

TÍTULO:	LA SANCIÓN DE SUSPENSIÓN DE LA CUIT Y LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES
AUTOR/ES:	Ludueña, Gabriel E.
PUBLICACIÓN:	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN:	XXVII
PÁGINA:	-
MES:	Octubre
AÑO:	2020
OTROS DATOS:	-

GABRIEL E. LUDUEÑA

LA SANCIÓN DE SUSPENSIÓN DE LA CUIT Y LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

I - INTRODUCCIÓN

En tiempos de pandemia, aislamiento y moratorias cabe suponer que las inspecciones fiscales presenciales serán muy reducidas.

En los meses que faltan para finalizar este año 2020 y el año siguiente no veremos a los inspectores labrando actas por supuestos que merezcan la sanción de clausura y tampoco haciendo operativos, más allá de los que resulten indispensables o urgentes.⁽¹⁾

Ante estas circunstancias tomará preponderancia otro tipo de actuación fiscal, no presencial, más expeditiva, pero sin dudas más gravosa para los contribuyentes, como resulta ser la suspensión de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) o la inhabilitación de los servicios asociados a la CUIT.

En el presente trabajo analizaremos esta facultad de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y le formularemos varios cuestionamientos. Si se le asigna a dicha actuación fiscal carácter sancionatorio, las críticas serán mayores.

Por lo tanto, será finalidad en las líneas que siguen referenciar la importancia y las funciones de la CUIT, la normativa aplicable y la jurisprudencia existente, y trazar un comentario desde el punto de vista sancionatorio constitucional, en particular referencia con las garantías judiciales concebidas en los tratados de derechos humanos.

Para transitar este recorrido debemos hacer un repaso introductorio preliminar y comentar la evolución de esta actuación del Fisco.

II - PRELIMINAR: FUNCIÓN Y UTILIDAD DE LA CUIT

¿Qué es la CUIT? ¿Para qué sirve?

Las respuestas serán de utilidad para poder entender las consecuencias del bloqueo o de la suspensión, o de algún tipo de otra limitación de acceso a los servicios web disponibles con la Clave Fiscal. Por el momento hablamos de estas situaciones (bloqueo, cancelación y suspensión) como si fueran similares, pero luego señalaremos los matices entre unas y otras.

La CUIT asocia al contribuyente, ya sea persona humana o jurídica, con una numeración irrepetible.

Marcos Gutman nos recuerda que *"la Clave Única de Identificación Tributaria fue creada en los años '80 con el objeto de unificar los números que constituían los padrones de los dos impuestos más importantes de la República Argentina: el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado ... Con el tiempo este número fue utilizado por el Fisco para incorporar otros conceptos tales como la inscripción a todos los tributos, a los distintos sistemas de retención y percepción, y finalmente, al carácter de empleador"*.⁽²⁾

El ente público del Estado que la otorga es la AFIP, que cuenta con las denominadas *"facultades de verificación, fiscalización y reglamentarias"*.⁽³⁾

Adelanto que como estas facultades normativas de la propia AFIP no fueron suficientes para habilitar la cancelación de la CUIT, de manera expresa a partir del 2018, en el [artículo 35, inciso h\), de la ley 11683](#), se le reconoce la posibilidad de suspender la CUIT para evitar maniobras de evasión. Nótese que suspender (noción de temporalidad) es distinto que cancelar (alude a definitivo).

La identificación es la primera función de la CUIT, y también la más elemental, que cuenta con la protección de la [ley 25326](#), referida a la tutela de datos personales.

Pero más importante que ello es que el Órgano Fiscal ha determinado que la vida del contribuyente se desarrolle a partir de una CUIT activa y sin limitaciones que permita acceder a los distintos servicios vía web.

Al respecto, se ha dicho que *"la utilización de la CUIT adquirió una importancia manifiesta, a tal punto que permite el perfeccionamiento de cualquier actividad que, ejecutada en la vida civil y comercial de una persona, tenga incidencia en el Fisco Nacional, incluso en el Provincial, que corresponda a la jurisdicción del contribuyente. Es tan significativa la importancia de la CUIT como medio de identificación de un contribuyente que, en el caso de las personas jurídicas, solo ha de concebirse su cancelación con el cese total de sus actividades, previo proceso de disolución y liquidación"*.⁽⁴⁾

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. Incluso para remediar ciertos incumplimientos se debe asistir a la agencia fiscal de forma presencial.

