

Temas:

- Unidad X - A B C.
- Unidad X - D E F G.
- Unidad XI - A C.
- Unidad XI - B.
- Unidad XII - A D.
- Unidad XII - B C.
- Unidad XIII - A.
- Unidad XIII - B C.
- Unidad XIV - A B.
- Unidad XIV - C D.
- Unidad XV.

UNIDAD 10

1. DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO

El derecho tributario pertenece al derecho financiero ya que el mismo comprende el conjunto de normas y principios jurídicos que tienen por objeto la regulación de aquellos ingresos públicos que tienen carácter tributario.

Por otro lado, entendemos como derecho tributario sustantivo al que se ocupa de la regulación de las obligaciones tributarias sustantivas, que consisten en dar una suma de dinero, y que poseen carácter contributivo. Es decir, es el nacimiento, vicisitudes y extinción de la obligación tributaria sustantiva.

1.1 FUENTES

En orden serían:

- 1) La constitución: esta posee varias normas que han de apreciarse tanto en lo relativo a la distribución de competencias, como así también en cuanto a los principios constitucionales en materia tributaria que conforman las garantías de los habitantes y ciudadanos en tanto contribuyentes.
Es una norma plenamente operativa que no depende para su puesta en práctica de normas subconstitucionales.
- 2) La ley: es la fuente primordial de normas tributarias en virtud del principio de ley. Este persigue dos fines: a) garantiza el respeto a la regla de la auto imposición, ya que los ciudadanos y habitantes pagan los tributos establecidos por los órganos políticos legislativos; y b) cumple con la finalidad de garantizar el principio de propiedad privada ya que este sol puede ser afectado por medio del dictado de una ley.
La Constitución Nacional prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo; y además la materia tributaria se encuentra excluida de aquellas en que el PEN puede utilizar los DNU.
- 3) Los tratados internacionales: nos vamos a centrar en aquellos celebrados a fin de evitar la doble imposición o bien para mitigar sus efectos, y para establecer mecanismos de cooperación en el intercambio de información, y también aquellos para la protección recíproca de inversiones en cuanto puedan tener contenido tributario.

También tenemos tratados que conforman uniones económicas, o áreas aduaneras, y los de integración supranacional.

- 4) Los reglamentos: son disposiciones de carácter general, que se integran al ordenamiento jurídico con vocación de permanencia y para regir un conjunto de relaciones indeterminado. No solo se encuentran sujetos a la CN, sino también a los tratados y las leyes que poseen jerarquía superior a aquellos, o sea, tienen jerarquía inferior a las leyes.

Comprende actos emanados del PEN como de organismos y demás dependencias bajo su órbita (AFIP). Por el principio de “inderogabilidad singular de los reglamentos” no puede por un acto administrativo dejar sin efecto un reglamento sólo respecto de una persona.

- 5) Las resoluciones generales reglamentarias e interpretativas de la AFIP: por el artículo 7 del decreto reglamentario de la ley 11.683 se establece que el Administrador Federal está facultado para impartir normas generales obligatorias para responsables y terceros, en materias en que las leyes impositivas autorizan a la AFIP a reglamentar la situación de aquellos frente al organismo.

A su vez el artículo 8 establece un mecanismo para impugnar tales actos que consiste en una apelación ante el Ministerio de Hacienda, que debe ser interpuesta dentro de los 15 días de publicada la norma.

- 6) Los actos administrativos de alcance particular con relevancia tributaria.
- 7) La jurisprudencia y la doctrina de los autores y los usos y costumbres.
- 8) Codificación del derecho tributario.

2. INTERPRETACIÓN DE LAS FUENTES TRIBUTARIAS

Es el proceso que pretende entender intelectualmente cual es el contenido de una norma jurídica para así poder determinar sus alcances y consecuencias.

Tenemos:

- Auténtica: es la que realiza el propio órgano que dictó la norma. Por principio de legalidad, en materia tributaria, implica cuando el Poder Legislativo dicta una ley “aclaratoria” de una anterior.
- Jurisprudencial: es la que se obtiene como resultado de la actuación de los tribunales en los casos en los que les toca intervenir.
- Doctrina: es la que realizan los autores y demás estudiosos del derecho, sea en términos generales, o bien en casos concretos de aplicación de una determinada norma.

2.1 MÉTODOS Y CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN

Son métodos o caminos para conocer el sentido de las normas.

Tenemos:

- Criterios “In dubio pro contribuyente” o “in dubio pro fisco”: a favor del contribuyente o a favor del fisco. No hay ninguna norma que le impida al contribuyente solicitar la aplicación del principio de realidad económica si le es favorable a él.
- Interpretación gramatical o literal: se atiende al hecho de darle a los vocablos de la norma el significado que tienen de acuerdo con las reglas semánticas y sintácticas del idioma del cual se trate. Según la CSJN cuando la norma es clara, se aplica el sentido común de los vocablos a fin de dar pleno efecto a la voluntad del legislador.

- Interpretación teleológica: busca la finalidad de la norma. Se suele decir que se busca el “espíritu del legislador” o el “espíritu de la norma”. Claro que se puede diferenciar la voluntad del legislador de la voluntad de la ley, ya que la primera fue expresada en un tiempo puntual en el tiempo, mientras que la segunda puede mutar con el paso del tiempo.
- Interpretación sistemática: se entiende que ninguna norma puede aprehenderse como un objeto aislado, sino que forma parte de un todo con el cual ha de armonizarse. Osea, se busca la interpretación que mejor armonice la norma con el resto del ordenamiento jurídico.
- Interpretación lógica: se refiere a la aplicación del método deductivo al mundo jurídico. Toda interpretación debe ser lógica ya que si no, no puede llevarnos a conocer la intención de la ley.
- Analogía: implica aplicar la norma prevista para un caso a otro que carece de solución normativa, pero que se considera similar o semejante. Por principio de legalidad en materia tributaria, esta aplicación está limitada sólo a cuestiones secundarias.
- Interpretación dinámica o actualizadora: intenta hacer la interpretación de manera flexible y general, tomando en consideración no sólo las condiciones del tiempo en el que fue sancionada, sino también los hechos y circunstancias existentes al momento de su aplicación.
- Interpretación o principio de realidad económica: implica que, cuando los particulares hacen determinados actos jurídicos, lo que le importa al derecho tributario no es el acto en sí mismo, sino el negocio económico subyacente, puesto que esta rama del derecho se encarga de aprehender hechos económicos que pasan a tener trascendencia jurídica por imperio de la ley.

El artículo 1 de la ley 11.683 establece que en la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

Por otro lado el artículo 2 establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

3. RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Para definir dichos conceptos:

- Relación jurídico-tributaria: son una serie de normas jurídicas, donde cada una de ellas es portadora de su correspondiente obligación y que ligan tanto a contribuyentes de un gravamen como a otros terceros que con él se vinculan en el

mercado. La entendemos como toda obligación que nace en virtud del poder de imperio del Estado en materia tributaria.

- Norma jurídico-tributaria: es el instituto que conecta el hecho imponible, como antecedente de una norma, con su consecuencia, que es la obligación de pago del gravamen que nace a raíz de la realización de aquel.
- Obligación tributaria sustantiva: es una obligación de dar una suma de dinero a un ente público. Nace cuando una persona realiza el hecho económico tipificado como hecho imponible. Se pueden indicar 3 puntos: a) es una obligación que nace de la ley; b) es una obligación de derecho público; y c) consiste en dar una suma de dinero, en general. La entendemos como aquella que nace en virtud de que alguien llevó adelante el hecho imponible, quedando obligado a pagar cierto dinero al Estado.

4. HECHO IMPONIBLE

Es el particular presupuesto de hecho normativo, fijado hipotéticamente por las leyes tributarias, al que se liga como efecto, o consecuencia, jurídica al nacimiento de la obligación tributaria sustantiva.

Es un hecho económico al que el legislador le otorga trascendencia jurídica. Su naturaleza es jurídica ya que los efectos que el legislador le otorga son jurídicos.

El mismo lo podemos clasificar en:

- Instantáneo o de periodo: será instantáneo cuando se perfecciona cuando sucede el hecho económico; será de periodo cuando se abone al cerrar el balance contable, que será el momento donde se perfeccione.
- Simple o complejo: será simple cuando no depende de ninguna circunstancia para que se perfeccione; será complejo cuando para el perfeccionamiento haya que atenderse a otras circunstancias.

4.1 EXENCIONES Y NO SUJECIÓN

La exención implica una norma jurídica que, configura en la realidad su peculiar presupuesto de hecho, se produce la consecuencia de la eliminación de la obligación de abonar el gravamen. Rompe el nexo causal entre el hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria.

Esto es diferente a la no sujeción, ya que en esta nunca existió la obligación de abonar el gravamen.

Cómo clasificación de las exenciones tenemos:

- Totales y parciales: según lo que se exime es la totalidad de la obligación tributaria o solo una parte.
- Condicionadas e incondicionadas: según si el goce del beneficio se encuentra sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos adicionales.
- Subjetivas, objetivas y mixtas: según la consideración que hagan del sujeto o persona obligado al pago del tributo.
- Expresadas y disimuladas: la realidad es que toda exención debe ser expresada por el principio de legalidad, pero, en ciertos casos el legislador crea ciertos mecanismos que implican, por sus efectos económicos, una exención, sin serlo jurídicamente.

5. SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

5.1 SUJETO ACTIVO

Suele ser el Estado, más este puede designar dicha posición a otro ente público y, a veces, hasta en un tercero con fuerte ligazón con la actividad estatal (por ejemplo un concesionario de algún servicio público).

5.2 SUJETO PASIVO

- Contribuyente: es el sujeto que, por realizar en los hechos la conducta prevista hipotéticamente en el hecho imponible, hace nacer sobre sí la obligación de pago. Es el poseedor de la capacidad económica legalmente prevista y considerada. También podemos ver a los síndicos o liquidadores que representan a las personas en quiebra, o que, en el supuesto de sucesiones indivisas, los administradores legales o judiciales, o en su derecho, el cónyuge supérstite.
- Sustituto: es quien, por disposición de la ley, queda obligado al pago de la obligación tributaria en lugar del contribuyente, como así también al cumplimiento de otras obligaciones formales. Es importante tener en cuenta que no realiza el hecho imponible y no es el titular de la capacidad contributiva gravada.
- Responsable del pago: es un tercero respecto de la obligación tributaria sustantiva que, por imperativo legal, está colocado junto al contribuyente, sin reemplazarlo ni desplazarlo. Son ejemplos los padres, tutores y curadores de los incapaces; o los directores, gerentes y administradores de las personas jurídicas.
- Agentes de retención: estos actúan al momento de efectuar un pago al contribuyente, instante en el cual deben separar una parte de la suma debida para ingresarla al fisco a cuenta del tributo que eventualmente deberá el contribuyente. Son un ejemplo los empleadores.
- Agentes de percepción: actúan al momento de recibir un pago de manos del contribuyente, debiendo separar una parte e ingresarlos al Fisco a nombre del contribuyente como pago a cuenta de eventuales tributos. Son ejemplos los bancos o MercadoLibre, los cuales al realizar 8 movimientos o ventas ingresan a las personas al sistema.
- Agentes de información: pueden o no coincidir con alguno de los sujetos antes vistos. No adquieren dinero sino que obligan a los sujetos a informar sobre algún conocimiento.

6. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La más habitual es el pago, que es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación, pudiendo ser la misma en efectivo, mediante timbres o estampilla fiscal o en especie. En caso de un pago tardío, se suman los intereses.

