la situación en cuanto al SIPER en forma periódica, a efectos de conocer la situación al momento de la comercialización de granos.

#### **IV- Acciones y recursos**

Se puede decir que el contribuyente cuenta con varias vías para solicitar la rehabilitación de la CUIT o disconformidad por la categorización en el SIPER o en el SISA, las cuales son:

- i- Solicitud de rehabilitación de la CUIT ante la AFIP.
- ii- Solicitud de disconformidad ante la AFIP para el SIPER y el SISA.
- iii- Recurso de apelación ante el Director General de la AFIP, de acuerdo con lo previsto en el art. 74 del Decreto Reglamentario 1397/1979 de la ley de Procedimiento Fiscal.
- iv- Acción de Amparo y/o acción de amparo en conjunto de una Medida Cautelar.

##### **i- Solicitud de rehabilitación ante la AFIP**

En primer lugar, debemos referirnos a que la RG 3358/2012 si bien establecía objetivamente las causales para inhabilitar la CUIT y también los pasos que debía cumplimentar el Organismo de Contralor al momento de deshabilitarla no decía nada respecto del procedimiento a seguir para la restitución de esta.

Según Gotlib (2014): “El contribuyente podría presentar una nota ante la AFIP detallando los motivos y fundamentos que justifiquen la inactividad de la compañía” (pág. 2).

En la Instrucción General Conjunta N° 932/12 (DI PyNF) y 1202/12 (DI PyNR) punto 6.1 “Casos Especiales” – Procedimiento de excepción, se establecía una funcionalidad que permitía a la dependencia delegar servicios específicos al administrador de relaciones de la persona jurídica cuya CUIT fue inactiva por encontrarse dentro de los supuestos de la RG 3358/12 (AFIP, 2012).

Las sociedades comerciales o los contratos de colaboración empresaria debían formalizar la solicitud de habilitación de servicios mediante la presentación de un formulario (F. 206 Multinota), en el que debían indicar el o los servicios para los que se requería habilitación, por ejemplo, para presentación de declaraciones juradas, pagos y/o “Mis Facilidades”.

La dependencia activaba la CUIT por 5 (cinco) días hábiles, pues para dar cumplimiento a la presentación de declaraciones juradas era de aplicación el art. 7 de la RG (AFIP) 1345/2002, aún vigente, que establece lo siguiente:

Art. 7 - En caso de inoperatividad del sistema o en el supuesto que el archivo que contiene la información a transferir tenga un tamaño superior a 2 Mb y por tal motivo no pueda ser remitido electrónicamente por el responsable -debido a limitaciones en su conexión-, los contribuyentes y responsables podrán presentar la respectiva declaración jurada en la dependencia de este organismo en la que se encuentran inscriptos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no obsta el cumplimiento de la obligación de ingreso del saldo resultante de la respectiva declaración jurada, en la fecha fijada en el cronograma de vencimientos generales que se establezca para cada impuesto o recurso de la seguridad social y período fiscal (AFIP, 2002).

En conclusión, la AFIP no habilitaría la CUIT en tanto el contribuyente no diera cumplimiento a sus obligaciones formales y/o materiales, sin necesidad de recurrir a una acción judicial como es la ejecución fiscal dispuesta en el art. 92 de la Ley 11.683 (T.O. 1998 y sus modif.), menoscabando el derecho de defensa del contribuyente (Gotlib, 2014).

En cambio, a diferencia de la RG 3358/12, en la RG 3832/2016 se incorpora en su art. 7 la forma en que se podrá regularizar la situación, disponiendo lo siguiente:

- a) constituir “Domicilio Fiscal Electrónico”, y
- b) regularizar las inconsistencias, de acuerdo con la situación de que se trate.

Asimismo, será condición para lograr el restablecimiento tener cumplidos los siguientes requisitos:

1. Registración y aceptación de los datos biométricos, según el procedimiento establecido por la resolución general 2811 y su complementaria.
2. Actualización en el “Sistema Registral” del código de actividad, de acuerdo con el Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) - F. 883, establecido por la resolución general 3537 y las que en el futuro la modifiquen.
3. Declaración y actualización, de corresponder, del domicilio fiscal, así como del domicilio de los locales y establecimientos, conforme a lo dispuesto en las resoluciones generales 10 y 2109, sus respectivas modificatorias y complementarias. Con relación al domicilio fiscal, este deberá encontrarse sin inconsistencias.

4. Alta en los impuestos según la forma jurídica adoptada por el responsable.
5. Cantidad mínima de integrantes según el tipo societario declarado.
6. Presentación de las declaraciones juradas determinativas vencidas en los últimos treinta y seis (36) meses.
7. Presentación de las declaraciones juradas informativas vencidas en los últimos doce (12) meses.
8. No encontrarse incluido en la “Base de Contribuyentes No Confiables” que se encuentra publicada en el sitio de esta Administración Federal.
9. No encontrarse caracterizado por esta Administración Federal como “Sujeto no confiable en materia de seguridad social - origen ANSeS” o como “Sujeto no confiable en materia de seguridad social - origen AFIP”.