Es que con pura lógica si la "vida fiscal" se obtiene y transcurre con la CUIT activa, su inoperancia es equivalente a "la muerte fiscal".

Hay situaciones intermedias en las que el nivel de afectación implica acceder a ciertos servicios, y el caso concreto nos determinará si la respuesta del Fisco fue proporcionada a la conducta detectada en el contribuyente.

Lo cierto es que el Fisco tiene la facultad de "revivirla" o restablecer el acceso a todos los servicios cuando a su criterio considera cumplidas las observaciones formuladas.

Calificada doctrina⁽⁵⁾ nos reseña las implicancias de tener "bloqueada la CUIT" en este sentido: *"Impide cobrar por la venta de bienes y servicios (en el mejor de los casos, tal vez pueda acarrear la aplicación de mayores retenciones y percepciones impositivas por parte del adquirente, que reduzcan sustancialmente las sumas abonadas), bloqueándose en muchos casos la fuente de sustento de los afectados y sus familias. Hasta hace poco tiempo impedía pagar impuestos y cumplir con deberes formales tributarios. Estas consideraciones no solo resultaban aplicables para las obligaciones estatuidas por la AFIP, sino también para aquellas provenientes de las administraciones tributarias subnacionales. Esto podía dar lugar, lógicamente, a la aplicación de intereses, sanciones sobre las deudas impositivas y hasta podía dar origen a juicios de ejecución fiscal por los referidos incumplimientos. Algunos afectados hasta se veían impedidos de realizar operaciones con las personas jurídicas de las cuales eran representantes legales. Adviértase que esto afectaba también a terceros que nada tenían que ver con la actividad del sujeto 'bloqueado', pero con los que se encontraba vinculado comercialmente a través de sociedades"*.

Retomaremos parcialmente este apartado cuando nos refiramos a la naturaleza sancionatoria que puede tener la suspensión de sus funciones.

III - LA AFECTACIÓN DE LAS FUNCIONES DE LA CUIT COMO UN INCUMPLIMIENTO FISCAL. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES

Para Cossio⁽⁶⁾ toda norma jurídica se constituye mediante el empleo de dos juicios hipotéticos disyuntivos, en uno de los cuales se prescribe la conducta deseada y en el otro las consecuencias de su incumplimiento.

Siguiendo a este autor, ambos juicios contienen un antecedente y un consecuente enlazados por un deber ser; así, el que incluye la conducta deseada se denomina "endonorma", y el que explicita las consecuencias de su incumplimiento, "perinorma".

El tributo entendido como "endonorma" contiene el hecho imponible como antecedente y la obligación tributaria como su consecuente. Entonces, la "endonorma" tributaria se constituye así: dado "a" hecho imponible, debe ser "b" obligación tributaria.

La "perinorma" será: incumplido "b" (no dar), debe ser "c" cumplimiento forzado de "b", más las sanciones resarcitorias (interés) o penales tributarias.

Nos permitimos aditar a este enjundioso razonamiento que será de utilidad referenciar a la "perinorma c1" (cumplimiento forzado de "b" + sanciones resarcitorias o civiles) y a la "perinorma c2" para referirnos a las sanciones penales tributarias contempladas en la [ley 11683](#) y en la ley penal tributaria -en adelante, LPT-.

La realidad nos demuestra que existen muchos incumplimientos tanto de normas materiales como formales y por más insignificantes que sean en la medida en que se cumpla con una cuota de razonabilidad o proporcionalidad, tienen que ser sancionados, pues de lo contrario se reputarían como lícitos.⁽⁷⁾

Por lo tanto, los contribuyentes, responsables o terceros saben que sus omisiones o defraudaciones pueden ser reprimidas con afecciones patrimoniales (multas, clausuras y decomisos) y hasta con penas privativas de la libertad⁽⁸⁾. Estas sanciones están, por principio de legalidad, expresamente definidas con suma claridad en el ordenamiento. A nivel nacional está vigente la LPT⁽⁹⁾, y hay infracciones materiales⁽¹⁰⁾ y formales⁽¹¹⁾ en la [ley 11683](#).