Otras formas de extinción que tenemos serían:

- Novación: es la transformación de la obligación tributaria en otra obligación.
- Compensación: nos guiamos por la ley 11.683, la cual tendrá las siguientes características:
 - a) opera tanto a instancias del contribuyente como de la administración, aunque en el primer caso requiere la conformidad de la AFIP;
 - b) permite compensar sumas de dinero debidas por causas tributarias, aunque sean diferentes gravámenes o multas;
 - c) opera tanto de oficio como a solicitud del particular;

- d) comprende tanto las sumas que el contribuyente tuviera ya acreditadas por la AFIP como aquellas otras que él mismo hubiera consignado en su DDJJ.
- Confusión: sólo podría darse en el caso en que el Fisco fuese el sucesor universal del sujeto pasivo.
- Condonación: implica la dispensa del cumplimiento de deudas tributarias. Por motivos de justicia, igualdad y capacidad económica se suele entender que es de carácter restrictivo y que solo puede aplicarse por medio de una ley.

6.1 PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA

En materia federal aplicamos las normas de la ley 11.683, mientras que en materia tributaria local hay que analizar las normas de los códigos tributarios locales y las del CCyCN pues no rige la ley 11.683.

Los plazos de prescripción de la ley 11.683 para contribuyentes inscriptos, y para aquellos que tienen la obligación de hacerlo, es de 5 años. Para aquellos no inscriptos, es de 10 años. También prescriben a los 5 años los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos.

El inicio del cómputo de la prescripción comienza a contar a partir del 1ro de enero del año siguiente a aquel en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la DDJJ del gravamen y su ingreso.

Por los fallos Filtroza y Volkswagen, ambos dictados con el código de Vélez, se establecía que las provincias no podían apartarse de lo que decía el código civil ya que la prescripción es una norma general del derecho.

Sin embargo, con el Código Civil y Comercial del 2015 se establece que las provincias pueden regular su prescripción en materia tributaria.

UNIDAD 11

1. PODER TRIBUTARIO

Es una manifestación del poder de imperio del Estado (del cual tiene su fuente en la soberanía de potestades o poderes, expresado en la Constitución) orientado a la obtención de ingresos públicos mediante tributos.

Cada Constitución es, en síntesis, un agregado de poderes y potestades que se puede estudiar siguiendo varios ejes. En el caso de Argentina podemos mencionar 3 ejes:

- 1) la forma en la que la CN le otorga al Estado, es decir, la federal. Lo que implica una distribución de poder entre la Nación y las Provincias.
- 2) la forma republicana de gobierno y la estructura democrática que hace que el poder del Estado se reparta entre distintos órganos o poderes.
- 3) la limitación al poder estatal que surge de los artículos 1 a 43 de la CN. Los derechos y garantías de los particulares.

1.2 DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO ENTRE LOS DISTINTOS NIVELES DE GOBIERNO EN LA CN

Le corresponde al Estado Nacional:

- a) exclusivamente y en forma permanente los derechos aduaneros y tasas postales.

- b) en concurrencia con las provincias y en forma permanente los impuestos indirectos.
- c) con carácter transitorio los impuestos directos.

Le corresponde a las Provincias:

- a) exclusivamente y en forma permanente los impuestos directos.
- b) en concurrencia con la Nación y en forma permanente los impuestos indirectos.

1.3 CLÁUSULAS QUE IMPLÍCITAMENTE CONDICIONAN LAS POTESTADES TRIBUTARIAS DE LAS PROVINCIAS Y DE SUS MUNICIPIOS, Y DE CABA

- CN artículo 75 inciso 12 - "Cláusula de los códigos": las provincias y CABA no tienen facultades para establecer normas que importen apartarse de la legislación común de fondo, incluso cuando se trate de regulaciones concernientes a materia de derecho público local. Fallos "Filcrosa SA" y "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA".
- CN artículo 75 inciso 13 - "Cláusula del comercio": le compete a la Nación regular el comercio exterior y el interior entre las provincias; por lo cual las provincias sólo pueden regular el comercio interno dentro de su jurisdicción. Se ha convalidado la constitucionalidad de tributos provinciales, aun cuando gravan el comercio interjurisdiccional, siempre que no modifiquen las corrientes naturales de circulación mercantil, no dificulten el consumo, ni disimulen una discriminación o tratamiento preferente de la riqueza local. También está vedada la existencia de aduanas interiores y, por lo tanto, de cualquier tributo provincial que funcione como tal. Fallo "Transportes Vidal SA".
- CN artículo 75 inciso 18 - "Cláusula del progreso": es la facultad de la Nación de crear lo conducente a la prosperidad del país y bienestar de las provincias y sus habitantes. Es decir, se le da la facultad al Estado Nacional de eximir tributos provinciales y municipales. Fallos "El Ferrocarril Central Argentino" y "Telefónica de Argentina SA".
- CN artículo 75 inciso 30 - "Cláusula de los establecimientos de utilidad nacional": se refiere a la facultad del Congreso Nacional de dictar leyes necesarias para el cumplimiento de los fines específicos de los denominados establecimientos de utilidad nacional que se ubiquen en el territorio de las provincias, adquiridos por compra o cesión de estas (como fortalezas, arsenales, almacenes, estaciones de trenes, etc.). La caracterización de un establecimiento como de "utilidad nacional" corresponde al Congreso Nacional. La caracterización como de utilidad nacional no elimina las potestades de las provincias y/o municipios, sino que no pueden ejercerlas de modo tal de interferir la marcha del establecimiento. Fallo "Satecna Costa Afuera SA".

1.4 LEY DE COPARTICIPACIÓN

A fin de evitar la doble o múltiple imposición por las facultades concurrentes entre la Nación y las Provincias se dio origen al sistema de coparticipación. Mediante este, las Provincias y la Nación no renuncian a su poder tributario, sino que buscan la forma de armonizar el ejercicio de aquel.

La ley de Coparticipación Federal de Impuestos 23.548 establece que las leyes convenios entre las que cabe incluir la ley de coparticipación federal, el Convenio Multilateral, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, en sus respectivas ratificaciones

locales por medio de las legislaturas provinciales hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público provincial.

El Convenio Multilateral sobre los ingresos brutos distribuye la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos entre las jurisdicciones para aquellos contribuyentes con actividad en más de una provincia.

La masa de fondos a distribuir está integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse. Las excepciones que encontramos son:

- a) derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la CN;
- b) aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación;
- c) los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos o destinos determinados, vigentes al momento de la promulgación de la ley, con su actual estructura, plazo de vigencia y destino. Cumplido el objeto de creación de los impuestos afectados, si los gravámenes continúan en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de la ley;
- d) los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la Nación y las Provincias. Dicha afectación deberá decidirse por ley del Congreso Nacional con adhesión de las Legislaturas Provinciales y tendrá duración limitada.

Las obligaciones de las Provincias las podemos encontrar en el artículo 9:

- a) aceptar el régimen sin reservas;
- b) no aplicar tributos análogos a los coparticipados, excepto tasas;
- c) aplicar lineamientos comunes en el IIBB y Sellos;
- d) continuar aplicando el Convenio Multilateral para distribuir la base imponible del IIBB;
- e) sancionar regímenes de coparticipación provinciales a fin de redistribuir con los municipios los fondos provenientes del sistema de coparticipación federal.

Por el artículo 75 inciso 2 de la CN le corresponde al Congreso imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Estas contribuciones, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires y entre estas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la Ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires en su composición. Sumando a esto, el inciso 3 establece la facultad del Congreso de establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

1.5 ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE

Es el conjunto sistematizado de los derechos y garantías de los contribuyentes frente al poder tributario del Estado.

Tienen su origen tanto constitucional como legal, o bien de normas del derecho federal, o en normas provinciales o municipales.

1.6 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Una ley formal debe contener todos los elementos esenciales del tributo, quedando la posibilidad de que, sobre el resto, actúen los reglamentos.

Son los elementos esenciales el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, los sujetos pasivos y las exenciones.

No puede haber un tributo sin una ley previa que lo establezca, esto lo podemos ver en:

- Artículo 17 CN: "Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4".
- Artículo 52 CN: "A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas".
- Artículo 75 CN inciso 1: "Corresponde al Congreso legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación";
- Artículo 75 CN inciso 2: "Corresponde al Congreso imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables".

1.7 DELEGACIÓN LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

El artículo 76 de la CN prohíbe la delegación legislativa admitiendo sólo para las cuestiones de administración y de emergencia.

Por otro lado, en el caso de los DNU, por el fallo "Video Club Dreams" se declaró la inconstitucionalidad de un tributo establecido mediante un DNU.

Luego de la reforma de 1994, expresamente queda prohibido. Artículo 99 inciso 3.

UNIDAD 12

1. DERECHO ADMINISTRATIVO O FORMAL TRIBUTARIO

Por un lado la administración tributaria está integrada por un conjunto de personas agrupadas por su pertenencia al sector encargado de la aplicación y reglamentación de las leyes tributarias, de la gestión, verificación y fiscalización de las mismas, y de la recaudación de los gravámenes. Claramente en este punto nos referimos a la AFIP. La AFIP como tal tiene tres sectores: la DGI (Dirección General Impositiva); la DGA (Administración Nacional de Aduanas); y DGRSS (Dirección General de Recursos de la Seguridad Social).

1.1 EL JUEZ ADMINISTRATIVO

Son aquellos funcionarios que integran el escalafón administrativo del organismo fiscal (osea que no son parte del Poder Judicial, ergo no tienen jurisdicción) y que tienen a su cargo ciertas funciones tales como: el dictado de las órdenes de intervención, determinaciones de oficio, extensión de responsabilidad solidaria, dictado de resoluciones sobre recursos de repetición, aplicación de multas, entre otras.

Como requisito el mismo deberá ser abogado o contador público, con mínimo 15 años de antigüedad en el fisco, y haber desempeñado tareas jurídicas durante al menos 5 años.

1.2 FACULTADES FISCALIZADORAS E INVESTIGATIVAS DEL FISCO NACIONAL

Están comprendidas en el artículo 35 de la ley 11.683, los fiscos provinciales suelen tener facultades análogas. Tenemos:

- *Solicitud de información y citación de personas:* la AFIP podrá citar contribuyentes, sustitutos, responsables y terceros, a fines de requerirles información sobre sus erogaciones y operaciones, los que podrán hacerlo verbal o por escrito. A su vez dicho descargo puede ser acompañado por la prueba respectiva que surja de los comprobantes y justificaciones que se refieren a los hechos imposables.
- *Facultad de inspeccionar documentos de responsables y terceros:* la AFIP podrá inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables y terceros vinculados con las operaciones y actividades gravadas. El responsable deberá exhibirlos de forma ordenada y clasificada. No comprende la facultad de secuestrar la documentación.
- *Facultad de solicitar una orden de allanamiento ante la justicia:* por medio de los funcionarios autorizados, el fisco podrá solicitar ante el juez federal competente una orden de allanamiento para ingresar al domicilio y demás dependencias de los contribuyentes, responsables o terceros, con la finalidad de realizar tareas relativas a la verificación y fiscalización del cumplimiento de obligaciones tributarias. La orden judicial puede comprender también el secuestro de la documentación.
- *Facultad de solicitar el auxilio de las fuerzas de seguridad:* ciertos funcionarios de la AFIP podrá requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuere necesaria para la ejecución de las órdenes de allanamiento.
- *Facultad de establecer obligaciones relativas a la emisión de comprobantes por las operaciones realizadas, su registración y conservación:* el fisco podrá regular y exigir los comprobantes que los contribuyentes y demás responsables deban emitir en relación a sus operaciones con relevancia fiscal.

- *Facultad de encomendar a sus funcionarios que actúen como adquirentes de bienes y servicios*: se trata de lo que se conoce como “agente encubierto”, el cual actuando como comprador de bienes constata que los contribuyentes cumplan con la obligación de emitir y entregar facturas o comprobantes equivalentes.
- *La clausura preventiva*: es una medida de carácter cautelar que el fisco adopta cuando constate que se han configurado uno o más hechos u omisiones contemplados en el artículo 40 de la ley 11.683 (falta de emisión o entrega de comprobantes y demás conductas relacionadas con la emisión de facturas) y a la vez exista un grave perjuicio fiscal o bien el responsable tenga antecedentes por haber cometido la misma infracción. La medida debe ser inmediatamente comunicada al juez federal competente y no puede extenderse por más de tres días.
- *Facultad de interdecir o secuestrar mercaderías transportadas sin cumplir con las normas tributarias pertinentes*: es una medida de carácter preventivo o cautelar que consiste en la interdicción y secuestro de mercaderías que sea tenida o transportada sin el respaldo documental exigido por la AFIP, o sin que se poseyeran o conservarse las facturas o comprobantes de la adquisición o tenencia de los bienes.