Encontrándose regularizadas todas las situaciones antes descriptas se deberá ingresar al servicio “Sistema Registral”, menú “Registro Tributario” opción “Administración de Características y Registros Especiales”, y seleccionar “Solicitud de cambio de estado”. La aludida solicitud generará una validación sistémica, y en el caso que no se supere alguno de los controles detallados, el sistema indicará cada uno de los puntos pendientes, a fin de su regularización. El restablecimiento del estado administrativo de la CUIT tendrá efectos a partir del día siguiente de superados los controles en forma satisfactoria, con la consecuente habilitación de las relaciones y los servicios con Clave Fiscal (AFIP, 2016).

Cabe aclarar que la aplicación de este procedimiento no obsta el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que competen a la Administración, ni implica la liberación de las obligaciones materiales y formales a cargo de los sujetos alcanzados, las que deberán ser cumplidas en la medida que correspondan.

Asimismo, no excluye la aplicación de la acción de amparo o recurso de apelación ante el Director General de la AFIP, de acuerdo lo indicado en apartados anteriores en referencia a la RG 3358/12.

#### **ii- Solicitud de disconformidad ante la AFIP para el SIPER y el SISA.**

La disconformidad puede realizarse cuando el contribuyente y/o responsable considere que los motivos por los cuales se le otorgó la categoría mediante el Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER) no se condicen con la realidad, podrá efectuar una solicitud de

reconsideración a través del servicio web de la AFIP denominado “Sistema Registral” opción “Trámites/SIPER”, seleccionando “Solicitud de Reconsideración”.

Dentro de los siete (7) días corridos de efectuada dicha solicitud, se realizará un nuevo proceso con la información actualizada y el sistema emitirá la categoría resultante, la que será informada al domicilio fiscal electrónico. Solo podrá realizarse una solicitud por período mensual calendario, a través del citado servicio web.

Los sujetos indicados en el último párrafo del art. 4 no podrán iniciar una solicitud de reconsideración en los términos del presente artículo hasta el cumplimiento del plazo de antigüedad de seis (6) meses previsto para obtener una nueva categorización.

De persistir la disconformidad, según el art. 8 el contribuyente podrá efectuar un reclamo dentro de los quince (15) días corridos contados a partir de la fecha de comunicación del resultado del nuevo proceso, ingresando al servicio web de la AFIP.

Luego de confirmado el envío, se someterá el reclamo a validaciones preliminares cuya admisión o rechazo será puesto en conocimiento del contribuyente y/o responsable en su domicilio fiscal electrónico dentro del plazo de cuarenta y ocho (48) horas.

Dentro de los diez (10) días corridos posteriores a la comunicación indicada en el párrafo anterior mediante la cual se admita la presentación de la disconformidad, a fin de dar continuidad al trámite el contribuyente y/o responsable deberá presentar una nota ante la dependencia de la AFIP en la que se encuentre inscripto, en la forma y condiciones establecidas en la RG 1128/2001, acompañando la documentación respaldatoria que fundamente su reclamo. La falta de presentación se considerará como desistimiento tácito de la disconformidad iniciada, produciéndose sin más trámite el archivo de este.

La Administración Federal podrá requerir el aporte de otros elementos que considere necesarios para evaluar su situación. La falta de cumplimiento del requerimiento, dentro del plazo de quince (15) días corridos contados a partir del día siguiente al de su comunicación en el domicilio fiscal electrónico, será considerado como desistimiento tácito de lo solicitado y dará lugar sin más trámite al archivo de las respectivas actuaciones.

Una vez analizados los nuevos elementos y de resultar procedente lo manifestado por el contribuyente y/o responsable, se modificará dentro de los quince (15) días corridos contados desde la fecha de presentación de la nota o del cumplimiento del requerimiento,

en su caso, la categoría asignada la que tendrá efecto desde la comunicación al responsable en su domicilio fiscal electrónico.

Linealmente, en el SISA, a fin de mejorar el estado asignado, el responsable podrá opcionalmente, luego de subsanadas las inconsistencias detectadas, solicitar el reproceso en forma online.

El sistema determinará nuevamente el estado al momento del reproceso, de conformidad con los parámetros mencionados. Debe tenerse en cuenta que solo podrá realizarse una solicitud de reproceso por día.

Además, todo cambio en el “estado” o bien, la “inactivación” del sujeto en el SISA, serán comunicados al domicilio fiscal electrónico.

Toda incorporación, cambio de categoría, modificación de estado y/o inactivación de los responsables en el SISA se publicará en la página web de la AFIP, previa notificación por domicilio electrónico y tendrá efectos para los terceros responsables a partir del segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, al de la fecha de notificación publicada.

Las personas humanas o jurídicas que consideren que el “estado” en el SIPER o en el SISA con que se encuentran categorizadas no se corresponde con su situación fiscal, podrán interponer el recurso previsto por el art. 74 del Decreto 1397 del 12/6/1979 y sus modificaciones.

En conclusión, el reclamo de disconformidad o reconsideración tanto en SIPER como en el SISA sobre la categoría asignada puede hacerse con posterioridad a la publicidad de esta, es decir que evidenciamos que conforma una vía de hecho administrativa al vulnerar el principio del debido proceso adjetivo, que, conforme a este, entre otras cosas, el juicio previo llevado a cabo debe hacerse ante los jueces naturales y no debe verse violada la defensa del art. 18 de la Constitución Nacional (García Vizcaino, 2017), ya que la defensa del contribuyente es posterior a la publicidad.