Pero también abunda un conjunto de vías de hecho o verdaderos actos administrativos con presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria respecto de los cuales no se les reconoce su carácter de sanción, aunque realmente lo sean. Es más, quizá sean situaciones más graves para los contribuyentes que las propias multas. Por ejemplo, conforme el [artículo 38 de la ley 11683](#), el no presentar una declaración jurada (DDJJ) puede acarrear una multa de \$ 200 a \$ 400, pero si el contribuyente deja de presentar una cierta cantidad de declaraciones juradas, el Fisco puede suspender la CUIT, o limitar o impedir que emita facturas o documentos equivalentes. La primera inconducta (no presentar DDJJ) está perfectamente definida como sanción en el [Capítulo VI de la ley 11683](#), referido a los intereses, ilícitos y sanciones, pero no así la inhabilitación, bloqueo o limitación de la CUIT, que solo se ha contemplado -como medida excepcional y cautelar-, en el Capítulo V de dicha ley dentro de las facultades de verificación y fiscalización en el [artículo 35, inciso h\)](#), como una facultad de la AFIP para evitar maniobras de evasión.

La suspensión de las funciones de la CUIT o su inoperatividad (perinorma c2) es una respuesta del Fisco ante lo que considera un incumplimiento o varios incumplimientos del contribuyente (endonorma).

En nuestro entendimiento, más allá de las denominaciones que se le adjudiquen, como bloqueo, suspensión o estados administrativos, impidiendo tal o cual servicio, lo trascendental es que su constancia no esté vigente y que en los hechos pueda impedir emitir factura o recibir un pago; ergo, atacar al corazón de la vida de una empresa o de un contribuyente persona humana.

Para hacer este análisis haremos un repaso en orden cronológico de la evolución normativa y de la jurisprudencia al respecto.

Anticipo al lector que la jurisprudencia ya se ha expedido al respecto hace algunos años y fue muy crítica con la falta de competencia del Órgano Fiscal, pero la reforma legislativa de la [ley 27430](#) consagró expresamente la facultad del Fisco para disponer la suspensión. De esta manera, en el [artículo 35, inciso h\), de la ley 11683](#) encontramos que se le permite al Fisco adoptar medidas preventivas a los fines de evitar maniobras de evasión tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes. Es fácil advertir que el Fisco cuenta con competencia legal para tal proceder, pero subsisten muchas críticas.

a) Resolución general (AFIP) 3358: cancelación de la CUIT (2012/2016)

Con la [resolución general \(AFIP\) 3358](#), de fecha 6 de agosto de 2012, se dio inicio a la etapa de evaluación periódica de los contribuyentes, la cual estuvo vigente hasta el 2016. Esa evaluación nunca será para premiarlos, sino que la consecuencia sería la de cancelar la CUIT. La AFIP descubrió esta herramienta muy eficaz y expedita surgida, obviamente, a partir del cruzamiento de datos electrónicos y el avance de la tecnología. Si el Fisco no está a gusto con los datos, inconductas u omisiones del contribuyente, puede disponer la cancelación temporal de la CUIT, pues en su razonamiento, si puede otorgar la CUIT la puede también cancelar.

En base a dicha evaluación, y teniendo en cuenta la fecha de inscripción, aquellos sujetos que no registraban altas en los impuestos no habían declarado ventas en el impuesto al valor agregado (IVA), o ventas o ingresos en el impuesto a las ganancias, o si no registran empleados ni trabajadores activos, eran dados de baja.⁽¹²⁾

El fin fue loable, pues se intentó luchar contra las sociedades creadas como usinas de facturas apócrifas, que son un medio para facilitar la evasión fiscal. La utilización generalizada de dicha norma, y la aplicación sobre casos notorios y públicos (inhabilitación de la CUIT de ciertos futbolistas y empresas multinacionales), motivó una serie de fallos que mayoritariamente se han volcado por la inconstitucionalidad de la resolución. Algunos por las circunstancias de hecho y otros por considerar que la norma en su propia génesis choca contra derechos amparados constitucionalmente.

