

MEDIDAS PREVENTIVAS O RESTRICCIONES ARBITRARIAS

PREVENTIVE MEASURES OR ARBITRARY RESTRICTIONS

Ab. Javier Augusto Sánchez Buteler¹

RESUMEN:

Habiendo transcurrido más de cinco años desde que se incorporó el inciso h) al artículo 35 de la Ley 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), mediante el cual se faculta al personal de la AFIP a disponer medidas preventivas para evitar maniobras que puedan afectar la normal percepción de los tributos, nos proponemos con esta breve colaboración efectuar algunas breves reflexiones respecto de estas atribuciones y las consecuencias prácticas que ha traído su aplicación - generalizada - por parte del organismo.

SUMMARY

After more than five years have elapsed since subparagraph h) was incorporated into article 35 of Law 11683 (t.o. 1998 and its amendments), by which AFIP personnel are empowered to order preventive measures to avoid maneuvers that may affect the normal perception of taxes, we propose with this brief collaboration to make some reflections regarding these attributions and the practical consequences that its application - generalized - by the agency has brought.

PALABRAS CLAVE: CUIT - Suspensión - Apócrifa - Medidas Preventivas - Evasión - Sanción - Restricciones.

KEY WORDS: Single Tax identification - Suspension - Apocryphal - Precautionary measures - Evasion - Sanction - restrictions.

¹ Javier Augusto Sánchez Buteler. Abogado (UNC). Especialista en Derecho Tributario y Aduanero. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Pontificia Universidad Católica Argentina. Secretario Académico de la Sala de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de la Ciudad de Córdoba. Disertante sobre temas de actualidad tributaria. Abogado litigante en Derecho Tributario y Penal Económico. Número de ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-1356-826X>.

I. Introducción

Con fecha 29 de Diciembre de 2017 fue publicada en el Boletín Oficial de la Nación la Ley N° 27.430, mediante la cual, y entre otras modificaciones introducidas al texto de la Ley de Procedimiento Fiscal Nacional N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), se le agregó al repertorio de atribuciones que detentan los funcionarios y agentes de la AFIP previstas en el artículo 35 (Capítulo V, Facultades de Verificación y Fiscalización), la posibilidad de disponer “medidas preventivas” dirigidas a evitar la consumación de maniobras de evasión fiscal llevadas a cabo por contribuyentes o responsables.

Al respecto el inciso h) del artículo 35 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) expresa lo siguiente: *“La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el Organismo Recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo solo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley nacional 19549 de procedimientos administrativos.”*

Con la incorporación del inciso citado, se intentó corregir - aunque como veremos, muy superficialmente - la ausencia de un régimen legal para que el organismo pueda disponer la suspensión de la CUIT de un contribuyente o responsable incurso en alguna de las causales previstas en la Resolución General AFIP N° 3832/2016, toda vez que antes del dictado de la Ley N° 27430, no existía en la Ley N° 11683 ninguna disposición al respecto; directamente, el organismo recurría a la controvertida disposición general N° 3832/2016 (AFIP) (vigente al día de la fecha) para disponer la inclusión en la base de contribuyentes no confiables, limitaciones al acceso a los servicios con clave fiscal, bloqueo de CUIT, entre otras restricciones. Todo ello, a partir de un dudoso procedimiento de evaluación periódica de los contribuyentes y responsables, dirigido a desarticular actividades que signifiquen la creación de estructuras jurídicas destinadas a la producción y comercialización de comprobantes “apócrifos”.

A continuación, procederemos a enunciar en los puntos subsiguientes las principales objeciones a la norma objeto del presente comentario.

1. Regulación parcial – ausencia de aspectos básicos que hacen a la comprensión y aplicación del dispositivo.

Una primera crítica a la redacción del inciso h) del artículo 35 de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), va dirigido a la falta de precisiones en cuanto al tipo de restricciones que podría disponer el organismo, como así también, quien será la autoridad encargada de ordenarla.