### **iii- Recurso de Apelación ante el Director General de la AFIP**

Como indica Celdeiro (2012), este recurso, que se encuentra contemplado en el art. 74 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario, establece un remedio procesal “residual” – toda vez que procede contra aquellos actos de la Administración

que no prevean una vía recursiva específica en la ley o en su reglamento- ante el Director General, debiéndose presentarse al funcionario que dictó el referido acto dentro de los quince (15) días de notificado aquél. El precepto prevé, asimismo, que los actos administrativos de alcance individual emanados del propio Director General también podrán ser recurridos ante éste (pág. 478).

Además, indica que este recurso deberá ser resuelto – sin que medie sustanciación previa- dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles desde la fecha de su presentación. Si vencido el término antes mencionado, el juez administrativo interviniente no hubiese emitido la resolución correspondiente, el contribuyente podrá requerir el pronto despacho, mediante la presentación del escrito respectivo, y si transcurrieren otros treinta (30) días sin producirse dicha resolución, se considerará que se ha configurado el silencio de la Administración, pudiendo impugnarse el acto por vía judicial, aunque previamente a ello podrá:

- Requerir pronunciamiento invocando una reclamación en queja (art. 71 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo); o
- Interponer acción judicial de amparo por mora (art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo) (Celdeiro E. G., 2012).

Por último, aclara que el acto administrativo que resuelva el recurso interpuesto agota la vía administrativa (Celdeiro E. G., 2012). Por ello y por aplicación del art. 23, inc. a), de la Ley 19.549 (T.O. 1972 y sus modif.), el acto resolutivo solo podrá ser impugnado por vía judicial a través de la demanda contenciosa ante la justicia. El Tribunal Fiscal de la Nación resulta incompetente para entender contra los actos que resuelven los recursos del art. 74 del reglamento de la Ley 11.683 (T.O. 1998 y sus modif.).

#### **iv- Acción de amparo – Medida Cautelar**

El contribuyente podría interponer una acción de amparo, junto con una solicitud de medida cautelar con el propósito que el fisco rehabilite en forma inmediata la CUIT o lo recategoricen en el SIPER o SISA a la categoría que consideren adecuada a su situación fiscal.

El art. 182 de la Ley 11,683 (T.O. 1998 y sus modif.) establece lo siguiente:

La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la AFIP, podrá ocurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación mediante recurso de amparo de sus derechos.

El recurrente deberá previamente haber interpuesto pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y haber transcurrido un plazo de quince (15) días sin que se hubiere resuelto su trámite.

La acción de amparo consiste, entonces, en la facultad de acudir ante los órganos de la jurisdicción, exponiendo sus pretensiones y formulando la petición que afirma como correspondiente a su derecho (Celdeiro E. G., 2012).

El fundamento del amparo señala Celdeiro (2012), radica en la necesidad de evitar la irreparabilidad del interés legítimo vulnerado. Fue incorporado a la Ley 11.683 (T.O. 1998 y sus modif.) con el claro objetivo de agilizar los trámites pendientes y evitar que ciertas facultades discrecionales de los organismos recaudadores puedan ser ejercidas arbitrariamente (Celdeiro E. G., 2012).

Por último, este autor afirma que el amparo constituye un remedio excepcional, sin implicar un régimen contencioso de contradicción donde se ventilen cuestiones relativas al derecho de fondo controvertido. Justamente, se trata de lograr una orden jurisdiccional de pronto despacho para que la AFIP resuelva, pero queda excluida toda posibilidad de que se condene a la Administración a decidir en un sentido o a resolver de determinada manera (Celdeiro E. G., 2012).

Los requisitos para la procedencia del amparo que deben darse en forma concurrente son los siguientes (Celdeiro E. G., 2012):

- a) Demora en la realización de un trámite o diligencia por parte de los empleados de los organismos recaudadores.
- b) La demora debe ser excesiva, superando los plazos establecidos.
- c) La demora debe provocar un perjuicio en el ejercicio de un derecho o actividad.
- d) Debe haberse interpuesto pedido de pronto despacho y haber transcurrido quince (15) días desde ese momento sin que se hubiese resuelto el trámite.

En conclusión, como señala Gotlib (2014), “la acción de amparo responde a la celeridad necesaria para rehabilitar la CUIT”, o a la adecuación inmediata de la categoría en el SIPER o en el SISA, lo que difícilmente se lograría mediante otros recursos (como la

solicitud ante la propia AFIP, mediante multinota o la interposición del recurso de apelación ante el Director General).

Por último, Gotlib (2014), agrega que con respecto a la inhabilitación de la CUIT:

El peligro de la demora es claro en tanto la demora del fisco en rehabilitar la CUIT impedirá a la sociedad desarrollar sus actividades, desde el pago a los proveedores y a los empleados como el cobro a los clientes; hasta el propio cumplimiento ante el fisco de presentación de declaraciones juradas.

Dados los graves efectos prácticos que conlleva la inhabilitación de la CUIT y la celeridad que se requiere en estos casos, creemos que la vía más rápida y adecuada sería presentar un amparo ante la justicia, junto con una solicitud de medida cautelar, solicitando la inmediata rehabilitación de la CUIT (Gotlib, 2014).