Calificada doctrina⁽¹³⁾ nos recuerda que, *"paulatinamente, la aplicación de esta práctica antijurídica de parte de la Administración se fue extendiendo a cualquier situación que los funcionarios considerasen como irregular, a punto tal que han existido casos de suspensiones de CUITs hasta en supuestos en los que se consideraba que el domicilio del contribuyente había sido declarado erróneamente, pero solo por el mero hecho de que los oficiales notificadores de la AFIP no habían sido atendidos por el interesado, o porque estos alegaban -en algunos casos, en contra de lo sostenido por los contribuyentes afectados- no haber sido atendidos. También ha sido incluido este tipo de sanción en numerosas resoluciones generales, para el caso de incumplimiento de deberes informativos"*.⁽¹⁴⁾

Veamos brevemente estos fallos:

b) Fallos "Desmed" y "FDM Management"

La Sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal el 22 de octubre de 2013 tuvo oportunidad de expedirse en la causa "Desmed"⁽¹⁵⁾ en la que, en el marco de una acción de amparo, se acreditó que la empresa se encontraba tramitando las habilitaciones correspondientes para ejercer su actividad, por lo que se hizo lugar a la pretensión de la actora, sin entrar en mayores consideraciones respecto de la validez constitucional de la norma reglamentaria.⁽¹⁶⁾

El antecedente más importante proviene de la Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal y es el caso "FDM Management SRL"⁽¹⁷⁾, en el cual se hizo lugar a la acción de amparo incoada por el contribuyente. Las conclusiones de este fallo, que quedó firme en la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) por aplicación de la regla del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación⁽¹⁸⁾, fueron las siguientes:

- i) La restricción de derechos individuales debe ser establecida por ley, sobre todo con relación a la materia sancionatoria: *nullum crimen nulla poena sine lege*.
- ii) Los efectos de la [resolución general \(AFIP\) 3358](#) implican una sanción luciendo irrazonable, al momento que altera el curso natural del procedimiento administrativo, materializando la sanción como primer paso, cuando debería ser el último del *iter* administrativo.

En otras causas⁽¹⁹⁾ con distintos argumentos se han expedido en el mismo sentido.

Como vemos, la resolución general en comentario no tenía mucha vida útil, en mayor medida por falta de competencia expresa, la cual, por el grado afectación que implicaba, debía provenir de una ley.

c) Resolución general (AFIP) 3832 de estados administrativos de la CUIT: ¿cambiar algo para que nada cambie?

La [resolución general \(AFIP\) 3832](#) derogó la anterior en razón de las críticas formuladas y es la norma que con ciertas modificaciones se encuentra vigente. Se aplica el dicho: ¿se cambió algo para que nada cambie? Veamos.

En lo sustancial esta resolución general establece "estados administrativos de la CUIT", los que serán evaluados periódicamente y son⁽²⁰⁾:

- i) Activo: sin limitaciones.
- ii) Limitado por:
 - a) falta de inscripción en impuestos/régimenes;
 - b) falta de presentación de declaración jurada;
 - c) falta de movimiento y empleados en declaración jurada;
 - d) inclusión en "base de contribuyentes no confiables" (APOC);
 - e) caracterización como "sujeto no confiable en materia de seguridad social -origen ANSeS-" o como "sujeto no confiable en materia de seguridad social -origen AFIP-";
 - f) solicitud de CUIT digital observada.
- iii) Inactivo: estado preexistente utilizado para situaciones especiales.

Entonces, de la "cancelación de la resolución general 3358" pasamos a referirnos en forma más acertada a los "estados de la CUIT (activo sin limitación, limitado e inactivo) de la resolución general 3832", que permiten los accesos a los distintos servicios de la web (www.afip.gob.ar) con Clave Fiscal.

La doctrina al respecto señaló que "el resultado de dicha evaluación se verá reflejado en los denominados 'estados administrativos de la CUIT' y ya no representan la inhabilitación de la CUIT, sino distintos grados de acceso y operación de los servicios web disponibles con Clave Fiscal. La reciente resolución tiene previsto procedimientos simplificados tendientes a agilizar la regularización de los incumplimientos y/o inconsistencias detectadas que permitan la recuperación de los servicios; es decir que la normativa establece objetivamente las causales de limitación de acceso a servicios con Clave Fiscal y determinados trámites, y también el procedimiento a seguir para la restitución del acceso ilimitado. En definitiva, se sigue persiguiendo un objetivo tan loable como neutralizar la eventual utilización de la inscripción como instrumento de maniobras de evasión fiscal con una herramienta menos lesiva de derechos y garantías de los contribuyentes".⁽²¹⁾

Si bien es cierto que la [resolución general \(AFIP\) 3832](#) ha sido un poco más benevolente al establecer una gradualidad ("activo", "limitado" e "inactivo"), las consecuencias son similares.