1.3 DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO

El artículo 11 de la ley 11.683 establece que la determinación y percepción de los gravámenes que recauda la AFIP se hará sobre la base de declaraciones juradas que deben presentar los contribuyentes, obligación que puede ser extendida a terceros que de cualquier manera intervengan en ellas.

La DDJJ es un documento confeccionado por el fisco en el cual se hacen constar ciertos datos identificativos y contiene un reconocimiento de la realización de determinados hechos o actos con relevancia tributaria que se comunican a la AFIP. Este documento está sujeto igualmente a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la AFIP hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer su responsabilidad.

1.3.1 DETERMINACIÓN DE OFICIO

En caso de que no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables los presentados, la AFIP procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella. El juez administrativo deberá conocer la situación material.

El procedimiento sería:

- 1) Vista: se corre vista a las partes por 15 días, prorrogables por única vez. El contribuyente en este punto podrá: presentarse y aceptar las impugnaciones y cargos; no presentar descargo; discrepar respecto al derecho aplicable; discrepar respecto a los hechos; discrepar respecto a los hechos y el derecho aplicable.
- 2) Descargo y ofrecimiento de prueba.

- 3) Producción de prueba y medidas para mejor proveer dispuestas por el juez administrativo: se aceptan informes y dictámenes, testigos, peritos y la prueba confesional;
- 4) Dictado de la resolución determinativa de oficio.
- 5) Base cierta y base presunta.

1.3.2 PRESUNCIONES

La regla general es que la determinación de oficio sea sobre base cierta, pero puede darse el caso sobre una base presunta.

Las presunciones son un hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad de que sea probado, sin embargo su uso es limitado a aquellos casos en donde existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.

El artículo 18 de la ley 11.683 establece las presunciones, podemos ver las siguientes:

- a) Las ganancias netas de personas de existencia visible equivalen por lo menos a TRES (3) veces el alquiler que paguen por la locación de inmuebles destinados a casa-habitación en el respectivo período fiscal.
- b) Cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.
- c) A los efectos de cada uno de los impuestos que se indican seguidamente, las diferencias físicas de inventarios de mercaderías comprobadas por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, luego de su correspondiente valoración, representan: en el impuesto a las ganancias, ganancias netas; en el impuesto al valor agregado, montos de ventas gravadas omitidas.

1.3.3 INSTANCIA DE ACUERDO CONCLUSIVO VOLUNTARIO

Previo al dictado de la resolución prevista, el fisco podrá habilitar una instancia de acuerdo conclusivo voluntario, cuando resulte necesaria para apreciar los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que, por su naturaleza o complejidad requieran de una solución conciliatoria.

Dicho caso a conciliar se somete a consideración de un órgano de conciliación colegiado, integrado por funcionarios intervinientes en el proceso de la controversia, funcionarios pertenecientes a la AFIP y autoridades de contralor interno que al respecto se designen.

El órgano de conciliación emitirá un informe en donde recomendará una solución conciliatoria o su rechazo.

A su vez podrá solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda motivo de la controversia.

Dicho acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal.

Si el contribuyente o responsable rechaza la solución conciliatoria el fisco podrá continuar con el trámite originario.

El contenido del Acuerdo Conclusivo se entenderá íntegramente aceptado por las partes y constituye Título ejecutivo.

La Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos.

El acuerdo homologado no sentará jurisprudencia ni podrá ser opuesto en otros procedimientos como antecedente, salvo que se trate de cuestiones de puro derecho, en cuyo caso la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes, siempre que se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado en idénticas condiciones que las decididas en el precedente en cuestión.

Este procedimiento no resultará aplicable cuando corresponda hacer una denuncia penal en los términos del Régimen Penal Tributario.

Recordemos que ante una denuncia penal no se puede realizar en base a las presunciones (en sí se puede, pero se deben probar por otros medios).

UNIDAD 13

1. DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

Es un procedimiento judicial y cuasi judicial establecido por la ley 11.683.

1.1 EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Es un tribunal administrativo dotado de competencia materialmente jurisdiccional, pero ubicado en la órbita del PEN y no en el del Poder Judicial. Su dependencia es orgánica respecto del PEN, no jerárquica, osea que no recibe instrucciones de este.

Principales características:

- 1) Sus salas como tal están compuestas por abogados y contadores.
- 2) No puede declarar la inconstitucionalidad de las leyes, con la salvedad de que, si la CSJN hubiera declarado la inconstitucionalidad de tales normas en otra sentencia, el TF podrá seguir la interpretación realizada por la CSJN.
- 3) Puede declarar la nulidad de reglamentos por vicio en la causa en tanto los repute ilegales.
- 4) Puede impulsar de oficio las causas.
- 5) Los recursos ante el TFN tienen efecto suspensivo.
- 6) No tiene potestad para ejecutar sus propias sentencias.

Competencias:

En asuntos impositivos, establecidos por el artículo 159 de la ley 11.683:

- a) de los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por monto superior a \$25.000 o \$50.000, respectivamente.
- b) de los recursos de apelación contra resoluciones de la AFIP que impongan multas superiores a \$25.000 o sanciones de otro tipo, salvo las de arresto.
- c) de los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP, y de las

- demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el TFN. En todos los casos siempre que sean importes superiores a \$25.000.
- d) de los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la AFIP.
 - e) del recurso de amparo.

1.1.1 LINEAMIENTOS DEL PROCEDIMIENTO ANTE EL TFN

Es un proceso jurisdiccional de carácter contencioso administrativo, siendo la AFIP y los contribuyentes o responsables partes en igualdad de condiciones. El escrito de apelación puede presentarse directamente ante el TFN o bien, en caso de domicilio en el interior, en las delegaciones, agencias o distritos de la AFIP, quienes deberán remitir la presentación ante el TFN dentro de las 48 hs. Dicho plazo podrá ser ampliado según lo previsto en el artículo 159 del CPCCN.

Existe también un periodo probatorio.

Es un procedimiento escrito, de carácter inquisitivo, en donde el TFN debe averiguar la verdad material de los hechos controvertidos.

Los vocales y la sala tienen facultades disciplinarias y para aplicar sanciones procesales.

El expediente no es de libre acceso al público en virtud del secreto fiscal.

1.1.2 RECURRIBILIDAD DE LA SENTENCIA DEL TFN

Tenemos las siguientes posibilidades:

- *Recurso de revocatoria o reposición*: deberá ser interpuesto de manera fundada dentro de 3 días de notificada la providencia. Es para resoluciones y providencias que se dicten durante el proceso y no fueran definitivas, también para las que resuelvan excepciones con carácter de previo y especial pronunciamiento y las que aprueban liquidaciones.
- *Recurso de aclaratoria*: sirve para obtener la aclaración de puntos oscuros o poco específicos de la sentencia, como también para que se corrijan errores simplemente materiales.
- *Recurso de revisión y apelación limitada*: las sentencias del TFN son susceptibles de apelación ante la Cámara Federal competente que, en el caso, es la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. El plazo para interponerlo es de 30 días, no es preciso fundamentar ya que se limita a la mera interposición y, dentro de los 15 días siguientes, se presenta el memorial ante la cámara. La apelación tendrá carácter suspensivo respecto de las sanciones, pero respecto de los tributos deja de regir la suspensión del acto administrativo. Es una apelación de carácter limitado ya que, en principio, la cámara debe tener por válidas las conclusiones del TFN respecto a las pruebas producidas, y al realizar un control de legalidad sobre lo decidido.
- *Recurso de queja por apelación denegada*: si el TFN deniega la concesión del recurso de apelación, la parte afectada podrá interponer el recurso directo, o de queja, dentro del plazo de 5 días de notificada tal decisión. En caso de que la cámara haga lugar a la queja, el TFN deberá conceder el recurso y sustanciarlo, para luego elevar la causa a la cámara.

- *Recurso por retardo de justicia del TFN*: se le da la competencia a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal para interponer ante ella un recurso por retardo de justicia cuando el TFN exceda los plazos fijados. Es condición para la procedencia de este recurso que se haya interpuesto un escrito, por cualquiera de las partes, urgiendo el dictado de la sentencia del TFN y que hayan transcurrido 10 días sin que se hubiera dictado la resolución.
- *Recurso de amparo por mora ante el TFN*: es un recurso regulado para el caso de demora excesiva de la AFIP en la realización de ciertos trámites. El TFN debe resolver lo que fuera menester para garantizar el derecho del afectado, ordenando en su caso, la realización del trámite, o liberando de él al recurrente. Lo que el TFN resuelva es apelable ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

1.2 PROCESO CONTENCIOSO JUDICIAL

1.2.1 JUICIO DE EJECUCIÓN FISCAL

Es un proceso compulsivo, distinto de los de conocimiento, en cuanto a que el resultado al que se arribe en la sentencia no consistirá en una declaración sobre la existencia o no del derecho reclamado, ya que se circunscribe al estudio de la validez del título que da origen a la ejecución.

1.2.2 ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA

Regulada en el CPCCN ha comenzado a ser empleada en controversias con el Estado. Sus requisitos:

1. Que haya una actividad u omisión de la Administración que afecte un derecho subjetivo. Osea que haya un caso o una causa.
2. Que exista un estado de incertidumbre, o sea, un desacuerdo entre el particular y el Estado sobre el alcance y modalidades de la relación jurídica, pero que tenga cierto grado de avance o madurez, en cuanto a que el Fisco ya se haya manifestado respecto sobre el punto controvertido.
3. La inexistencia de otra vía procesal más idónea.

1.2.3 AMPARO

Previsto en la ley 16.986, es admisible contra todo acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta los derechos o garantías explícita o implícitamente garantizados por la CN.

Se requiere que no existan otras vías más idóneas para evitar el daño.

En general es aceptada la procedencia formal del amparo cuando no hay dificultades en cuanto al ofrecimiento y producción de pruebas, sea porque la cuestión debatida es de puro derecho o porque fuere.

1.2.3 AMPARO POR MORA

Regulado en la ley 19.549, es un recurso ante la mora de la administración en la tramitación de un expediente administrativo cuando ha dejado vencer los plazos, o hubiera excedido un

plazo razonable, y no hubiese emitido un dictamen, o una resolución de mero trámite, o de fondo.

1.2.4 INTERVENCIÓN DE LA CSJN EN CONTIENDAS TRIBUTARIAS

Competencia originaria: según la CN, le concierne a la CSJN, en forma originaria, el conocimiento en los asuntos de embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte. Ahora bien, quedan excluidas de la competencia originaria las cuestiones relativas al conocimiento y aplicación de normas de derecho público local, como serán los tributos provinciales, pero si el agravio contra estos es de naturaleza federal, en forma exclusiva, puede proceder la competencia originaria. También procede cuando se trata de una provincia contra el Estado Nacional, sin perjuicio de que la provincia puede renunciar a ese beneficio y seguir con la demanda en los tribunales federales ordinarios.