## **V- Fundamentación de la inconstitucionalidad**

A pesar de que la RG 3832/16 sobre la inhabilitación de la CUIT se estableció para suplir los inconvenientes ocasionados por la RG 3358/12, así como también las resoluciones que establecen el SIPER y el SISA, afectan varios derechos constitucionales, que analizaremos a continuación:

- i. Principio de legalidad
- ii. Principio de defensa en juicio y debido proceso adjetivo
- iii. Derecho de acceso al trabajo e industria lícita
- iv. Derecho de razonabilidad

### **i. Principio de legalidad**

Este principio, también llamado de reserva de ley, surge de lo establecido en los artículos 4º, 17, 52 y 75, inc.2) de la Constitución Nacional. En efecto, por este principio no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca.

Sin embargo, como señala García Vizcaino (2017), el principio de legalidad ha sido debilitado con el tiempo, por ejemplo, con las delegaciones (pág. 297).

En cuanto al derecho tributario formal o administrativo, como indica esta autora: “Los organismos recaudadores no pueden actuar discrecionalmente, habida cuenta de que el procedimiento de determinación tributaria debe ser reglado, con discrecionalidad técnica razonable dentro de los límites legales” (pág. 297).

Asimismo, agrega que para el derecho tributario penal no puede haber aplicación de sanciones sin ley previa que tipifique la conducta y prescriba hipotéticamente la sanción (García Vizcaino, 2017).

Por un lado, podemos decir que la RG 3358/12, como indica Gotlib (2014) cercenaba el principio de legalidad, pues establecía presunciones por vía reglamentaria. La resolución presume que las sociedades encuadradas en las circunstancias previstas en el art. 4º son sociedades “usinas”, cuyo objetivo es la evasión fiscal. La resolución vigente no elimina esto, ya que en base a presunciones crea la “Base de Contribuyentes No Confiables”.

Por otro lado, las resoluciones generales estudiadas implican el inconveniente de establecerse una sanción sin ley, esta sanción que se refleja por la limitación del uso de los servicios web por clave fiscal, la no emisión de la constancia de inscripción y el incremento de los porcentajes de retención de los impuestos a las ganancias y en el IVA, entre otras cuestiones. Pues no es válido que una resolución general o una mera instrucción determinen una sanción y el mecanismo para aplicarla.

## **ii. Principio de defensa en juicio y debido proceso adjetivo**

Como señala García Vizcaino (2017), la inviolabilidad de la defensa en juicio está reconocida en el art. 18 de la Constitución Nacional. Comprende la posibilidad, brindada a toda persona, de ser oída y de probar los extremos en que se basa su derecho, principio que está emparentado con el debido proceso y con el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva (pág. 518).

Agrega, además, que el derecho de defensa del convocado se manifiesta por medio de determinados poderes jurídicos: el que posibilita intervenir en el proceso a fin de conocer los hechos atribuidos y las pruebas de cargo; el de declarar libremente con relación a tales hechos, asegurándose el contradictorio; el de ofrecer y producir las pruebas pertinentes para demostrar cualquier circunstancia beneficiosa; el de alegar con miras a obtener un pronunciamiento jurisdiccional favorable, salvo excepciones normativas (como en los procedimientos de determinación de oficio e infracciones impositivas); y el derecho de defenderse personalmente en materia delictual o, si no le estuviera permitido, elegir un defensor para que lo represente y asista (García Vizcaino, 2017).

Las resoluciones 3358/2012 y 3832/2016, crean una sanción, la inhabilitación de la CUIT, sin sustento legal y vulnera el debido proceso adjetivo, pues el contribuyente no tiene oportunidad de defenderse, sino a posteriori de la aplicación de la sanción (Gotlib, 2014). Es así como los regímenes del SIPER y el SISA también imponen sanciones con la imagen de beneficios impositivos por encuadrarse en las categorías más bajas.

Como afirma Gotlib (2014): “De esta manera, la sanción se convierte en una vía de hecho de la administración. El fisco no precisaría iniciar un juicio de ejecución fiscal para reclamar el pago de la supuesta deuda, a efectos de rehabilitar la CUIT” (pág. 4).

Sobre esto que plantea, no podemos dejar de destacar que el juicio de ejecución fiscal permite al contribuyente exponer su defensa ante un juez. Por el contrario, estas resoluciones lo que establecen es una defensa en forma posterior con una sanción gravísima que no le permite operar ni teniendo las suficientes pruebas como para no estar sometido a esto.

En conclusión, el derecho de defensa del contribuyente se ve vulnerado siendo sometido al pago de una supuesta deuda sin la posibilidad de presentar las pruebas que hagan a su derecho. Por ello es necesario la creación de un sumario administrativo avalado por un Juez Administrativo y con la necesaria visita al contribuyente.