Así, y salvo la “suspensión” de la condición de inscripto” (de contribuyentes o responsables), el precepto ha prescindido señalar cuáles son las “medidas” que permitirían evitar las maniobras de evasión fiscal; solamente se detallan los “efectos” que las mismas ten-

drían sobre “la condición del contribuyente”, “la posibilidad de emitir comprobantes”, “la habilidad de estos para generar créditos fiscales a terceros” o “su idoneidad para respaldar deducciones tributarias”, pero en modo alguno se ha detallado en el inciso h) cuáles serían las medidas que podría disponer la AFIP, (como sí lo ha establecido la Ley para el caso del decomiso, interdicción y secuestro de mercaderías normado en el art. 40.1.1 de la Ley N° 11.683 t.o. 1998 y sus modificaciones.

También observamos que la norma omite señalar quien sería la autoridad para disponer y efectivizar medidas que, por los graves perjuicios que traen aparejados para el contribuyente o responsable, representan verdaderas sanciones impropias y por lo tanto, deberían ser resueltas por funcionarios que revistan la calidad de juez administrativo según las previsiones contenidas en el Decreto Nacional N° 618/1997, y no por empleados de la AFIP, razón por la cual, entendemos que debería haberse identificado la autoridad de aplicación con competencia para dictar “medidas preventivas”.

Resulta menester tomar nota de la cuestión planteada, dado que observamos que, en muchos casos, el contribuyente afectado tiene que “deambular” por los pasillos de la AFIP para dar con el empleado o funcionario que dispuso la medida y solicitar explicaciones al respecto, para luego proceder a intentar el levantamiento de las mismas, lo cual, trae aparejado serios inconvenientes para el contribuyente o responsable afectado.

Una segunda crítica, apunta a que en el inciso h) se expresa que las medidas preventivas tendrían por efecto evitar la consumación de maniobras de evasión en lo “*relativo a determinados actos económicos*” y “*sus consecuencias*”. Aquí se nos presenta un interrogante, ¿a qué actos y consecuencias se está refiriendo la norma?, dado que no se advierte que el legislador haya brindado precisiones al respecto que nos permita tener alguna certeza sobre tamaña generalización.

Entendemos, que el legislador debió ser más preciso al respecto, no solo para circunscribir a que tipo de acto se está refiriendo la norma, sino también, para limitar los alcances de los mismos, y con ello, otorgar mayor certidumbre a la aplicación de dicho dispositivo. Consideramos que la expresión referida a “*sus consecuencias*” sin ninguna precisión al respecto, demanda una urgente reglamentación por parte de la A.F.I.P., dado que ello permitirá brindar seguridad sobre los efectos que podrían llegar a tener la aplicación de restricciones sobre diversas operaciones comerciales, civiles, financieras etc., que diariamente realizan un sin número de contribuyentes y responsables.

2. El efecto “devolutivo” y sus consecuencias perjudiciales para el contribuyente o responsable.

Esta observación, tiene que ver con los efectos que la Ley ha dispuesto para el caso que el contribuyente o responsable decida cuestionar las medidas preventivas ordenadas por el fisco. Si bien reconocemos que con el dictado del dispositivo ahora el contribuyente o responsable cuenta con la posibilidad de articular una defensa (la norma alude a una “*manifestación de disconformidad*”), consideramos mezquino el efecto otorgado a tal ejercicio del derecho, dado que la norma solo prevé el efecto suspensivo, únicamente, para el caso en que se discuta la suspensión de “la condición del contribuyente” durante la etapa administrativa; al respecto el precepto establece: “*El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en caso de suspensión de la condición de inscripto, en cuyo caso tendrá ambos efectos*”.

Como podemos advertir, solo se ha previsto el efecto “suspensivo” para el supuesto que el reclamo este dirigido a plantear una disconformidad contra la “suspensión de la condición de inscripto”, pero no así para el caso que el organismo resuelva aplicar otras restricciones, como por ejemplo, bloqueo de la CUIT, limitación al acceso a los servicios con clave fiscal, inclusión en la base de contribuyentes no confiables, etc.; donde la tramitación de un eventual reclamo administrativo o judicial por parte de un contribuyente o responsable afectado tendrá efecto “devolutivo”, y por lo tanto, obligado a soportar el peso de tales restricciones.