Estimamos entonces que la mayoría de las críticas subsiste, aunque a partir del 2018 hay facultad legal que habilita la suspensión. Lo cierto es que es arbitraria la toma de tal medida preventiva, pues, ante determinados incumplimientos (algunos de ellos demasiados ambiguos, pocos lesivos de las funciones de AFIP o de la hacienda pública), se prevé como consecuencia la imposibilidad de emitir facturas, la imposibilidad de visualizar la constancia de inscripción, la imposibilidad de obtener certificado de no retención y la negativa a obtener certificado fiscal para contratar.⁽²²⁾

Resta señalar que algunas inconsistencias podrán ser subsanadas de forma *online*, pero otras solo podrán repararse en forma presencial, por lo que en todos los casos la AFIP se asegura que el contribuyente "le golpee la puerta física o virtualmente" para saber qué tiene que subsanar. Amén de ello, se observa en la práctica que lo solicitado al contribuyente en muchas situaciones resulta ser bastante discrecional.

El contribuyente se entera de la irregularidad en el sitio institucional (<http://www.afip.gob.ar>), opción "Consulta estados administrativos de la CUIT o en su domicilio electrónico", pero es obvio que en la práctica se entera de la suspensión de los servicios al momento de pretender su utilización.

d) La reforma de la ley 27430 y el nuevo inciso h) del artículo 35 de la ley 11683. Las medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria

Una de las críticas formuladas en el precedente "FDM Management" era la falta de competencia por fuente legal expresa de la AFIP para cancelar la CUIT.

Para contrarrestar dicha jurisprudencia, el legislador, mediante la [ley 27430](#), reformó la [ley 11683](#) y le otorgó expresamente dicha facultad a la AFIP en el [artículo 35, inciso h\)](#): la AFIP 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 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.

Esta disposición (que desterró la crítica respecto de la falta de competencia del Órgano Fiscal) quedó ubicada en la sección de facultades de la AFIP, lo que evidencia que para el legislador no se trata de una verdadera sanción, pues en tal caso debió regularlas con las infracciones. Ergo, es una facultad preventiva destinada a hacer cesar una inconducta y tiene el mismo espíritu que la clausura preventiva.

Ahora bien, cabe preguntarse si el legislador, al darle rango legal, no la ha limitado, pues su utilización está habilitada para evitar maniobras de evasión, y la resolución general mencionada, anterior en el tiempo, tiene incumplimientos que no son inconductas materiales sino formales (no presentar DDJJ; justificaciones respecto de existencia de capacidad operativa); sobre todo, pues el delito de evasión tiene un componente material con un umbral punitivo de un millón y medio por impuesto y por año, y un componente subjetivo representado por el ardid.

Entonces, la pregunta que cabe formularse es si las inconductas de la resolución general se mantienen con plena vigencia como hábiles para inhabilitar la CUIT, o solo aquellas de las que pueda reputarse como configuradoras de maniobras de evasión, con toda la problemática que implica definir el ilícito de evasión fiscal.

Lo cierto es que la AFIP podrá disponer de estas cuatro facultades para evitar maniobras de evasión tributaria:

- i) Sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables.
- ii) Autorización de emisión de comprobantes.
- iii) Habilidad para que generen créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias.
- iv) En lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias.

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.

De manera reciente, en el caso "Inversiones Virasol SA c/AFIP DGI", la actora cuestionó la inhabilitación de la CUIT mediante la interposición de una acción de amparo y solicitó el otorgamiento de una medida cautelar. El Juzgado de Primera Instancia N° 4 en lo Contencioso Administrativo Federal el 29/10/2019 rechazó la medida cautelar sin mayores razones de hecho y de derecho. La Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, el 10 de marzo de 2020⁽²³⁾ resolvió de manera contraria y otorgó dicha cautelar, imponiéndole a la demandada restablecer la CUIT por un período de 3 meses o hasta que dicte sentencia de fondo, lo que ocurra antes. Este fallo nos anticipa cómo serán planteados los sucesivos litigios que traten esta temática.