### **iii. Derecho de acceso al trabajo e industria lícita**

Este derecho está dado por las normas de la Constitución Nacional en su art. 14. Si bien los derechos invocados en este artículo no son absolutos, las reglamentaciones que refieran a su ejercicio no deben tornarse en obstaculizantes del derecho (García Vizcaino, 2017)

En este sentido, las resoluciones aquí planteadas implican el no ejercicio del trabajo de los contribuyentes, ya que no podrán realizar sus actividades, así como tampoco realizar pagos o recibir cobranzas ni cumplir con sus obligaciones materiales y formales, o se verán sometidos a recibir pagos con gravosas retenciones.

### **iv. Derecho de razonabilidad**

El art. 28 de la Constitución Nacional reza: “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”. Aquí se encuentra consagrado el principio de razonabilidad, el cual debe ser considerado como un parámetro de justicia necesario para la validez de las normas jurídicas emanadas de los órganos con competencia. Su ausencia, por lo tanto, ha de determinar la inconstitucionalidad de estas (Celdeiro E. , 2015).

Por lo expuesto, queda claro que las resoluciones sobre la inhabilitación de la CUIT establecen una sanción que altera los principios constitucionales, ya que no se encuentran claras las circunstancias que dan lugar a la inhabilitación (Gotlib, 2014).

Por último, tanto la cancelación de la CUIT como una mala calificación en el SIPER o en el SISA prolongada pone en riesgo la continuidad del sujeto como contribuyente, ya que decaerán sus ingresos por la imposibilidad de operar o de sufrir excesivos pagos a cuenta lo que conlleva un aumento del saldo de libre disponibilidad en el IVA y en el impuesto a las ganancias.

De acuerdo con lo analizado, podemos decir que la doctrina concuerda en que las vías de hecho son acontecimientos administrativos ilícitos, prohibidos, haciendo que la administración pública se abstenga de tales prácticas a modo de no vulnerar los derechos de los administrados.

Como hemos visto, las vías de hecho en general constituyen acciones materiales que prescindan de las vías legales para imponer un estado de cosas, una situación determinada en relación con personas o cosas. Es decir, la prohibición de vías de hecho administrativas procura enmarcar la actividad administrativa dentro del principio de legalidad con el propósito de obtener de la administración una conducta que se ajusta a los cánones del estado de derecho.

## VI- Antecedentes judiciales

De acuerdo con lo analizado en el apartado anterior, a continuación, realizaremos el estudio de varios antecedentes judiciales en donde los contribuyentes han recurrido a la justicia para solicitar la rehabilitación de la CUIT, tanto por lo establecido en la RG 3358/12 como en la RG 3832/16, aunque de esta última haya hasta ahora pocos casos. De las resoluciones del SIPER y SISA no hay antecedentes jurisprudenciales por ser normativas establecidas recientemente.

Por un lado, se dejará en evidencia las facultades ejercidas por el administrador, y por el otro, el ejercicio por parte de ésta de vías de hecho, pues la inactivación al ser practicada sin sustento jurídico resulta contrarias al derecho. La inactivación de la CUIT constituye una vía de hecho que afecta derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado.

Cabe destacar lo que expresa O'Donnell (2015):

(...) similar situación puede configurarse cuando la Administración decide suspender o bloquear la CUIT de un contribuyente o suspenderlo de un registro especial o habilitante, sin ampararse en norma legal que lo autorice, mediante un simple hecho informático respecto del cual carece de medios reglados para cuestionarlo y ejercer su derecho al debido procedimiento adjetivo que también le acuerda la ley.

Con referencia a la RG 3358/12 podemos mencionar los siguientes antecedentes:

i- En la causa “El Mandarín c/AFIP SRL s/acción de amparo” (Juzg. Fed. Salta - N° 2 27/05/2013), la actora dedujo acción de amparo en contra de la AFIP a fin de que judicialmente se declare arbitraria e ilegal la decisión del organismo de cancelar la CUIT, lo cual se efectuó vía internet y en aplicación de la RG (AFIP) 3358/12. Asimismo, expone que dicha resolución “es inconstitucional porque establece una presunción de culpabilidad por vía reglamentaria, violando el derecho de defensa en juicio y perjudicándola comercialmente, pues le deniega la reactivación de la clave cuando la sociedad ya ha demostrado que no ha sido creada para evadir u ocultar actos fraudulentos”.

También agrega que esta resolución “es una norma reglamentaria que establece una sanción basada en una presunción que no está prevista en la ley 11.683 (T.O. 1998 y sus

modif.), ni en ninguna otra consistente en la cancelación de la citada clave de identificación tributaria, con clara afectación al principio de legalidad tributaria en materia penal”.

Por su parte, el Fisco Nacional negó todo lo afirmado por la actora. En primer lugar, señala que el amparo fue presentado extemporáneamente y que, además, no agotó la vía administrativa, pudiendo seguir con la acción contenciosa administrativa. Por último, alega que la resolución fue dictada de acuerdo con las facultades conferidas por el art. 7° del Decreto 618/97.

Es de destacar el dictamen del Fiscal Federal que intervino en la causa, en el que sostiene que “con la aplicación de la RG 3358/12 se ha afectado el derecho de defensa del actor, al aplicar la cancelación del CUIT sin realizar un trámite administrativo previo”.