En este sentido, notamos que con la redacción del art. 35 inciso h) de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) se siguen repitiendo los mismos errores que la anterior Resolución General N° 3358/2012 dictada por la AFIP (hoy derogada) y la Resolución General AFIP N° 3832/2016 (vigente), al permitir la ejecución de medidas restrictivas estando pendiente la tramitación de un descargo presentado por un contribuyente o responsable.

A su vez, también disentimos del alcance otorgado al efecto suspensivo citado, dado que, si bien la *disconformidad* tendrá ese efecto, limitó su aplicación al ámbito administrativo. Ello se interpreta de la segunda parte del dispositivo comentado que dispone: “... la decisión que en definitiva dicte la administración podrá ser impugnada por la vía prevista en el art. 23 de la Ley N° 19.549 de procedimientos administrativos”.

El artículo 23 citado posibilita articular la demanda contenciosa administrativa pero con efecto devolutivo, razón por la cual, el contribuyente o responsable se vería obligado a soportar la vigencia de las medidas restrictivas hasta el dictado de una sentencia por parte del juez competente. En este sentido, discrepamos con la vía procesal elegida por el legislador, dado que coloca al afectado en un estado de daño permanente puesto que, salvo la posibilidad de articular una medida cautelar (artículos 230 y 232 del C.P.C.C.N.) que suspenda las restricciones impuestas por el fisco, el contribuyente o responsable deberá afrontar el proceso judicial con la sanción impropia aplicada sin poder modificar dicho estatus. Tal circunstancia confronta con el derecho constitucional de trabajar y ejercer industria lícita establecida en el art. 14 de la Constitución Nacional, el derecho de defensa en juicio previsto en el art. 18 y de propiedad garantizado por el artículo 17 de la Constitución.

Sobre este aspecto, concuerdo con Gabriel E. Ludueña ⁽²⁾ al decir que: “*Estas afecciones solo pueden ser discutidas por el contribuyente con efecto devolutivo, salvo respecto de la suspensión de la condición de inscripto, la que tiene efecto suspensivo. Este efecto suspensivo es efímero o fugaz, pues una vez que la AFIP resuelva el descargo, la vía otorgada como demanda contenciosa tiene efecto devolutivo y el contribuyente deberá plantear una medida cautelar innovativa o suspensiva. Expuesta la gravedad de las consecuencias que genera la suspensión o inhabilitación de la CUIT, debemos comentar si el procedimiento para ejercer el derecho de defensa se compadece con ese nivel de afectación y vemos que la suspensión de la condición de inscripto puede controvertirse con efecto suspensivo ante la propia Administración. Sucede que luego el tránsito a la Justicia, como es la regla cuanto se controvierte un acto administrativo, es con efecto devolutivo, teniendo el contribuyente que utilizar con éxito incierto una medida cautelar suspensiva.*”-

2 Ludueña, Gabriel E. (2020): “La sanción de suspensión de la CUIT y las garantías constitucionales”, en *Práctica y Actualidad Tributaria*, Editorial Errepar. Noviembre de 2020.

“La inclusión en la base APOC constituye indiscutiblemente una sanción por un determinado accionar ilícito, a lo que se agrega la publicidad penal con los impedimentos para ejercer el comercio que ella entraña, es necesario que, en primer lugar, respete el principio de legalidad. En segundo lugar, se debe asegurar al imputado el debido proceso administrativo, con la adecuada intervención del Poder Judicial competente con carácter previo a la inclusión, la que sólo podrá llevarse a cabo luego de una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada que haya determinado la efectiva culpabilidad del afectado y aplicado la sanción.” (3).