IV - LA INHABILITACIÓN O SUSPENSIÓN DE LA CUIT COMO UNA SANCIÓN INDIRECTA

Mucho se ha hablado en la doctrina acerca de la existencia en el derecho tributario de figuras denominadas "sanciones impropias, encubiertas, atípicas, anómalas o virtuales".⁽²⁴⁾

En algunas situaciones se las conceptualiza de esta manera cuando impiden la deducción de un gasto, lo que elevará la base imponible generando un aumento de la carga tributaria, o cuando importen cualquier otra situación de desventaja para el contribuyente⁽²⁵⁾. A título referencial, con la [ley 25345](#)⁽²⁶⁾ se establecieron ciertas restricciones a las transacciones efectuadas en efectivo, de manera tal que las operaciones que no son canceladas por medios bancarios derivan en la imposibilidad del cómputo del crédito fiscal correspondiente; también se veda la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias, aun cuando se demuestre la veracidad de las operaciones involucradas. Este aumento de la base imponible fue declarado inconstitucional por la CSJN en la causa "Mera"⁽²⁷⁾. Si bien la Corte no trató este caso como una sanción indirecta, la prohibición del cómputo del crédito fiscal en el IVA y la deducción correspondiente del gasto en el impuesto a las ganancias importan gravar ganancias ficticias, lo que también puede traducirse en una exacción pecuniaria indirecta, pues la carga impositiva va más allá de la estructura propia de los gravámenes que nos ocupan.

Incluimos en este conjunto las situaciones de caducidad de un plan de facilidades de pago, o cuando se lo excluye del monotributo al contribuyente; también la quita o caducidad de un beneficio fiscal, la quita o denegación del certificado fiscal para contratar con el Estado, y la calificación del contribuyente como de alto riesgo fiscal o como no confiable, entre otras.

El doctor Litvak⁽²⁸⁾ explica que *"...el rasgo común, definitorio y omnicompreensivo de todos los diferentes supuestos ... es ... su aparición solapada, 'camuflada', oculta o no explícita"*.

A partir de lo expuesto, lo cierto es que, a nuestro criterio, las sanciones encubiertas, virtuales, impropias, indirectas u oblicuas tienen como rasgo en común una finalidad similar o idéntica a una sanción real, pero se muestran en el ordenamiento jurídico-tributario de distinta manera, como por ejemplo, son las *"facultades preventivas que tiene el Fisco para suspender la CUIT"*.

Ahora bien: ¿por qué la suspensión de la CUIT es una sanción?; ¿por qué es anómala?

Es anómala, pues el legislador, incluso en la última redacción del [artículo 35, inciso h](#)), no le ha reconocido carácter sancionatorio, a diferencia de los precedentes judiciales analizados.

Es una sanción, porque tener suspendida la CUIT implica para el contribuyente la muerte civil y comercial, al imposibilitarle recibir pagos o emitir comprobantes, entre otras desgracias. Es una verdadera "marca" virtual que le imprime el Fisco al contribuyente en razón de imputarle una inconducta. El Fisco, por evaluaciones periódicas y sistémicas, analiza la conducta del contribuyente y la considera disvaliosa. Como respuesta, ejecuta la consecuencia represiva que lo coloca al contribuyente en una suerte de "ostracismo" o "destierro" del universo de "buenos" responsables que tienen la CUIT activa.

La suspensión de las funciones de la CUIT no tiene carácter indemnizatorio o resarcitorio de un daño (perinorma c1). Por el contrario, por medio de una represión o castigo, se busca la ejemplaridad y prevenir la reiteración de una conducta antijurídica, por lo que tiene la misma finalidad que otras penas (perinorma c2).

Con la CUIT inactiva la vida económica del contribuyente queda relegada a la marginalidad, y son realmente escasos los actos, trámites y operaciones que pueden realizarse. El contribuyente deja de existir virtualmente tanto desde lo fiscal como desde lo comercial y pasa a revestir solamente la condición de ciudadano, que es insuficiente para el desarrollo de una actividad económica.