Es por esto, que el señor Juez señala lo siguiente:

- 1- La RG 3358/12 no prevé una verificación efectiva que permita al contribuyente ejercer su derecho a defensa en forma previa a la aplicación de la sanción.
- 2- A su vez, para aplicar tal sanción hace uso de presunciones que no son legalmente válidas, ya que no se encuentran contempladas en la ley 11.683.
- 3- Se vulnera el principio de legalidad, ya que la propia Corte Suprema ha sido categórica en no admitir que por vía de reglamentación se introduzcan variantes a la norma legal que importen modificar.
- 4- Por último, concluye que el Administrador General de la AFIP al dictar la disposición contenida en la RG 3358/12 ha extralimitado las facultades que le otorga el art. 7° del Decreto 618/97.

Por todo lo expuesto, la Justicia Federal de Salta resuelve hacer lugar a la acción de amparo, declarando la inconstitucionalidad de la RG 3358/12 por arbitrariedad.

ii. En la sentencia “Desmed SA c/EN-AFIP-DGI (RG3358/2012) s/amparo L. 16986”, la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala V (22/10/2013) hace lugar al amparo promovido por la contribuyente, revoca el fallo de la instancia anterior y ordena a la AFIP restablecer en el plazo de diez (10) días la CUIT con costas a la vencida.

La actora presentó ante la AFIP una multinota exponiendo los motivos por los cuales había presentado declaraciones juradas sin ingresos, situación que había dado el motivo de la cancelación de la CUIT. Se demostró que la empresa no había logrado comenzar sus operaciones por las medidas regulatorias sobre la actividad que llevaría a cabo.

A raíz de esto la Cámara resuelve que “la cancelación de la CUIT de la manera que fue efectuada genera a la actora un perjuicio enorme en el giro comercial de sus negocios, pues sin la CUIT, prácticamente, dejaría de funcionar como empresa”.

Por último, indica que si el objetivo de la resolución era “evitar la creación de sociedades fantasmas con las graves consecuencias que tales prácticas poseen sobre la recaudación fiscal, la decisión de la demandada de cancelar la CUIT de la empresa actora que reuniría todos los requisitos de una sociedad constituida legalmente es contraria a los objetivos mencionados, por lo que resulta arbitraria e ilegal la decisión adoptada por la demandada toda vez que se trata de una restricción muy intensa de derechos amparados por la Constitución Nacional (art. 14, 17 y 28)”.

iii. En el fallo “FDM Management SRL c/EN – AFIP-DGI” (20/02/2014) la Sala IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal declaró la inconstitucionalidad de la RG 3358/12. El organismo recaudador interpuso un recurso extraordinario que fue rechazado por la Corte Suprema, lo cual dejó firme la sentencia de segunda instancia.

La decisión de la Cámara se basó en que el organismo fiscal es incompetente para desplegar acciones que excedan la verificación y fiscalización como es la cancelación de la CUIT, y a su vez, que esto es contrario al derecho de defensa del contribuyente.

Por otro lado, expresa que “las restricciones y disposiciones que establezca el Estado son válidas en la medida en que resulten razonables y mantengan adecuada proporción entre la necesidad de custodiar el interés público comprometido y evitar desnaturalizar los derechos constitucionales del afectado”.

Sobre esto, agrega que, “la irrazonabilidad se configura cuando esta resolución coloca en infracción automática a todos los sujetos a los que la AFIP les canceló la CUIT y los obliga a transitar un procedimiento para demostrar que la medida no se les aplica, es una mera inversión del procedimiento sancionatorio”.

Por último, evidencia que este procedimiento genera una superposición con las facultades de verificación y fiscalización del Fisco y las infracciones tipificadas en la ley 11.683 (T.O. 1998 y sus modif.) tales como las de omisión del pago de un impuesto como la falta de presentación de declaraciones juradas.

iv. En la causa “Ceralia SRL c/AFIP” (27/08/2013) la Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones sostuvo que “mediante la cancelación de la CUIT a la firma actora se le suspende su vinculación con la clave fiscal, viéndose imposibilitada la misma de ejercer cualquier acto con transcendencia tributaria”.

A su vez remarca que la sanción establecida se dispuso sin contar con acto administrativo que la disponga, afectando a la parte actora “a sus derechos al debido proceso adjetivo, derecho a ser oída y a una decisión fundada conforme lo establecido por el art. 1° inc. f) de la ley de Procedimiento Administrativo”.

También hace referencia a que esta sanción vulnera el derecho de acceso al trabajo reconocido expresamente en el art. 14 de la Constitución Nacional.

Por lo expuesto, la Cámara resolvió otorgar la medida cautelar y, además, establecer un plazo de tres (3) meses de vigencia de esta, para que puedan resolverse los asuntos de fondo.

Ante todos estos pronunciamientos, entre otros, es que se dispone la derogación de la RG 3358/12 y se la reemplaza por la RG 3832/16, estableciendo un procedimiento de carácter general para la evaluación de los contribuyentes. De esta manera, la situación de cada contribuyente estará expuesta en los llamados “Estados Administrativos de la CUIT”, lo que no implicaría de ahora en más la inhabilitación de la CUIT, sino que responderá a ciertas limitaciones de acceso y operación de los servicios web que se realizan a través de clave fiscal.