Competencia apelada: se pueden dar 3 supuestos, aunque el 2 y el 3 están relacionados:

- *Recurso ordinario de apelación ante la CSJN*: originalmente regulado en los arts. 254 y siguientes del CPCCN, se encuentra “derogado” en virtud de lo dispuesto por la CSJN en la causa “Anadon” (Fallos: 338:724), donde expresó que dicha norma había devenido en indefendible con el tiempo y que su aplicación comprometía el rol institucional de la CSJN.
- *Recurso extraordinario federal*: está contemplado en los arts. 256 y siguientes del CPCCN y en los arts. 14 y siguientes de la ley 48. Se trata de un recurso de apelación excepcional que tiene por objeto el mantenimiento de la supremacía constitucional y no una sumisión de la CSJN a cualquier causa en que pueda existir un agravio o injusticia. Podemos identificar los siguientes requisitos propios:
 - a) tiene que existir una cuestión federal;
 - b) tiene que haber una relación directa entre la cuestión a resolver y la cuestión federal invocada;
 - c) la resolución tiene que ser contraria a la validez de ese derecho federal invocado;
 - d) la sentencia tiene que ser definitiva, es decir, la que ponga fin al pleito;
 - e) la sentencia tiene que emanar del superior tribunal de la causa, es decir, la última instancia de conocimiento.
- *Recurso de queja (por extraordinario federal denegado)*: el art. 285 del CPCC establece la posibilidad de acudir directamente a la CSJN en queja cuando el recurso extraordinario es denegado. El plazo es de 5 días de notificada la denegación y se interpone directamente ante la CSJN. También se exige, en forma previa al conocimiento de la queja, el pago del depósito del art. 286 del CPCCN, que, según la Acordada 13/2022, es de \$300.000. En caso de hacerse lugar a la queja se devuelve el depósito, pero, si se la desestima, se lo declara perdido. Rigen las mismas exenciones que respecto a la tasa de justicia.

UNIDAD 14

1. DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Es aquella porción del ordenamiento jurídico penal que se ocupa de la punición de aquellas conductas vinculadas con la falta de cumplimiento de las obligaciones formales, sean estas sustantivas, conexas o meramente formales.

Custodian dos bienes jurídicos: a) la integridad de los fondos de la Hacienda Pública; y, b) el acatamiento y control del deber de contribuir.

Nos vamos a guiar por la ley 11.683, la cual no aplica a las provincias ni municipios, únicamente aplica para tributos nacionales.

1.2 INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Primero vamos a ver las *infracciones a los deberes formales*, que son aquellas obligaciones que se relacionan con las potestades de gestión, administración, fiscalización y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y conexas.

Artículo 38 ley 11.683: la conducta como tal es la falta de presentación en término de DDJJ que liquida el gravamen y falta de presentación en término de los datos que permiten realizar la liquidación del artículo 11.

La sanción será una multa, de \$200 para personas físicas y \$400 para personas jurídicas. Estas pueden liquidarse en forma “automática”, osea, sin sustanciación de sumario.

Artículo 38 bis ley 11.683: la conducta como tal es la falta de presentación de la DDJJ informativa de: a) regímenes de información propios o de terceros; b) en el IG sobre la incidencia de operaciones de importacion y exportacion; y, c) detalle de transacciones con sujetos del exterior.

La sanción será una multa, que se impone de esta forma: en el caso A será de \$5.000 para personas físicas y \$10.000 para personas jurídicas; en el caso B será de \$1.500 para personas físicas y \$9.000 para personas jurídicas; y, en el caso C será de \$10.000 para personas físicas y \$20.000 para personas jurídicas.

Estas pueden liquidarse en forma “automática”, osea, sin sustanciación de sumario.

Artículo 39 ley 11.683: la conducta como tal consta de dos supuestos: a) el incumplimiento genérico de cualquier deber formal: y b) incumplimiento a deberes vinculados con: domicilio fiscal, resistencia a la fiscalización, omisión de proporcionar datos sobre operaciones internacionales, falta de conservación de comprobantes relativos a operaciones internacionales.

La sanción será una multa, que se impone de esta forma: en el caso A de \$150 a \$2.500; y, en el caso B de \$150 a \$45.000.

Son acumulables con las sanciones del artículo 38.

Artículo 39 bis ley 11.683: la conducta será el incumplimiento de los requerimientos para presentar las DDJJ previstas en el artículo 38 bis (DDJJ informativas) y las relativas a regímenes de información del contribuyente o de terceros.

La sanción será una multa, la cual va desde \$500 a \$45.000. Si se incumple un tercer requerimiento y se tienen ingresos brutos superiores o iguales a \$10.000.000 la multa se eleva de 2 a 10 veces el máximo (\$90.000 a \$450.000).

Son acumulables con las sanciones del artículo 38, y con las demás sanciones del artículo 39.

Artículo 39 ter ley 11.683: la conducta pueden ser varios supuestos:

- a) omitir informar en plazo la pertenencia a grupos de entidades multinacionales con ingresos anuales consolidados según parámetros fijados por la AFIP y los datos identificatorios de la última entidad controlante del grupo;
- b) omitir informar en plazo los datos identificatorios del sujeto informante designado para presentar el informe “país por país”;
- c) omitir informar en plazo la presentación del informe “país por país” por parte de la entidad informante designada en el país extranjero que corresponda;
- d) omitir presentar el informe “país por país”, o hacerlo en forma extemporánea, parcial, incompleta, o con errores graves;
- e) incumplimiento, total o parcial, a los requerimientos de información complementaria a la DDJJ “país por país”;
- f) incumplimiento a los requerimientos para cumplir con los deberes de los puntos a) a d).

La sanción como tal será una multa, la cual varía dependiendo los supuestos:

- a) de \$80.000 a \$200.000; o de \$15.000 a \$70.000 según si los ingresos del grupo superan el parámetro fijado por la AFIP de \$2.000.000.000;
- b) de \$80.000 a \$200.000;
- c) de \$80.000 a \$200.000;
- d) de \$600.000 a \$900.000;
- e) de \$180.000 a \$300.000;
- f) de \$200.000

Son acumulables con las sanciones del artículo 38; y la sanción del caso F es acumulable con las anteriores de este mismo inciso.

Artículo 40 ley 11.683: la conducta sera el incumplimiento de los siguientes deberes formales:

- a) no emitir factura o comprobante equivalente a operaciones superiores a \$10;
- b) no llevar registraciones de adquisiciones y ventas; o, llevarlos en forma incompleta o defectuosa;
- c) encargar o transportar comercialmente mercaderia sin respaldo documental;
- d) no estar inscripto ante la AFIP cuando hubiere obligación de hacerlo;
- e) no poseer o conservar facturas o comprobantes equivalentes por la adquisición de bienes necesarios para el desarrollo de una actividad económica;
- f) no poseer instrumentos de medición y control de producción, o no utilizarlos o no tenerlos en condiciones operativas;
- g) tener 50% o más, del personal relevado sin registrar en casos de establecimientos con 10 o más trabajadores;
- h) ocupar trabajadores en relación de dependencia sin registrarlos, o indebidamente declarados.

La sanción como tal en todos los casos será una multa. En casos de empleo no registrado se le adiciona la clausura. Además, suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral cuando su otorgamiento sea competencia del PEN. La condena se impone de la siguiente manera:

- 1) en el caso a, b, c, d, e, f y g será una cláusula de 2 a 6 días del local;
- 2) en el caso h la clausura será de 2 a 6 días del local, y si correspondiera se aplica multa de \$3.000 a \$100.000;
- 3) para la suspensión de matrícula no hay un tiempo previsto en la ley.

Artículo 40 ter ley 11.683: la conducta es la tenencia, traslado o transporte de mercancías o bienes sin respaldo documental.

La sanción es una medida cautelar de interdicción de la mercadería con posibilidad de secuestro, siendo la condena el decomiso.

Juega en conjunto con los casos C y E del artículo 40.

Artículo 44 ter ley 11.683: la conducta será el quebrantamiento de clausura, violación de sellos, precintos u otros instrumentos.

La sanción será el arresto y clausura. En caso de condena el arresto es de 10 a 30 días y una nueva clausura por el doble del tiempo de la primera.

Por otro lado, las *infracciones sustantivas* son aquellas en las que la conducta reprimida consiste en la falta de pago oportuno de una suma de dinero, sea que se trate de la obligación tributaria sustantiva, o bien de obligaciones de dar sumas de dinero conexas a aquella, sea a título de anticipos, o bien retenciones o percepciones.

El bien jurídico tutelado es el erario público, o sea, la integralidad de la hacienda pública, así como su oportuna percepción.

Artículo 45 ley 11.683: la conducta puede darse por tres supuestos:

- a) omisión de pago de impuestos, por falta de presentación de DDJJ, o por inexactitud de las presentadas;
- b) omisión de actuar como agentes de retención o percepción;
- c) omisión de declaración o pago de anticipos y demás ingresos a cuenta.

La sanción será una multa, que es del 100% del impuesto dejado de pagar, retener o percibir. La multa será del 200% cuando la omisión se vincule con transacciones internacionales. En caso de reincidencia se eleva la pena a 200% y 300% respectivamente. Se aplica siempre que no exista error excusable, y en tanto no corresponda a la figura dolosa del artículo 46.

Artículo 47 ley 11.683: acá existe una presunción de dolo. Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

- a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.
- b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
- c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.
- d) en caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.

- e) cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiversarse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.
- f) no se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, cuando ello resulte obligatorio en cumplimiento de lo dispuesto por leyes, decretos o reglamentaciones que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Artículo 46 ley 11.683: la conducta será la defraudación por medio de DDJJ engañosas u ocultación maliciosa. En este supuesto efectivamente existe dolo.

El tipo de sanción será una multa, la cual será de 2 a 6 veces el impuesto defraudado.

Artículo 46 bis ley 11.683: la conducta será aprovechar, percibir o utilizar indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier beneficio de naturaleza tributaria, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño.

El tipo de sanción será una multa, la cual será de 2 a 6 veces el importe del beneficio aprovechado.

Artículo 46 ter ley 11.683: la conducta será la de simular la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social mediante registraciones, comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño.

El tipo de sanción será una multa, la cual será de 2 a 6 veces el importe del gravamen cuyo ingreso se simuló.

Artículo 48 ley 11.683: la conducta será la de mantener o retener en su poder sumas retenidas habiendo vencido el plazo para ingresarlas al fisco.

La sanción será una multa, de 2 a 6 veces la suma retenida o percibida y no ingresada al fisco.

Eximición y graduación de sanciones

Artículo 49 ley 11.683: si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional.

Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones, previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.

Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de corrersele las vistas del

artículo 17 y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal.

Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, las multas previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones.

En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, fuese consentida por el interesado, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.

El presente artículo no resultará de aplicación cuando se habilite el trámite de la instancia de conciliación administrativa.

Artículo 50 ley 11.683: si en la primera oportunidad de defensa en la sustanciación de un sumario por infracción al artículo 39 o en la audiencia que marca el artículo 41, el titular o representante legal reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal.

Artículo 50 bis ley 11.683: tenemos la reiteración de infracciones y reincidencia.

Se considerará que existe reiteración de infracciones cuando se cometa más de una infracción de la misma naturaleza, sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión.

Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso.

Artículo 50 ter ley 11.683: error excusable.

Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.

En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

Artículo 50 quater ley 11.683: graduación de sanciones. Atenuantes y agravantes.

En la graduación de las sanciones regidas por esta ley, se considerarán como atenuantes, entre otros, los siguientes:

- a) la actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada durante su desarrollo.
- b) la adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.
- c) la buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.
- d) la renuncia al término corrido de la prescripción.

Asimismo, se consideran agravantes:

- a) la actitud negativa frente a la fiscalización o verificación y la falta de colaboración o resistencia —activa o pasiva— evidenciada durante su desarrollo.
- b) la insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.
- c) el incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.
- d) la gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal evidenciada, en relación con la capacidad contributiva del infractor y la índole de la actividad o explotación.
- e) el ocultamiento de mercaderías o la falsedad de los inventarios.
- f) las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales.

Procedimiento: para poder fijar una sanción material hace falta la convicción de que yo pague de menos, esto mediante el procedimiento de determinación de oficio. En esta etapa es que se aplican las multas.

UNIDAD 15

1. LEY PENAL TRIBUTARIA

Nos vamos a guiar con la ley 27.430, la cual establece una lista taxativa puesto que estamos hablando de materia penal.