Evidentemente, el legislador ha priorizado brindarle al organismo una herramienta expeditiva, donde el derecho a la defensa en juicio surge desdibujado, más que nada, a título “decorativo”, dado que la norma deja muy pocas chances de ejercer un real derecho de defensa por parte del contribuyente o responsable, toda vez que la AFIP, en algunos casos, sigue aplicando en forma arbitraria y en base a investigaciones carentes de sustento probatorio la inclusión de contribuyentes en la base apócrifa del organismo o la limitación para acceder a servicios con clave fiscal, entre otras restricciones, sin previamente haber dictado un acto administrativo (art. 7 Ley N° 19.549), transformando tales medidas restrictivas en verdaderas vías de hecho prohibidas por el art. 9 de la Ley N° 19549, definidas como aquellos actos materiales incurridos por el fisco que lesionan derechos de los particulares sin el previo dictado de un acto administrativo. Señala la doctrina: *“La única manera de dar un sentido... al art. 9° inc. a) de la LPA, es requiriendo que toda conducta material que perjudique los derechos de un particular sea precedida por el dictado de un acto administrativo que así lo disponga y de su notificación a los que serán afectados por él” (4).*

En otras palabras, lo que veda el ordenamiento es el cumplimiento de las actividades propias de la función administrativa, lesionando derechos constitucionales garantizados, pero prescindiendo del procedimiento legal previsto para dicha actuación. Aclárese que la inobservancia del procedimiento se da, entre otros supuestos, cuando falta el acto administrativo. *“La vía de hecho importa una actuación de suyo irregular, que desborda las atribuciones que legítimamente ejerce la función administrativa. Por el contrario, la prohibición de tales vías de hecho procura enmarcar la actividad administrativa dentro del principio de legalidad, de modo de constreñir a la Administración a conducirse dentro del estado de derecho” (5).* En esa línea, se exige, a más del acto, que el mismo cumpla una serie de requisitos, entre ellos, el de la motivación. Así lo expresa el art. 1 inc. f ap. 3 de la ley N° 19.549, que establece como un derecho del administrado *“que el acto decisivo haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas”.*

Ya lo dijo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *“...las restricciones y disposiciones que establezca el Estado son válidas en la medida en que resulten razonables y mantengan adecuada proporción entre la necesidad de custodiar el interés público comprometido y eviten desnaturalizar los derechos constitucionales del afectado” (6).* Agregando la Corte que: *“no resulta admisible que, a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública, se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional” (7).*

3 Gorosito, Alberto M. (2007), “Facturas apócrifas: ilegalidad del sitio APOC de la página “Web” de la AFIP”, en *Práctica Profesional*. Abril de 2007.

4 Mairal, Héctor A., (2022) *Control judicial de la administración pública*, 1° ed., 1° reimpr., Bs. As. Editorial La Ley. Año 2022, pág. 360.

5 Dromi, Roberto, (2009): *Derecho Administrativo*, 12° ed., Bs. As., Ciudad Argentina. Año 2009, pág. 414.

6 “Fallos: 332:2468, 333:993, 334:434, 335:239”.

7 “Fallos: 333:935”.

Sobre este aspecto, fue contundente lo resuelto por la Cámara Federal de Mar del Plata en los autos "Cordero José Luís c/AFIP-DGI Amparo 16986"⁽⁸⁾, donde resolvió lo siguiente: *"En el caso que nos ocupa y conforme dan cuenta las constancias administrativas aportadas, encuentro que las medidas adoptadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) (inclusión en la Base de Contribuyentes no Confiables y CUIT limitada), han sido dispuestas sin el dictado de un acto administrativo previo, que delimite los alcances de la decisión, ni tampoco se ha cursado intimación al contribuyente, privándolo así de las garantías del debido proceso y de ejercer los remedios que el ordenamiento jurídico establece para impugnar las decisiones administrativas. En efecto, en el caso de autos la irrazonabilidad se configura por la alteración del curso natural del procedimiento administrativo, ya que primero se aplicó la sanción -inclusión en la base de datos y limitación del CUIT- y luego se le dio la facultad al contribuyente de transitar un procedimiento para demostrar que la medida no se le aplicaba, en una clara inversión del procedimiento sancionatorio."*