Esta nueva resolución establece procedimientos, en principio, simplificados orientados a agilizar la regularización de los incumplimientos y/o inconsistencias detectadas, que permitan la recuperación de los servicios, es decir que la normativa establece objetivamente los causales de limitación de acceso a servicios con clave fiscal y

determinados trámites, y también el procedimiento a seguir para la restitución del acceso ilimitado.

Es decir, que se siguen planteado muchos inconvenientes expuestos en la jurisprudencia, no dando solución a todo lo allí cuestionado, pues se continua con el fin de la resolución anterior utilizando la inscripción como instrumento de maniobras de evasión fiscal, pero con ciertas soluciones como la simplificación de la resolución de las limitaciones.

Ahora bien, planteadas estas cuestiones, es interesante mencionar un caso reciente en controversia con la RG 3832/16, que expone prácticamente las mismas falencias que las que contenía la RG 3358/12.

En la causa “Gargiulo Omar Eduardo c/AFIP” del 28/12/2017, la Sala V de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal resolvió dar lugar a la medida cautelar solicitada por la actora por lo que a continuación se expone.

Por un lado, la actora alega que “la limitación de la CUIT impide generar cualquier tipo de comprobante lo que es necesario para el ejercicio del comercio y superar los controles que requiere el mismo fisco, es decir, se lo excluye de cualquier circuito comercial legítimo que pudiera llegar a practicar”. Por lo que la actora solicita que por la medida cautelar se ordene a la AFIP que proceda a la rehabilitación de su CUIT y se excluya de la base de contribuyentes no confiables.

Lo informado por el fisco fue que se lo incluía en la base E-APOC y se lo categorizaba como “sin capacidad económica” de acuerdo con la RG 3832/16, ya que tras una fiscalización llevada a cabo no pudo constatar la actividad de la actora y no aportó Libros IVA Ventas y Libros IVA Compras. Sin embargo, la actora pudo demostrar el cumplimiento de los requerimientos efectuados por el fisco.

La Cámara pudo advertir que el fisco no acompañó constancia documental alguna donde surja el procedimiento llevado a cabo a fin de inactivar la CUIT del contribuyente; tampoco adjunta las copias pertinentes ni un acto administrativo donde consten las causales invocadas o las inconsistencias detectadas.

Además, agrega que, “si bien el fisco ha hecho aplicación de las disposiciones previstas en la RG 3832/16 que contempla ciertas situaciones con sus efectos y remedios, ello no puede constituirse en el fundamento de una decisión preventiva que se prolonga

indefinidamente en el tiempo sin un acto dictado conforme a las normas que regulan el procedimiento en cuestión”.

Por lo tanto, determina que “la cancelación de la CUIT de la manera que fue efectuada genera en el contribuyente un perjuicio arbitrario y desproporcionado en el giro comercial de sus negocios”. Asimismo, las limitaciones con las que cuenta, el contribuyente no puede dar cumplimiento a las exigencias del fisco a fin de que pueda resolver las inconsistencias que se le atribuyen.

## VII- Conclusiones

En conclusión, podemos decir que la RG 3832/16 sigue vulnerando el principio de legalidad al igual que la RG 3358/12, ya que ambas establecen presunciones por vía reglamentaria, configurando situaciones que dan origen a vías de hecho administrativas, al igual que las resoluciones que establecen el SIPER y el SISA.

En concordancia, estas resoluciones no resuelven el inconveniente de establecerse una sanción sin ley, esta sanción que se refleja por la limitación del uso de los servicios web por clave fiscal y la no emisión de la constancia de inscripción, entre otras cuestiones. Pues no es válido que una resolución general determine una sanción y el mecanismo para aplicarla escindiendo, asimismo, el debido proceso adjetivo, pues el contribuyente no tiene oportunidad de defenderse, sino en forma posterior a la aplicación de la sanción.

Por lo tanto, se evidencia la vulneración del ejercicio del trabajo de los contribuyentes, ya que no podrán realizar sus actividades, así como tampoco realizar pagos o recibir cobranzas y cumplir con sus obligaciones materiales y formales.

Además, en cuanto a las facultades conferidas a la administración, se trata de reglamentar una ley y no de crear una, por lo que se evidencia que este procedimiento genera una superposición con las facultades de verificación y fiscalización del Fisco y las infracciones tipificadas en la ley 11.683 (T.O. 1998 y sus modif.) tales como las de omisión del pago de un impuesto como la falta de presentación de declaraciones juradas.

Por lo expuesto, podemos decir que si bien la RG 3832/16 resolvió ciertas cuestiones con respecto a la resolución anterior, como aplicar un procedimiento de reactivación de la CUIT; la forma de notificación por domicilio fiscal electrónico al contribuyente, que anteriormente se hacía en forma pública a través de un padrón publicado por la administración; y que la limitación de la CUIT es sobre ciertos servicios web y no la imposibilidad del acceso con clave fiscal, esta sigue afectando los derechos constitucionales de legalidad, debido proceso, defensa en juicio, el derecho de razonabilidad y de trabajo e industria lícita, al igual con respecto a las otras dos resoluciones analizadas, dando lugar a vías de hecho por parte de la administración.