La misma tiene una parte referido a los tributos y la otra a los recursos de la seguridad social. En la parte tributaria los montos son más altos que los de seguridad social, en cambio los plazos en este último serán mayores que en el primero, dado que se requiere liquidez.

1.2 DELITOS TRIBUTARIOS

Artículo 1: Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión.

Artículo 2: Evasión agravada. La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1° se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000);
- b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000);
- c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000);
- d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000).

Artículo 3: Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiere o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) en un ejercicio anual.

Artículo 4: Apropiación indebida de tributos. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes.

1.3 DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Artículo 5: Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o

engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000) por cada mes.

Artículo 6: Evasión agravada. La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 5°, por cada mes, se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) El monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000);
- b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000);
- c) Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000).

Artículo 7: Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

1.4 DELITOS FISCALES COMUNES

Artículo 8: Obtención fraudulenta de beneficios fiscales. Será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución, tributaria o de la seguridad social, al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Artículo 9: Insolvencia fiscal fraudulenta. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.

Artículo 10: Simulación dolosa de cancelación de obligaciones. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos,

declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones.

Artículo 11: Alteración dolosa de registros. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare:

- a) Los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado;
- b) Los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados, autorizados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

1.5 DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 12: Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en esta ley.

En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

Artículo 13: Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.

5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 1 y el inciso 3.

Artículo 14: En los casos de los artículos 2° inciso c), 3°, 6° inciso c) y 8°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez (10) años.

Artículo 15: El que a sabiendas:

- a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.
- b) Concurrere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro (4) años de prisión.
- c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión.

Artículo 16: En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

Artículo 17: Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas.

1.5 DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL

Artículo 18: El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas

de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

En ambos supuestos deberá mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda haciendo uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

Artículo 19: El organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal.

Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación.

Artículo 20: La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

Artículo 21: Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en esta ley, el organismo recaudador podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y/o toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.

Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, juntamente con el organismo de seguridad competente.

Los planteos judiciales que se hagan respecto de las medidas de urgencia o autorizaciones no suspenderán el curso de los procedimientos administrativos que pudieren corresponder a los efectos de la determinación de las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social.

Artículo 22: Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de esta ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será competente la justicia nacional en lo penal económico. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la justicia federal.

Respecto de los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Artículo 23: El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.

2. DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO

Es un conflicto que se puede dar entre dos o más países en ejercicio de su poder tributario.

Formas de apropiación:

- Teoría de las fuentes: el país va a poder gravar una fuente productora de ganancias en tanto esa fuente tenga una conexión territorial con el país. La fuente es la facultad o potestad del país para decir que ésta se puede gravar por tener una vinculación territorial con la misma.
La vinculación territorial más común es el domicilio, en el caso de una empresa, el domicilio va a atribuirle preeminencia.
- Establecimiento permanente: se autodefine como algo que determinada empresa tiene en determinado país pero sin llegar a ser un desmembramiento de la empresa (sucursal) porque en ese caso tendría personalidad jurídica propia y no cabría en este concepto. Ningún país define qué es un establecimiento permanente, sino que establecen determinadas cosas que se pueden identificar como tal, por ejemplo: explotaciones mineras, agentes de comercio, viajantes de comercio, UTE, patrimonio de afectación que generan negocios.

Para la Argentina va a ser fuente de ganancia toda aquella que se produzca dentro del país o dependientes dentro del país. También lo va a ser la producida por establecimientos permanentes situados en la Argentina (un establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica propia pero tiene aptitud para generar negocios, por ej, una UTE).

- Nacionalidad y residencia: en el caso de la nacionalidad al Estado sólo le importa la nacionalidad, no le importa si estás viviendo en el país. La residencia es diferente a la nacionalidad porque ese es más rígido, este es menos rígido porque la residencia puede variar por el mero transcurso del tiempo o por la vida comercial de la persona sin que el Estado lo reconozca.

La Argentina utiliza un poco ambos al mismo tiempo, aunque no se pueda, porque suele presumir la residencia.

En el caso de la Argentina utilizamos el criterio de residencia y la residencia se obtiene por estar en el país por 12 meses.

¿Qué pasa cuando dos Estados se creen con potestad de cobrar? tenemos herramientas internas e internacionales:

- Internas: el crédito fiscal por tributos análogos pagado en el exterior.
- Externas o internacionales: tenemos legislación internacional (los convenios para la doble o triple imposición y cualquier tratado o unión).

Los tratados para evitar la doble o múltiple imposición son convenios celebrados entre dos o más Estados. La gran mayoría son bilaterales porque es más fácil de regular, la Argentina tiene muchos y todos bilaterales.

Lo que hacen estos tratados es distribuir cómo van a aplicar el poder tributario ambos Estados, generalmente se hace en base a los impuestos al patrimonio y los impuestos a la renta. Por lo general van a decir que los países se guardan los dichos de gravar la renta referida al patrimonio que esté en ese país.

En la Jurisprudencia tenemos el pacto “Molinos Río de la Plata” que habla sobre este tema, era el convenio para evitar la doble o triple imposición con Chile. El convenio decía que la distribución de dividendos entre los países no iba a ser gravada, pero al mismo tiempo luego en Chile se dictó una ley que estableció un tipo societario especial (parecida a una S.A pero de inversión) y no se gravaban los dividendos de esta sociedad. Muchas empresas se empezaron a dar cuenta que si tenían una sucursal en Chile, no iban a estar gravados. Era un supuesto de “doble NO imposición”.

¿Qué pasa si se juntan muchos países a la vez? puede darse un tipo de unión.

El MERCOSUR es el más común. La implicancia tributaria que tiene es que conforma una unión aduanera. Algunos dicen que es imperfecta porque implica que la mercadería que transita entre los Estados miembros debería estar exenta de todo tipo de imposición, navegando libremente, la perfecta además de esto tiene legislación común lo que el MERCOSUR no tiene.

También tenemos tratados multinacionales que coordinan cuestiones tributarias, como la Unión Europea. Es mejor que el MERCOSUR porque unifica más cosas, tiene mercado común, moneda, política, legislación en materia migratoria, ambiental y tributaria, de hecho,

todos los Estados miembros de la UE tienen que seguir las directivas del parlamento de la UE respecto de tributos.

Los tratados de información tienen implicancia tributaria pero a diferencia de los demás tienen como único objetivo pasar información, no se reparten el poder tributario entre ellos.

Planificación fiscal internacional

Es cómo se organizan los negocios en el ámbito internacional. En la medida que se haga dentro de la ley no debería haber inconveniente, pero si no, se comete un ilícito por evadir. Fuera de eso, nadie está obligado a negociar de forma tal de pagar la mayor cantidad de tributos posibles.

Competencia fiscal nociva

No sólo se da en el ámbito internacional sino en todos los ámbitos. La competencia fiscal es nociva cuando la competencia llegó a niveles de autofagocitarse los estados entre sí, esto puede darse cuando ningún país esté gravando nada, entonces ambos se quedarían sin ingresos.

Si no es nociva, dos o más empresas simplemente compiten entre sí para atraer inversiones a su jurisdicción, mediante exenciones fiscales. En principio no tiene nada malo, será nocivo dependiendo el caso y la consecuencia que tenga.

Hay otros dos sujetos que suelen aparecer en el ámbito internacional que son los paraísos fiscales (de baja o nula tributación) y los países con secreto bancario amplio.

Los países con secreto bancario amplio son Suiza, Uruguay, son bastante opacos respecto a quienes tienen cuentas allí, muchas veces ya entrando dentro de la evasión se suelen esconder recursos en estos países para no declararlos en los demás.

Los países con baja o nula tributación son aquellos que tienen impuestos bajos, la gracia de tener baja tributación es atraer inversiones, un ejemplo es Panamá. Lo que hacen es tratar de que la gente fuerce su negocios económicos para tener más obligaciones ahí y pagar menos impuestos.

Dumping

Es vender por debajo del costo. Ahora, esto puede ser ilegal cuando el Estado está subsidiando la exportación.

Hablamos de dumping en los términos de la OMC Cuando un estado subsidia sus exportaciones para que ello llegue al país de destino y destruya el mercado interno, para luego retraer el subsidio y quedarse con su mercado interno.

Los derechos de importación están previstos por la OMC y si algún estado detecta el dumping está autorizado a elevar sus aranceles de importación a la misma medida que el dumping. Si no hace esto, el otro estado tendrá que dejar de hacer dumping.

Esto NO es lo mismo que el reintegro del IVA por importaciones (Art. 43 de la Ley de IVA) porque en principio no tendría perjuicio para el país por no haberse perfeccionado el hecho imponible de IVA por efectuarse el consumo fuera del país.

Es por esto que todos los países que tengan IVA hacen lo mismo (menos EEUU que no tiene IVA).

FALLOS

DERECHO TRIBUTARIO

Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires. Fallos: 308:2153.

La actora funda su pretensión en los siguientes argumentos:

- 1) La inconstitucionalidad del impuesto a los ingresos brutos por resultar violatorio del art 67 inc. 12 CN.
- 2) La ilegalidad del tributo por contrariar el principio del régimen de coparticipación federal en cuenta éste veda la doble imposición.

Surge del proceso que:

- a) La actividad desarrollada por la actora que dio lugar al pago por vía de retenciones del impuesto a los ingresos brutos cuya repetición se intenta, consiste en el transporte interprovincial de personal.
- b) El precio del billete del pasaje aéreo es fijado por el Estado Nacional de acuerdo con la política tarifaria oficial.
- c) En la fijación de las tarifas aéreas no se tuvo en cuenta la incidencia del impuesto a los ingresos brutos.

Si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía, existen casos en lo que es posible y además necesario, reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la CN y con el ordenamiento jurídico vigente.

Que en el caso, la incidencia sobre la rentabilidad hace operar al impuesto como de naturaleza directa, si se atiende a los datos que proporciona la realidad económica, la que no autoriza sin más a presumir que los impuestos llamados directos en la doctrina de la tributación se pueden trasladar a los precios.

Que, en él tales condiciones cabe concluir que el impuesto provincial a los ingresos brutos no es susceptible de traslación por no estar contemplada su incidencia en el precio oficial del billete aéreo y cuya determinación conduce a que sea soportado por la actora, lo cual excluye al caso de la previsión del art 9 inc. b de la ley 20221, y lo encuadra en el supuesto que contempla el párrafo 1, en cuyo texto se plasma el principio básico que privilegió el legislador, consistente en la imposibilidad de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable.

Por lo expuesto y por el hecho de encontrarse las rentas de la actora sujetas al impuesto a las ganancias, la aplicación del tributo local importa que se configure la hipótesis de doble imposición, lo cual autoriza a hacer lugar a la demanda, sin perjuicio de destacar que esta solución tiende a revertir la incoherencia que revelan los actos del estado que, por un lado, no incluye el impuesto a los ingresos brutos en el costo de la tarifa oficial de la empresa de transporte aéreo y por el otro, el mismo estado intenta percibir dicho impuesto, cuando la aludida exclusión lo desnaturalizó en su sustancia técnica, con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos.

Que lo antedicho no violenta la esfera de los poderes no delegados a las provincias, sino que es consecuencia de las previsiones de los art. 31 y 67 inc. 12 CN y atiende a la necesidad de asegurar una efectiva unión nacional.

Por el hecho de encontrarse las rentas de la empresa sujetas al impuesto a las ganancias la aplicación del tributo local a los ingresos brutos importa que se configure la hipótesis de doble imposición.

Por ello, se hace lugar a la demanda y se condena a la Provincia de Buenos Aires a pagar a la actora el capital reclamado con más sus intereses.