3. Las "medidas preventivas" constituyen verdaderas - y gravísimas - sanciones.

Debemos referirnos a la inclusión de las "medidas preventivas" dentro del conjunto de facultades de verificación y fiscalización previstas en el artículo 35 de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), cuando en realidad, y por el daño que genera la aplicación de las mismas constituyen verdaderas sanciones impropias, y por lo tanto, debieron ser legisladas dentro del Capítulo VI de la Ley N° 11683 previsto para las infracciones tributarias y su posterior juzgamiento normado en el Capítulo IX del procedimiento penal y contencioso administrativo del sumario, consagrado en el artículo 70 y s.s. de la Ley N° 11683.

Con ello, se podría haber evitado que empleados de la AFIP (Oficinas de Recaudación, División de Fiscalización, etc.) puedan "decidir" sobre la aplicación de medidas restrictivas que, en algunos casos, podrían resultar desde arbitrarias hasta extorsivas, como por ejemplo, contribuyentes que omitieron la presentación de algunas declaraciones juradas correspondiente a un tributo y son compelidos (verbalmente) por el fisco a su presentación como condición para borrar el "tilde" o la "marca" en el padrón digital previsto en los sistemas del fisco; o cuando el contribuyente o responsable omite la presentación de declaraciones juradas informativas relacionado con algún régimen específico, u omite el cumplimiento de un requerimiento, y son incluidos arbitrariamente en la base apócrifa del organismo.

Sobre la calificación de las medidas preventivas como sanciones impropias, encontramos su justificación en el grave perjuicio para el que las sufre, dado que la decisión de cancelar una CUIT, incluir a un contribuyente en la base apócrifa del organismo, limitar el acceso a servicios con clave fiscal etc., constituyen claramente medidas sancionatorias, aunque no estén tipificadas como tales en el ordenamiento legal vigente. Litvak adopta la expresión sanción encubierta como rasgo distintivo para referirse a este tipo de sanciones. De esta manera, explica el doctrinario *"...más allá de las anomalías, de las irregularidades o de la falta de previsión de algunos aspectos sustanciales, el rasgo común, definitorio y omnicompreensivo de todos los diferentes supuestos que se analizaron es, precisamente, su aparición solapada, "camuflada", oculta o no explícita".*⁽⁹⁾

8 "Cordero José Luís c/AFIP-DGI Amparo 16986", Cámara Federal de Mar del Plata, de fecha 27/11/2020.

9 Litvak, José D, (2003) Sanciones Encubiertas en el Derecho Tributario, de José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erika G. Litvak. Editorial La Ley. Año 2003, pág.72.

Por su parte, Walmyr H. Grosso Sheridan ⁽¹⁰⁾, nos enseña que: *"La circunstancia de arribarse a una cancelación unilateral de una CUIT, como consecuencia de haberse detectado hechos que apriorísticamente son indiciarios de la existencia de una situación anómala atribuible a un contribuyente, representa concretamente la aplicación de lo que los doctrinalistas denominan "sanciones atípicas o impropias", puesto que indirectamente causan el efecto de un perjuicio al que las sufre, pero además, se imponen instantáneamente sin sustanciación de un procedimiento donde la persona pueda ejercer el derecho de defensa que forma parte esencial de la garantía del debido proceso. Es decir, sin ventilarse los hechos y el derecho en un trámite instructorio, se aplica la medida que causa efectos graves para quien la sufre, conculcándose de esta forma garantías enquistadas en nuestra Constitución Nacional."*

Evidentemente que nos encontramos ante sanciones encubiertas, con efectos, muchas veces devastadores para el contribuyente, dado que, al tener la CUIT bloqueada, prácticamente se transforma en un "muerto fiscal" al impedirle la utilización de los servicios con clave fiscal que tiene previsto el organismo para concretar operaciones comerciales, civiles, financieras, etc.

Por ejemplo, dicho contribuyente se verá impedido para concretar actos de comercios o civiles al no poder emitir los certificados que ordena la AFIP para transferir un rodado como el CETA, Certificado de Transferencia de Automotores previsto en la Resolución General AFIP N° 2729/2009, o el COTI para la Transferencia de Bienes Inmuebles reglado en la Resolución General AFIP N° 2371/2007.