Por último, nuestra recomendación sobre este tipo de normas, que buscan la celeridad en el contribuyente para que resuelva sus inconsistencias materiales y formales, deben

contemplar los procedimientos reglados tanto de la ley 11.683 (T.O. 1998 y sus modif.) como de la ley 19.549 (T.O. 1972 y sus modif.), como ser la correcta creación del acto administrativo y los pasos procesales a seguir, así como también las facultades conferidas a la administración por el Decreto 618/97, pues sino serán constantes las causas judiciales que se opongan a sus fines, llegando a evidenciar una mala administración tributaria.

## Referencias bibliográficas

### 1) Doctrina

- Cardelli, L. (2016). Caneclación administrativa de la CUIT. Derogación. Nuevo procedimiento de evaluación para la determinación del estado administrativo de la CUIT y acceso a los servicios con clave fiscal. Análisis de la RG (AFIP) 3832. *Errepar*.
- Cassagne, J. C. (2008). *La prohibición de arbitrariedad y el control de la discrecionalidad administrativa por el poder judicial*. Buenos Aires: La Ley.
- Celdeiro, E. (2015). *Principios constitucionales en materia tributaria (explicado y comentado)*. Buenos Aires: Errepar.
- Celdeiro, E. G. (2012). *Procedimiento Tributario - Ley 11683 - Decreto 618/97*. Buenos Aires: Errepar.
- Corti, A. H. (1994). De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad). En H. A. García Belsunce, *Estudios de derecho constitucional tributario* (pág. 271). Buenos Aires: Depalma.
- Dromi, R. (1995). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina.
- García Vizcaino, C. (2017). *Manual de Derecho Tributario*. CABA: Abeledoperrot.
- Gotlib, G. y. (2014). "La inhabilitación de la CUIT. ¿El fin justifica los medios? *La Ley*.
- Grecco, C. (1980). Vías de hecho administrativas. *La Ley*, 1203-1212.
- Grosso Sheridan, W. (2014). Ilegalidad de las cancelaciones unilaterales de la CUIT hechas por la AFIP. *Errepar*.
- Gordillo, A. (2013). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas. Tomo 1 y 3*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo
- Hutchinson, T. (1997). *Régimen de procedimientos administrativos*. Buenos Aires: Astrea.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: ABELEDO-PERROT.
- Piccinelli, O. (2015). Restricciones en el régimen de recupero de IVA de exportación. *Errepar*.
- Puente, G. (2015). *La inhabilitación de la cuit*. Buenos Aires: Errepar.

## 2) Marco Normativo

- Constitución de la Nación Argentina. Ley 24.430 (T.O. 1853 y sus modif.)
- Ley 11.683 (T.O. 1998 y sus modif.). Procedimiento Fiscal.
- Ley 19.549 (T.O. 1972 y sus modif.). Procedimiento administrativo.
- AFIP. (01 de Octubre de 2002). Resolución General (AFIP) 1345/2002. *Resolución General (AFIP) 1345/2002*. Argentina.
- AFIP. (30 de Enero de 2006). Resolución General (AFIP) 2000/2006 . Buenos Aires, Argentina.
- AFIP. (10 de Agosto de 2012). *Llave Operativa Aduanera*. Obtenido de <http://www.loa.org.ar/legNormaDetalle.aspx?id=21493&volver=1>
- AFIP. (Octubre de 2012). *MR Consultores*. Obtenido de <http://www.mrconsultores.com.ar>
- AFIP. (28 de Octubre de 2012). Resolución General (AFIP) 3397/2012. Buenos Aires, Argentina.
- AFIP. (03 de Marzo de 2016). Resolución General (AFIP) 3832. Argentina.
- AFIP. (01 de Octubre de 2002). Resolución General (AFIP) 1345/2002. *Resolución General (AFIP) 1345/2002*. Argentina.
- AFIP. (10 de Agosto de 2012). *Llave Operativa Aduanera*. Obtenido de <http://www.loa.org.ar/legNormaDetalle.aspx?id=21493&volver=1>
- AFIP. (Octubre de 2012). *MR Consultores*. Obtenido de <http://www.mrconsultores.com.ar/>
- AFIP. (03 de Marzo de 2016). Resolución General (AFIP) 3832. Argentina.
- AFIP. (12 de Enero de 2017). Resolución General 3985-E. Buenos Aires, Argentina.
- AFIP. (22 de Mayo de 2017). Resolución General (AFIP) 4057-E/2017 . Buenos Aires, Argentina.
- MA-SENASA-INASE-AFIP (2018). Resolución General Conjunta 4248/2018. Buenos Aires, Argentina.

### **3) Jurisprudencia judicial**

- Ceralia SRL c/AFIP - Amparo Ley 16986 (Cám. Fed. de Córdoba Sala A 27 de Agosto de 2013).
- Desmed SA c/EN - AFIP-DGI (RG 3358/2012) Desmed s/amparo L. 16986 (Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala V 22 de Octubre de 2013).
- El Mandarín c/AFIP SRL s/acción de amparo (Juzg. Fed. Salta - N° 2 27 de Mayo de 2013).
- FDM Management SRL c/EN - AFIP - DGI - RG 3358/2012 s/amparo L. 16986 (Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala IV 20 de Febrero de 2014).
- Gargiulo, Omar Eduardo c/ EN-AFIP DGI s/amparo L. 16986 (Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. 28 de Diciembre de 2017).