Explicación: el impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto considerado IMPUESTO INDIRECTO y el efecto económico que está asociado a eso es que traslade la carga del tributo. El impuesto indirecto no está pensado para que salga del bolsillo del productor o vendedor, si no que sea pagado por el consumidor final. Lo mismo pasa con los servicios públicos, se traslada el valor de la tarifa el componente del impuesto sobre los ingresos brutos. El servicio público se cobra por tarifa, y la tarifa la establece el Estado, entonces el prestador de servicio tiene un tope para cobrarle al usuario, no se puede trasladar indefinidamente ya que el tope es la tarifa. En este caso la Provincia de Buenos Aires incrementó la alícuota de ingresos brutos y la empresa ya no lo pudo trasladar al valor final del pasaje porque ya estaba al tope de la tarifa. La provincia le exigía el cobro del tributo. La empresa decía que al tener un tope y no poderlo trasladar ese impuesto ya no es indirecto, no respeta el efecto económico inicial en el diseño de la norma. Como no lo puede trasladar lo tiene que solventar de su bolsillo, ese incremento lo tenía que absorber la empresa. Paso de ser de un impuesto indirecto a un impuesto directo, porque está gravando la renta, no se modificó la letra de la norma, ni el impuesto a los ingresos brutos pero si se da un efecto económico que modifica el resultado en la aplicación del impuesto indirecto. En ese caso la empresa demostró que al no poder seguir trasladando porque tenía el imperativo de la tarifa se convirtió en un impuesto directo y esto colisionaba con el régimen de coparticipación. Le da la razón a la empresa indicando que no podía seguir incrementando la alícuota. Pero no por no tener facultades sino por el resultado del efecto económico del impuesto.

Marta Navarro Viola de Herrera Vegas v. Nación Argentina (DGI). Fallos: 312:2467.

Hechos:

El accionante interpone demanda de repetición por las sumas pagadas en concepto del tributo de la ley 22604 (impuesto de emergencia sobre los activos financieros), ante el Estado Nacional. El relato de los hechos afirma que María Navarro Viola de Herrera poseía acciones de "Sucesores S.A." y "Cautela S.A." el 31/12/1981, la cuales fueron donadas a la Fundación Navarro Viola el 05/04/1982, y el 09/06/1982 se publica en el Boletín Oficial de la República Argentina la mencionada ley.

Primera instancia:

El magistrado interviniente rechazó la demanda interpuesta ante el Estado Nacional, cuya resolución fue apelada por la accionante.

Segunda instancia:

El a quen revocó parcialmente la resolución de la instancia anterior, y admitió la demanda de repetición por las sumas pagadas en concepto del tributo regulado por la ley 22604. Ante dicho fallo, el Estado Nacional interpone recurso extraordinario federal, que fue concedido.

CSJN:

El apelante se agravia en que la CNACAF realizó una errónea interpretación de la ley 22604, ya que su texto no excluye del ámbito del gravamen a aquellos bienes que no integraban el patrimonio del contribuyente en el momento de sancionarse la ley. Señala que aceptar el criterio de la sentencia apelada podría frustrar los propósitos de la norma, al posibilitar que los eventuales contribuyentes distrajeran de su patrimonio los activos a gravar en razón de haber tomado conocimiento previo de esa forma de imposición. Por último, destaca que, habiendo admitido la constitucionalidad de la retroactividad de las leyes en materia tributaria cuando no se afecten derechos adquiridos, se debería haber aplicado dicho criterio.

Al contestar el traslado de los agravios fundados, el accionante menciona que el alcance que le pretende otorgar la demandada a la ley 22604 resulta contrario a los principios y garantías constitucionales.

Para así resolver, la CSJN entendió que la ley 22604 estableció un impuesto de emergencia que debía aplicarse en todo el territorio de la Nación, por única vez, sobre los activos financieros existentes al 31/12/1981. Con lo cual, resta resolver si dicha ley puede aplicarse retroactivamente sobre los bienes que no se encontraban en el patrimonio del sujeto pasivo. Si bien la ley 22604 tuvo el indudable objetivo de alcanzar con el tributo que creó a los activos financieros existentes al 31/12/1981, sin que surja ni de su texto ni de la exposición de motivos que fuera necesario que tales bienes permanecieran en el patrimonio del contribuyente al sancionarse la ley. Sin embargo, se debe tachar de inválida por el hecho de ser contraria al artículo 17 de la Constitución Nacional.

Disidentemente el Dr. Carlos Santiago Fayt, considera que no se ha probado efectivamente la confiscatoriedad de los bienes del contribuyente. Entendiendo, además, que las mutaciones patrimoniales no son por sí motivo suficiente para excluir los tributos que han correspondido a los titulares de los patrimonios en las ocasiones que la ley señale. Por último, señala que tal derecho individual no puede entenderse que excluya los poderes impositivos que la misma Constitución consagra, que hacen a la subsistencia del Estado que aquélla organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.

Filcrosa S.A. Fallos: 326:3899.

La Municipalidad de Avellaneda promovió un incidente de verificación en la quiebra de FILCROSA S.A., insinuando un crédito que mantenía en contra de la fallida por tasas municipales. La Sindicatura, al contestar el traslado respectivo, opuso la defensa de prescripción con sustento en lo establecido en el art. 4027, inc. 3°, del Código Civil (prescripción quinquenal -5 años-). Tanto el juez de la quiebra como la Cámara Nacional en lo Comercial rechazaron dicha defensa, por considerar que la prescripción de los tributos municipales se rige por lo dispuesto en las normas locales, sin que resulten aplicables las disposiciones pertinentes del Código Civil, pues la reglamentación de tales gravámenes constituye una facultad privativa de las provincias no delegadas al gobierno federal. Tal decisorio motivó la interposición del recurso extraordinario por parte de la Sindicatura, cuya denegación originó la queja consecuente.- La cuestión litigiosa consistía en determinar si la facultad local de establecer los tributos cuya verificación se solicitó (tasas) incluye la de fijar la prescripción de los mismos o, por el contrario, ésta corresponde a la Nación de acuerdo a lo dispuesto por el art. 75, inc. 12°, de la CN (cláusula de los códigos).- La CSJN establece

que las disposiciones en materia de prescripción se encuentran conferidas a la legislación Nacional y por tanto, las provincias no la pueden regular: *"...la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75 inc. 12, este no solo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía."* Todas las provincias mantienen sus prescripciones de acuerdo lo establecido por los códigos de fondo por ser una facultad que se encuentra reservada a la Nación, tal como establece el fallo, no habiendo adecuado su normativa al nuevo código civil y comercial. El nuevo código pareciera habilitar a las provincias para regular la prescripción tributaria, sin embargo aún no hay fallos de la CSJN al respecto, por que a futuro los contribuyentes deberán plantear la inconstitucionalidad; y llegar a la CSJN para que se evalúe en el caso concreto.

Insúa, Juan Pedro. Fallos: 310:1961.

El actor inicia un reclamo de acción contra la DGI por importes que había abonado en razón de un impuesto de emergencia a los activos financieros existentes al 31 de diciembre de 1981 creado por una ley publicada en el Boletín Oficial en junio de 1982.

La causa llega a la Corte donde se da la razón al reclamo del actor y se sostiene que la retroactividad está pensada solo para aquellos supuestos en los cuales existe un riesgo de fuga de los activos ante el impuesto.

Además se destaca que Insua había dado cumplimiento con sus obligaciones tributarias con anterioridad al dictado de la ley y que no había mediado una observación en el pago de sus impuestos, por lo tanto había adquirido un derecho inalterable.

En consecuencia se considera que el gravamen era improcedente.

Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otros/ demanda contenciosa administrativa. Fallos: 342:1903.

La Corte dijo que la prescripción de las obligaciones tributarias locales tanto en lo relativo a sus plazos, como al momento de su inicio y a sus causales de interrupción o suspensión, se rige por lo estatuido por el Congreso de la Nación para toda la República.

El Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones rechazó el planteo de prescripción opuesto por la provincia y declaró aplicable el plazo de diez años previsto en el art. 118 del Código Fiscal provincial, entonces vigente.

En su fallo, la Corte determinó que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo.

Los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del nuevo Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración -resolución 183, del 4 de mayo de 2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones-, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen (fs. 7/7 vta. y 11 de los autos principales).

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Ángela Digna Balbina Galván de Rivademar v. Municipio de Rosario. Fallos 312:326.

El fallo versa sobre una empleada municipal la cual es contratada por la Municipalidad de Rosario y es pasada a planta permanente mediante un decreto de facto de orden provincial, obligando de esta forma al municipio a admitir como personal permanente.

En el fallo lo que se discute es la naturaleza jurídica que tienen los municipios en donde finalmente la Corte determina que son autónomos (cambiando el criterio que antes se tenía, dónde se los consideraba autárquicos). Para así decir se tuvo en cuenta su población, la decisión popular de sus representantes, así como también la posibilidad de legislar localmente y la posibilidad que tienen de crear otros entes autárquicos.

Estos cambios incluso se vieron reflejados en la reforma constitucional de 1994 en donde aparece el artículo 123 “cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

Operadora de Estaciones de Servicios S.A. v. Municipalidad de Avellaneda. Fallos: 321:1052.

Transportes Vidal S.A. v. Provincia de Mendoza. Fallos: 306:516.

Hechos:

- 1) Que la empresa promueve demanda de repetición por \$2.569,00 aduciendo haber pagado dicho monto en concepto del impuesto provincial a los ingresos brutos, originados por la actividad de transportador interjurisdiccional durante junio 1979 y marzo de 1980.
- 2) Que funda el pedido de inconstitucionalidad de las leyes locales que rigen el tributo, así como el convenio multilateral que rige las provincias con la Ciudad de Buenos Aires por considerarlos violatorios del art. 67 inc. 12 de la CN, objeción de la que también considera pasible a la ley 22.006.

Normas en juego:

Ley 22.006, Convenio Multilateral de 1977, Arts. 9, 10,11, 12, y 67 inc.12 de la Constitución Nacional.

Holding:

- 1) Que la empresa transportadora realizó el pago del impuesto a la Provincia de Mendoza por bienes transportados entre distintas jurisdicciones, calculando el impuesto a los ingresos brutos en función de lo dispuesto por el Art. 9 del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977, es decir, tomando en cuenta el valor de los pasajes y los fletes percibidos o devengados en la provincia. Que el legislador nacional facultó por medio de la ley 22.006 a gravar el transporte interjurisdiccional conforme aquel convenio multilateral.
- 2) Que la inequívoca intención constitucional de eliminar los gravámenes discriminatorios infiere a la de preservar a las actividades que alcancen a dos o más jurisdicciones del riesgo a que puedan verse sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca como resultado de aplicar tributos semejantes sobre la misma porción de la base imponible. Que esto ciertamente no significa que se hubiese invalidado la facultad de las provincias de gravar sus actividades.
- 3) Que en mérito de lo expuesto, la Corte en base a una nueva conformación realiza un cambio radical en su posición anterior en la que las normas constitucionales sustraían la posibilidad que las Provincias dispongan del poder de imposición en el comercio interestadual.
- 4) Que en tal sentido la actora sustenta su pretensión en la descripción del Art. 67 inc, 12 de la CN con arreglo a la actividad que desarrolla, no habiendo probado que el tributo que pagó importa un trato discriminatorio respecto de otras empresas que realicen transporte en la provincia, ni que la exigencia del citado gravamen sea causa de múltiple imposición provincial. Tampoco pudo demostrar que el tributo encarezca la actividad al punto de tornar oneroso o inconveniente al tránsito en la Provincia.
- 5) Que cabe concluir que el impuesto a los ingresos brutos aplicados en la Provincia de Mendoza conforme la autorización del legislador nacional por la ley 22.006 que regula el convenio multilateral para las imposiciones interjurisdiccionales del impuesto a los ingresos brutos. Por ello se decide rechazar la demanda impuesta por Transporte Vidal SA.

Fleischmann Argentina Inc. Fallos 312:912.

Interpone acción para obtener la devolución de las sumas abonadas en concepto de impuestos internos por el expendio del producto "Royalina" durante el período del mes diciembre de 1978, y de enero a diciembre de 1979.