También lo vemos para el caso de contribuyentes obligados a emitir factura o documento equivalente originado en una venta o prestación de servicios (Resolución General AFIP N° 1415/03 y sus modificaciones), y por tener bloqueado el CUIT se verán impedidos de cumplimentar tal deber formal; sin dudas la casuística es infinita y excede los límites del presente artículo, pero deja en claro el grave e irreparable perjuicio que le genera al contribuyente la aplicación arbitraria de dichas sanciones impropias.

Estudiosos del tema se refieren de la siguiente manera, para Walmyr H. Grosso Sheridan ⁽¹¹⁾: *"La CUIT se ha convertido, a través de sucesivos ordenamientos, en una especie de ADN de todo sujeto que tenga actividad económica, sea persona física o jurídica. Hoy en día, no es posible inscribir un automóvil, un bien inmueble, una sociedad, una cuenta bancaria, importar y/o exportar, o simplemente llevar adelante cualquier operación comercial o privada con quien carezca de la CUIT, en el caso de ser alguien obligado a tenerla. Este número identificatorio se ha metido prácticamente en el medio de todo el quehacer económico, siendo imposible restarle virtualidad a la relevancia que tiene en sí mismo. Un sujeto sin CUIT queda paralizado ya que en la práctica se le cierran todas las puertas para operar en los canales regulares de la economía y este hecho -desde mi punto de vista- demasiado grave para quien lo sufre...";* por su parte, Gabriel H. Ludueña destaca: *"Si nos preguntáramos qué puede hacer una persona jurídica o humana con la CUIT inhabilitada, suspendida o bloqueada, o en cualquier situación que impida operar formalmente, la respuesta es sencilla. Nada o casi nada".* ⁽¹²⁾.

En este sentido, disentimos que las facultades que se le han brindado legalmente a la

10 Grosso Sheridan, Walmyr H. (2014) "Ilegalidad de las Cancelaciones Unilaterales de la CUIT Hechas por la AFIP" en Doctrina Tributaria Errepar, T. XXXV. Octubre de 2014.

11 Grosso Sheridan, Walmyr H. (Ob. Cit.)

12 Ludueña, Gabriel H. (Ob. Cit.)

AFIP revistan el carácter «preventivo» que se le pretende imprimir con la terminología utilizada, dado que advertimos que lo que en realidad se pretende imponer —por lo menos, así son sus efectos— son verdaderas sanciones.

Consideramos que el legislador debió haber incluido tales sanciones impropias como un supuesto objeto de instrucción sumarial previsto en los artículos 70 y 71 de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), permitiendo al contribuyente o responsable ejercer su derecho de defensa en todas sus manifestaciones, como puede ser: tomar vista del expediente, cotejar cuales fueron los presuntos incumplimientos previstos en la RG AFIP N° 3832/2016 que se le adjudican y las pruebas que lo fundamentan, presentación de descargo y producción de pruebas, todo ello, con carácter previo a la aplicación de cualquier medida que el fisco intentase aplicar.

Por lo tanto, y por resultar las medidas preventivas un tipo de sanción impropia, creemos que su incorporación como una “facultad” más dentro de las establecidas en el art. 35 de la Ley de rito importa conferirle a un funcionario o agente un poder absoluto para aplicar restricciones (vías de hechos), con efectos colaterales muy perjudiciales para el contribuyente o responsable.

4. La Jurisprudencia.

En cuanto a la recepción por parte de los tribunales de la aplicación del artículo 35 inc. h) de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal en los autos “Cooperativa de trabajo Cristo Obrero c/ EN -AFIP s/ Amparo Ley 16.986”⁽¹³⁾ sostuvo que: *“Sin embargo, la suspensión de la condición de inscripción no puede ejecutarse hasta que se resuelva el recurso con efecto suspensivo expresamente previsto por el art. 35 inc. h, de la ley 11.683. Que, en el caso, la contribuyente planteó su disconformidad contra las medidas preventivas adoptadas por el Fisco Nacional a través de un reclamo en sede administrativa que aún se encuentra en trámite -lo cual no se encuentra en discusión. Que, en tales condiciones, la suspensión temporal de la CUIT no puede ejecutarse hasta que se resuelva el reclamo con efecto suspensivo, expresamente previsto por el art. 35, inc. h, de la ley 11.683, lo cual exige el dictado de un acto administrativo. Al respecto no se puede soslayar que, en el caso, la AFIP incluyó a la contribuyente en la base e-Apoc y mantuvo la cancelación de la CUIT a pesar de haberse formulado el reclamo previsto en el art. 35, inc. h, de la ley 11.683. De modo que, en el caso de autos, se encontraba configurada una vía de hecho en la medida en que se puso en ejecución un acto estando pendiente un recurso administrativo que, en virtud de norma expresa, implica la suspensión de sus efectos ejecutorios.”*⁽¹⁴⁾.

Que si bien en los fallos citados se resolvió por el cese de la suspensión de la CUIT del contribuyente afectado, en ninguno de los precedentes citados, donde también se cuestionó la inclusión arbitraria en la “base de contribuyentes no confiables” del fisco, se ordenó la exclusión de dicha medida, fundamentado en que el inciso h) del art. 35 de la Ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) somete la discusión de tales restricciones al procedimiento administrativo fijado en dicho precepto, y eventualmente, de proseguir su impugnación, remite a las previsiones contenidas en el artículo 23 de la Ley N° 19549; con lo cual, y a nuestro entender, resulta perjudicial para el contribuyente dado el efecto

13 “Cooperativa de trabajo Cristo Obrero c/ EN -AFIP s/Amparo Ley 16.986”, Sala IV, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal de fecha 2/3/2023.

14 “M., M. M. c/AFIP-DGI s/amparo L. 16986”, Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo Federal de fecha 15/09/2021; “Cía. Sulfónica Nacional SA c/EN - AFIP s/amparo L. 16986”, Sala IV, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, de fecha 08/04/2021.

“devolutivo” que tiene la interposición de la demanda contencioso administrativa.

En una posición adversa para el contribuyente, también debemos señalar lo resuelto por la Sala II de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo en los autos “Prestaciones de Alquileres y Servicios SA c/EN-AFIP s/amparo L. 16986”⁽¹⁵⁾, donde se le hizo lugar al planteo formulado por la AFIP-DGI, al decir: *“En el sub examine, en el limitado marco de conocimiento propio de la vía elegida, no se vislumbra la arbitrariedad manifiesta en la decisión de incluir a la contribuyente, Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A. en la base de contribuyentes no confiables, ni en la limitación de la CUIT de dicha empresa en los términos de la R.G. 3832/2016. En efecto, de la síntesis formulada en los considerandos que anteceden, se advierte, prima facie, que la inclusión en la base E-APOC de la contribuyente fue motivada en los extremos que se desprenden de los informes finales de inspección acompañados en las presentes actuaciones, elaborados por los funcionarios de la AFIP en el marco de las órdenes de intervención Nros. 1450468 y 1605155 (ver fs. 222/245vta. y fs. 246/255), en los que dichos funcionarios concluyen, luego de sintetizar las tareas realizadas en las fiscalizaciones, en la utilización de facturación apócrifa por parte de la firma Prestaciones de Alquileres y Servicios S.A. en los períodos fiscales 11/2011 a 03/2014 y con relación a su principal cliente Austral Construcciones S.A. Por último, la actora no ha expresado las razones que le impedirían obtener a través de las vías ordinarias -verbigracia, la prevista en el art. 9º de la R.G. AFIP 3832/2016 o la señalada por el art. 35, inc. h) de la ley 11.683, una respuesta satisfactoria en punto a la pretensión que esgrime. Que cabe añadir a cuanto se lleva expuesto, que la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) incorporó como inciso h) del art. 35 de la ley 11.683. De tal modo, a la fecha en que la limitación de la CUIT de la contribuyente fue publicada (el 31 de enero de 2018), la norma precedentemente transcrita, que faculta a la AFIP a disponer medidas preventivas y prevé un mecanismo específico para plantear la disconformidad con la medida, ya se encontraba vigente. Que de conformidad con lo señalado en los considerandos que anteceden, la acción intentada, tanto en lo relativo a la pretensión de que se declare la nulidad e ilegitimidad de la inclusión de la actora en la base de contribuyentes no confiables, como en la atinente a la consecuente limitación de la CUIT, no puede prosperar.”*