Se había dictado una ley de impuestos a ingresos brutos sobre determinado HI, impuesto sobre expendio, por la sola salida del producto de la fábrica. Era una tasa a jarabes, de diferentes concentrados que luego de mezclados con agua producía una bebida analcohólica.

La actora sólo producía un polvo que si luego el consumidor lo mezclaba con agua podía convertirse en una bebida refrescante, pero de la fábrica solo salía el polvo. La AFIP, incluye el polvo ya que después podía generar el líquido. La AFIP hacía una interpretación

extensiva del objeto del HI, incluyendo el polvo fabricado que después, por decisión del consumidor, podía pasar a ser líquido bebible.

La CSJN: No importa el producto final, si el HI y al momento de salir de la fábrica no era lo que regulaba la ley.

Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía. Fallos: 318:1154.

Hechos:

Trata sobre la constitucionalidad de los decretos 2736/91 y 949/92, que establecen impuestos específicos y facultades de control al Instituto Nacional de Cinematografía en Argentina. La discusión principal gira en torno a si el Poder Ejecutivo tiene la facultad de imponer tributos mediante decretos de necesidad y urgencia, en contraposición al principio de legalidad tributaria que reserva dicha facultad al Congreso Nacional.

Postura de la parte actora Video Club Dreams:

- 1) Alegan la inconstitucionalidad de los decretos por violar el principio de legalidad tributaria y la reserva de ley formal para la imposición de tributos.
- 2) Argumentan que los decretos crean impuestos y facultades de control sin la debida intervención del Congreso Nacional.

Postura de la parte demandada Instituto Nacional de Cinematografía:

- 1) Defienden la validez de los decretos de necesidad y urgencia, argumentando que cumplen con los requisitos de emergencia, razonabilidad y temporalidad establecidos por la Corte.
- 2) Aducen que los impuestos no afectan directamente el patrimonio del actor, ya que pueden trasladarse al precio final de los productos.

Opinión de la Corte:

- 1) La Corte confirmó la inconstitucionalidad de los decretos, argumentando que el Poder Ejecutivo no puede crear impuestos sin la intervención del Congreso Nacional.
- 2) Reiteró que el principio de legalidad tributaria es fundamental y no puede ser obviado mediante decretos de necesidad y urgencia.
- 3) Declara que no se demostró una situación de emergencia que justificara la adopción de estos decretos.
- 4) Rechaza el argumento de la convalidación tácita por parte del Congreso mediante el silencio o actos posteriores.

Una jurisprudencia similar pero contraria es el caso "Peralta". En este caso, la Corte había validado la adopción de decretos de necesidad y urgencia bajo circunstancias de emergencia, siempre que cumplieran con los requisitos de razonabilidad y temporalidad.

Importancia de la decisión de la Corte: es crucial porque reafirma el principio de legalidad tributaria y la reserva de ley formal, limitando la capacidad del Poder Ejecutivo para crear impuestos mediante decretos de necesidad y urgencia. Establece un precedente importante sobre la separación de poderes y el control constitucional de las medidas del Ejecutivo.

Famyl S.A. vs. Nación Argentina. Fallos: 323:2256.

Selcro S.A. Fallos 326:4251.

Resuelve sobre la inconstitucionalidad de las delegaciones legislativas relacionadas con la fijación de tasas por parte de la Inspección General de Justicia.

Hechos:

La Ley 25.237 y Decisión Administrativa 55/00 delegaban a la Jefatura de Gabinete la facultad de fijar valores para las tasas.

Selcro S.A. argumentó que la delegación violaba el principio de reserva de ley en materia tributaria, según el art. 76 de la Constitución Nacional.

El Estado Nacional defendió la legalidad de la delegación.

Opinión del Procurador General:

apoyó la postura de que la delegación legislativa era inconstitucional.

Corte:

La Corte Suprema confirmó la inconstitucionalidad del segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237 y del art. 4° de la decisión administrativa 55/00, reafirmando que al tratarse de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, resultaba inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237, en tanto autorizaba a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución. Señaló que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo.

Este fallo refuerza el principio de legalidad en materia tributaria, limitando la capacidad del Poder Ejecutivo para fijar tasas sin autorización legislativa clara y definida.

Luis López López y otro v. Provincia de Santiago del Estero: Fallos: 314:1293.

S.A. Electrometalúrgica Andina. Fallos 302:150.

Papel Misionero S.A.I.F.C. c/Provincia de Misiones. Fallos 332:1007.

Hermitage S.A. c/Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/s/ proceso de conocimiento. Fallos: 333:993.

La empresa había solicitado la declaración de inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta por causarle su aplicación un grave perjuicio.

La Ley N° 25.063 establece en su artículo 6 un impuesto a la ganancia mínima presunta del 1% de los activos de, entre otros sujetos, las sociedades constituidas en la Argentina, valuados según los parámetros que la misma norma dispone. A su vez, se prevé un mecanismo de compensación con el impuesto a las ganancias atento el carácter complementario de ambos impuestos.

En el caso “Hermitage”, la empresa demostró con una pericia contable que durante los períodos 1995, 1996 y 1998, su explotación comercial había arrojado pérdidas, lo cual determinaba la inexistencia de capacidad contributiva para hacer frente al impuesto.

El juez de primera instancia denegó la petición con sustento en que la empresa no había demostrado que la aplicación del impuesto le resultara confiscatoria.

Tras ser apelada por el contribuyente, la Sala V de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia de primera instancia y declaró la inconstitucionalidad del impuesto, al considerar probada la ausencia de capacidad contributiva ante la existencia de pérdidas operativas e impositivas.

Recurrida la sentencia, esta vez por el Estado Nacional, la Corte Suprema, en mayoría de cinco votos y desestimando el dictamen previo del Procurador General, comenzó haciendo una referencia a la redacción poco clara e imprecisa de la norma, y recurrió a los antecedentes parlamentarios para su interpretación.

Consideró que el hecho de que el legislador pretenda captar la capacidad contributiva a través de una presunción de renta mínima no resulta razonable y es inequitativo porque con ese mecanismo se incluye indiscriminadamente en la misma órbita a una diversidad de actividades y formas de organización, sin tener en cuenta sus particularidades y sin permitir la prueba de que en el caso concreto no se haya obtenido la ganancia presumida por el legislador.

En el marco de ese razonamiento, rechazó la presunción legal y declaró la inconstitucionalidad del impuesto con respecto a la empresa, al dar por probada la existencia de pérdidas en los períodos en cuestión y considerar que ello no permitiría al contribuyente hacer frente al impuesto e incrementaría aún más su detrimento contable e impositivo.

Los dos votos en disidencia conjunta resultan interesantes para el análisis de la cuestión. En opinión contraria a la de la mayoría, se hizo hincapié en que la capacidad contributiva que el legislador pretendió alcanzar con el impuesto está dada por la propiedad de los activos afectados a una explotación comercial, los que constituyen por sí solos una exteriorización de riqueza susceptible de ser gravada, sin que sea necesaria la existencia de ganancias.

En este sentido, la disidencia consideró que la presunción utilizada por el legislador no resulta irrazonable y sí lo sería, en cambio, presumir que una explotación pudiera subsistir con un activo improductivo. Agregó que la empresa tampoco había probado que la imposición le resultara confiscatoria, es decir, que absorbiera una parte sustancial de su renta o capital, teniendo en cuenta la capacidad productiva potencial del bien según el rendimiento normal medio de una correcta explotación, de acuerdo con los parámetros establecidos por la misma Corte Suprema en varios antecedentes.

Aunque los efectos jurídicos del fallo se circunscriben al caso analizado, la Corte Suprema efectúa ciertas afirmaciones genéricas en cuanto a la improcedencia de aplicar el impuesto en supuestos en que existen pérdidas contables e impositivas. Ello podría generar el inicio

de numerosas discusiones judiciales vinculadas a la aplicación del tributo en casos similares.

Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del. Fallos: 335:996.

La actora inicia una acción declarativa de certeza contra la Provincia de Chubut para cuestionar una ley provincial que grava la utilización y el consumo de energía eléctrica cuando esta supera los 2500 megavatios por hora.

La actora se agravia porque considera que esta ley provincial es análoga a la ley nacional de IVA con lo cual hay una contraposición con la ley de coparticipación federal. Además se agravia porque considera que de mantener la legalidad de la norma provincial habría una suerte de inestabilidad fiscal ya que esta está en contra de la ley de hidrocarburos.

La CSJN hace suyo el dictamen de la procuradora general y habla de la analogía, dice que esta no pretende una completa identidad respecto al hecho imponible ni tampoco una completa identidad respecto a la base imponible, sino que con que haya una analogía sustancial estamos en presencia de ella, como es el caso de autos.

Por tanto la Corte le niega la validez a la norma provincial con sustento en la primicia federal.

Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de Certeza. Fallos: 340:1480.

Hechos:

Bayer S.A. promueve acción declarativa de inconstitucionalidad (art. 322 CPCyC) contra la provincia de Santa Fe a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 160, inc. 5, del Código Fiscal provincial, 6 y 7 de la ley provincial 3650 (todos modificados por la Ley 13.286), 1° de la RG (API) 14/2012 y del Dec. 2707/2012, en tanto establecen un tratamiento tributario más gravoso respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la fabricación y venta de productos (medicinales, químicos, cosmético, de tocador, y mercancías), en el supuesto de que el contribuyente no posea establecimiento en la provincia de Santa Fe.

Según la Administración Provincial de Impuestos, la empresa Bayer S.A., en razón de no tener establecimiento dentro de la provincia de Santa Fe, debió tributar tasas más altas por todas sus actividades, correspondiéndole una alícuota especial del 3,5% hasta el período fiscal 9/2012 y la del 4,5% por los posteriores; en consecuencia, la intimó a abonar la suma de \$ 8.109.019,79 por tal concepto por los períodos julio de 2011 a enero del 2014.

Por su parte, la contribuyente sostiene que el impuesto que se le reclama resulta discriminatorio, en tanto le imponen condiciones más gravosas con respecto a otras empresas, cuyas plantas industriales se encuentran radicadas en la provincia de Santa Fe y, además, restringe la libre circulación de los productos que comercializa, constituyendo indirectamente una aduana interior.

Entre sus agravios, la firma menciona que la pretensión provincial resulta violatoria de los arts. 4, 9, 10, 11, 12, 16, 17, 19 y 75, inc. 13, de la Constitución Nacional. Además afirma que el régimen establecido por la Provincia, en la parte que aquí impugna, viola la garantía de igualdad ante la ley en los términos del art. 16 de la Constitución Nacional al originar una discriminación que denota un propósito hostil (La Nación Argentina no admite prerrogativas

de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas).

La API le confirió vista de las actuaciones administrativas a Bayer S.A. y al presidente del directorio, con relación a los ajustes referidos, y resolvió instruirle sumario como consecuencia de las supuestas omisiones que se le imputan. Ello así, la firma solicita judicialmente que se dicte una medida cautelar de no innovar en los términos de los arts. 230 y 232 del CPCyC, por la que se le ordene a la demandada que se abstenga durante el curso de este proceso de realizar acto alguno tendiente a la determinación o ejecución de las diferencias pretendidas por los períodos aquí involucrados.

Sentencia:

La CSJN resuelve que la presente causa corresponde a su competencia originaria. Cita jurisprudencia anterior que así lo demuestra.

Respecto de la medida cautelar solicita entiende que "... ellas no exigen de los magistrados el examen de la certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino solo de su verosimilitud. Es más, el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar, que no es otra que atender a aquello que no excede del marco de lo hipotético, dentro del cual, asimismo, agota su virtualidad". (Cfr. Alboornz Evaristo Ignacio cl Nación Argentina". Fallos: 306:2060).

En los presentes actuados resultan suficientemente acreditadas la verosimilitud en el derecho y la configuración de los presupuestos establecidos en los incisos 1° y 2° del artículo 230 del código adjetivo para acceder a la medida pedida.