En otro precedente a favor del organismo, la Sala V de la Cámara citada en los autos “Coosud Telecomunicaciones SA c/EN - AFIP-DGI s/amparo L. 16986”⁽¹⁶⁾, sostuvo que: *“... cabe señalar que en el caso, la circunstancia de que las tres personas que serían los únicos accionistas, y además, el presidente y directores de la empresa actora desconocieran la existencia de la firma Coosud Telecomunicaciones SA, y sus actividades, y negaran tener ni haber tenido una vinculación con ella, sumado a las conclusiones del Informe de Inspección agregado a fs. 19/27 del expediente administrativo, que concluye que solo fueron confirmadas operaciones con proveedores por un 6.90% del monto de las compras con ellos informados en virtud de que no se ha podido comprobar la “real capacidad productiva de la empresa”, y está comprendida dentro de las condiciones establecidas en la IG 748/05 (DI PYNF), 2.2.8 “Desconocida por sus titulares y/o responsables”, entendiéndose que tal situación se corresponde con aquellas personas jurídicas, las cuales han sido desconocidas por sus responsables y 2.2.6 “Sin capacidad económica”; no permiten descartar la hipótesis de que, en el caso, se trataría de una “sociedad ficticia”, es decir que carece de actividad real y solamente habría sido constituida a fin de proveer de facturas a su único cliente. En tales condiciones, la consiguiente limi-*

15 “Prestaciones de Alquileres y Servicios SA c/EN-AFIP s/amparo L. 16986”, Sala II, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, de fecha 30/8/2018.

16 “Coosud Telecomunicaciones SA c/AFIP-DGI s/amparo L. 16986”, Sala V, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, de fecha 3/09/2018.

tación de la CUIT; y la exigencia de que se presente a regularizar la situación en los términos de la Resolución General N° 3832/16, no resultan manifiestamente ilegítimas ni arbitrarias."

Que, en relación a estos dos últimos precedentes citados, no compartimos la solución dada por la Cámara, dado que remite al procedimiento normado en la Resolución General N° 3832/16 (AFIP) para justificar las restricciones aplicadas sin un acto administrativo que lo fundamente, con lo cual, y pese a las previsiones y efectos consagrados en el art. 35 de la Ley N° 11.683 (que el tribunal cita), seguimos colocando al contribuyente en un estado de indefensión reñido con los Derechos y Garantías amparados por nuestra Constitución Nacional.

V. Consideraciones finales.

Con la incorporación del explicado inc. h) en el art. 35 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) estamos asistiendo a la convalidación legal de algunos actos de la AFIP muy cuestionables desde lo jurídico y absolutamente arbitrarios desde lo práctico. Más allá de las buenas intenciones de los legisladores y de los actos que se pretenden erradicar, desafortunadamente buena parte de las medidas comentadas y su procedimiento no superan el más mínimo test de constitucionalidad, razón por la cual, y si bien ahora la AFIP cuenta con una herramienta legal para tratar de evitar la consumación de maniobras de evasión fiscal, entendemos que todavía existen diversas cuestiones que hacen a la redacción del inciso h) o su inclusión en el capítulo V de la Ley N° 11683, que merecen un tratamiento legislativo que subsane los errores señalados, para así poder evitar futuros planteos judiciales que puedan traer aparejado sentencias en contra de la AFIP, con las consiguientes costas que deberá afrontar el Estado Nacional con el dinero de los ciudadanos que contribuyen al sostenimiento de las arcas públicas.