La CSJN analiza el Decreto del Poder Ejecutivo provincial en el cual se destaca que: "ha sido voluntad del legislador plasmada en la Ley N° 13.286, dejar planteada una clara política fiscal sustentada en el fomento y protección de la actividad netamente local"; agrega luego que "esa política fiscal se manifiesta en lo que respecta al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en otorgar un tratamiento diferencial –mediante una alícuota menor- a aquellos contribuyentes radicados en la Provincia de Santa Fe, buscando fomentar y proteger de esa forma a quienes tienen toda la actividad desarrollada en el ámbito de la Provincia".

En definitiva, el Alto Tribunal debe analizar si la demandada se ha excedido en sus potestades tributarias, sobre cuáles son los alcances de la jurisdicción y competencia que tiene para ejercer eventualmente el derecho de percibir la alícuota diferencial cuestionada. (Cfr. Art. 75, inc. 13 CN "Corresponde al Congreso.....Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí".)

Ello así, resulta aconsejable –hasta tanto se dicte sentencia definitiva– impedir el cobro compulsivo que la demandada estaría habilitada a ejercer en supuestos que cabe calificar de ordinarios, máxime cuando la decisión que se adopta, si no le asistiese razón a la actora, solo demorará la percepción del crédito que se invoca.

Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar administrativa o judicialmente a Bayer S.A. las

diferencias pretendidas así como de trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad y de sus directores hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones.

DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL

Filcrosa S.A. Fallos: 326:3899.

La Municipalidad de Avellaneda promovió un incidente de verificación en la quiebra de FILCROSA S.A., insinuando un crédito que mantenía en contra de la fallida por tasas municipales. La Sindicatura, al contestar el traslado respectivo, opuso la defensa de prescripción con sustento en lo establecido en el art. 4027, inc. 3°, del Código Civil (prescripción quinquenal -5 años-). Tanto el juez de la quiebra como la Cámara Nacional en lo Comercial rechazaron dicha defensa, por considerar que la prescripción de los tributos municipales se rige por lo dispuesto en las normas locales, sin que resulten aplicables las disposiciones pertinentes del Código Civil, pues la reglamentación de tales gravámenes constituye una facultad privativa de las provincias no delegadas al gobierno federal. Tal decisorio motivó la interposición del recurso extraordinario por parte de la Sindicatura, cuya denegación originó la queja consecuente.- La cuestión litigiosa consistía en determinar si la facultad local de establecer los tributos cuya verificación se solicitó (tasas) incluye la de fijar la prescripción de los mismos o, por el contrario, ésta corresponde a la Nación de acuerdo a lo dispuesto por el art. 75, inc. 12°, de la CN (cláusula de los códigos).- La CSJN establece que las disposiciones en materia de prescripción se encuentran conferidas a la legislación Nacional y por tanto, las provincias no la pueden regular: *"...la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida a la legislación nacional por el art. 75 inc. 12, este no solo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía."* Todas las provincias mantienen sus prescripciones de acuerdo lo establecido por los códigos de fondo por ser una facultad que se encuentra reservada a la Nación, tal como establece el fallo, no habiendo adecuado su normativa al nuevo código civil y comercial. El nuevo código pareciera habilitar a las provincias para regular la prescripción tributaria, sin embargo aún no hay fallos de la CSJN al respecto, por que a futuro los contribuyentes deberán plantear la inconstitucionalidad; y llegar a la CSJN para que se evalúe en el caso concreto.

Casa Casma S.R.L. s/ concurso preventivo. Fallos: 332:616.

Hechos:

Año 2009. Se plantea el plazo de prescripción sobre tributos municipales por causa anterior a Febrero. La primera instancia mencionó que el plazo establecido por la Municipalidad era inconstitucional, ya que la prescripción es una facultad que está consagrado en la CN (delegado al poder legislativo en su artículo 75 inc. 12).

Segunda instancia: en la Cámara, revocan el fallo de primera instancia, donde sentenciaba que la delegación de la facultad legislativa realizada por las provincias no es del todo absoluta. Por ende, el derecho público provincial prevalece en su materia sobre el Código Civil, consecuentemente, que la prescripción liberatoria de los tributos aquí cuestionados se rige por la norma local.

Corte: ante esto, se presenta recurso extraordinario. El recurso extraordinario fue denegado, se presenta queja. Se planteaba la cuestión federal involucrada, donde se discutía la prevalencia de las normas locales por sobre las leyes de la Nación, respecto de la prescripción de las obligaciones. Se hace referencia al Fallo Filcrossa, donde la Corte dejó asentado la cuestión sobre la prescripción, y por ende, los tribunales inferiores no podían ir en contra de la jurisprudencia referente en tema de prescripción. Se revoca la sentencia apelada y admiten el recurso.

Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. de Catastro”. Sentencia del 17/11/2003.

Se llegó a una decisión opuesta a la del fallo “Filcrossa”, fallando ese órgano supremo a favor de un “criterio autonomista” del derecho tributario.

En el caso en cuestión, la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires determinó de oficio el monto adeudado por la Sociedad Italiana de Beneficencia en concepto de impuesto a los ingresos brutos correspondiente al período fiscal 1988.

La Sociedad Italiana alega a su favor el plazo de prescripción quinquenal dispuesto por el art. 4027 inc. 3 del Código Civil, mientras que el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires se escuda en el plazo de prescripción decenal contemplado en la legislación local.

Entre los fundamentos plasmados en el fallo a favor del “criterio autonomista” del derecho tributario podemos leer:

“La reforma constitucional de 1994 consagró la autonomía de la Ciudad de Buenos Aires, confiriéndole facultades propias de legislación, con la única limitación derivada de las disposiciones de una ley de garantías de los intereses del Estado Nacional (art. 129). Dicha ley 24.588, previó, expresamente, que la Ciudad -continuadora a todos los efectos de la Municipalidad de Buenos Aires tendrá facultades propias de jurisdicción en materia tributaria local (art. 8).”

“De lo expuesto se infiere que la Ciudad de Buenos Aires goza y ejerce facultades tributarias propias, como las provincias junto a las que integra el sistema federal argentino y con las que concurre en el régimen de coparticipación previsto en el art. 75 inc. 2º, de la Constitución Nacional. Aún, cuando se intentara adoptar una postura restrictiva de la autonomía, ella no encontraría - en este punto- sustento ni siquiera en la ley 24.588 que, como se viera, reconoce expresamente el ejercicio por los órganos del gobierno local de las facultades tributarias a las que alude.”

Mendoza, Provincia de c/ Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. s/ ordinario. Fallos: 333:39.

The Bank of Tokyo - Mitsubishi UFJ LTD. c/ EN - AFIP - DGI - resol. 269/07 Y OTRO s/dirección general impositiva. Fallos: 337:1511.

Piantoni Hnos SACIFI y A c/ Dirección General Impositiva. Fallos: 340:1884.

Garman Representaciones S.A. (TF 22.794-1) c/DGI. Fallos: 342:99.

Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A E I A S. Fallos: 346:103.

La CSJN se expidió sobre la prescripción de las multas en general pero particularmente en las multas tributarias o fiscales que suelen aplicar los organismos de recaudación ante distintos incumplimientos materiales o formales que hacen los contribuyentes o responsables.

Se establece que las normas locales, los preceptos incluidos en los códigos fiscales de Tierra del Fuego lesionaban el artículo 75 inciso 12 de la CN (facultad del Congreso de dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, entre otras facultades) en tanto y en cuando se entrometido en una facultad que las provincias habían delegado al Congreso de la Nación en materia de la legislación común, particularmente en cuanto a la prescripción de las acciones para que el fisco pueda pretender el cobro de distintas obligaciones y particularmente respecto de la multa.

Así dispuso que en rigor no aplicaba el código fiscal en materia de plazo de prescripción de 5 años, sino que debería guiarse por el código penal artículo 65 inciso 4 que dispone un plazo de 2 años para que las acciones para aplicar una multa puedan prescribir.

Las jurisdicciones locales carecen de prerrogativa constitucionales para entrometerse en una materia de legislación común de fondo, como es el instituto de la prescripción, dotando a este último el carácter de legislación común, y en consecuencia que debe ser uniforme dentro del país.

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Enrique Lapiduz v. Dirección General Impositiva. Fallos 321:1043.

Fallo de 1998, en el marco de una acción de amparo, en la cual la Corte ratifica que la sanción de clausura es una medida de índole estrictamente penal conforme lo sostuvo en anteriores precedentes.

Confirma la sentencia que declara la inconstitucionalidad del efecto devolutivo con el que estaba previsto el recurso de apelación ante el órgano judicial de la sanción de clausura. Ello por considerar que al ser de naturaleza penal, tiene que ejecutarse una vez que haya sentencia firme en sede judicial que la disponga. Esto luego fue tomado por la ley 27.430, lo que modificó el efecto devolutivo por el efecto suspensivo.

Mickey S.A. Fallos: 314:1376.

Analiza la controvertida figura de la clausura. Se creía que la clausura era irrazonable dado que violaba los artículos 14 y 17 de la CN.

La Corte Suprema consideró que no era irrazonable dado que este instituto repercute en la economía y no en el contribuyente dado que la finalidad del fisco no solo es recaudar sino perseguir la equidad tributaria ya que los que cumplen sino estarían en desventaja con los que no cumplen. Instaurando así un tercer bien jurídico tutelado que es la equidad tributaria.

Moño Azul. Fallos: 316:687.

Parafina del Plata. Fallos: 271:297.

En el caso la AFIP recurre por recurso extraordinario a la Corte porque entiende que la figura del agente de retención que retiene y no ingresa los fondos luego de su vencimiento no requiere para su configuración la presencia del elemento subjetivo.

La Corte a partir de otras normas y de la ley 11.683 señala lo contrario y le da la razón al contribuyente, por lo que entiende que para que quede configurada la infracción se necesita no solo la presencia del elemento objetivo sino también el subjetivo, haciendo honor al principio de culpabilidad penal, también aplicables a las infracciones fiscales.

PALERO JORGE CARLOS s/S/RECURSO DE QUEJA. Fallos: 330:4544.

Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/ Dirección General Impositiva. Fallos: 303:1548.

TRIBUNAL ORAL PENAL ECONÓMICO 2 CPE 7/2008/TO1 Causa nº CPE 7/2008/TO1, caratulada "MATYAS, Gabriel, BERGOC, Alberto José, ROVIELLO Eduardo Antonio y BARQUIN, Mónica Noemí s/ inf. Ley 24.769. Sentencia del 05 de febrero de 2019.

DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

Fisco Nacional (AFIP) c/ Pilar Procesamiento industrial de Laminados Residuales S.A. s/ejecución fiscal. Fallos: 331:2848.

Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp. Fallos: 333:935.

AFIP promueve ejecución fiscal contra Intercorp por los saldos correspondientes a las DDJJ de IVA e impuesto a las ganancias y aportes del sistema único de seguridad social.

El fisco sustenta su ejecución en el artículo 92 de la ley 11.683 para solo informar al juez sobre el embargo general de los fondos y valores del ejecutado por el monto más el 15% correspondiente a intereses y costas.

La Corte dice que el artículo 92 es completamente inconstitucional por contener una delegación inadmisibles de poderes en cabeza del fisco nacional permitiendo al agente fiscal hacer inhibiciones, embargos y otras medidas sobre bienes y cuentas del deudor sin siquiera la autorización de un juez convirtiéndolo en juez y parte siendo violatorio claramente de los artículos 17 y 18 de la CN.

Fiscalía de Estado y otro c/ YPF S.A. s/ medidas cautelares. Fallos: 339:1615.

Compañía Inmobiliaria San Martín de Tours SA c/ EN-AFIP-DGI-resol 5/09 (RMCIO) 29/08 (DEV). Fallos: 337:647.

Cencosud SA (TF 29535-A) c/ DGA. Sentencia CSJN del 15/05/2014.

Colorín IMSSA (TF 24123-I) c/ Dirección General Impositiva. Fallos: 336:837.