Cabe aditar una clara incongruencia represiva con las sanciones penales dirigidas hacia las personas ideales, pues conforme el [artículo 13 de la LPT](#)⁽²⁹⁾, se contempla, ante una condena al ente ideal, la imposibilidad de presentarse en licitaciones o contrataciones, y ante una inconducta del contribuyente, la resolución general (AFIP) 3832 [\[art. 6, inc. c\)\]](#) establece como consecuencia también la suspensión de obtener el certificado fiscal para contratar o presentarse en dichas licitaciones.

V - TEST DE CONSTITUCIONALIDAD

En este apartado nos meteremos la facultad de la AFIP bajo las garantías constitucionales y anticipamos que la suspensión de la CUIT es una sanción inconstitucional, pues no respeta las mínimas garantías constitucionales del derecho sancionador. Nos bastaría señalar que, por principio general, todas las infracciones tienen naturaleza sancionatoria y ello determina la aplicación de los principios del derecho penal. Al ser la suspensión de la CUIT una sanción, no debería escapar de los principios que se aplican a las demás penas aplicadas, aunque sea en sede administrativa.

Pero para mayor fundamentación, la facultad legal que se le concede al Fisco con el fin de suspender la CUIT, *"para evitar que se consuman maniobras de evasión"*, no cumple el rigor de máxima taxatividad en materia sancionatoria, pues resulta ser sumamente vaga en su descripción, dado que se le permite al Fisco disponer cualquier exigencia para los contribuyentes (por ejemplo, acreditar ciertos servicios que el

Fisco presume no prestados o acreditados a capacidad operativa necesaria para actividad, todas cuestiones de apreciación subjetiva que pueden ser muy discrecionales).

Por lo tanto, la primera crítica es la vulneración al principio de legalidad, pues si bien se le ha otorgado competencia a la AFIP, su carácter de sanción merecía una regulación más estricta⁽³⁰⁾. Además, será difícil conciliar la regulación que haga el organismo teniendo en cuenta los requisitos y preceptos regulados en el [artículo 76 de la Constitución Nacional](#).

La segunda crítica viene por el lado del derecho de defensa. 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⁽³¹⁾. El propio legislador, en otra incongruencia, reconoce la gravedad al otorgar efecto suspensivo al descargo del contribuyente ante la etapa administrativa, pero luego de resuelto prioriza las facultades del Fisco al asignar efecto devolutivo a la revisión judicial. Además, al no haberse consignado efecto suspensivo ante el Poder Judicial, se vulnera no solamente el principio de defensa en juicio, sino la presunción de inocencia, pues se materializa la sanción y luego se obliga al contribuyente a transitar el procedimiento administrativo, y eventualmente judicial, tendiente a recomponer su situación, vulnerándose la [ley 19549](#) y el [artículo 18 de la Constitución Nacional](#).⁽³²⁾

La tercera crítica y quizá la más importante sea por el lado del principio de proporcionalidad, pues la sanción es desmesurada frente a la conducta del contribuyente, vulnerándose este principio también llamado "razonabilidad de las penas". Pero, además, los incumplimientos detectados o las situaciones para prevenir la evasión son supuestos típicos de otras figuras infraccionales (formales y materiales) establecidos por ley de manera expresa, y activar otras sanciones por el mismo incumplimiento colisiona con el principio de doble persecución penal o de proporcionalidad por acumulación de sanciones. Incluso, se vulneraría la especificidad si la quita del certificado fiscal para contratar, como adelantamos, está penada por la LPT, pero la AFIP puede disponerla en su propia esfera sin el tránsito del proceso penal con efectivo derecho de defensa.

La cuarta crítica la formulamos aun si no asignáramos carácter sancionatorio a la suspensión de la CUIT, pues el procedimiento no asegura el más mínimo derecho al debido proceso, ya que en la mayoría de los casos el Fisco no emite el correspondiente acto administrativo para que el contribuyente tenga la posibilidad de conocer su causa y su motivación. Debemos traer a colación lo dicho por la Corte Interamericana cuando, en el caso Baena⁽³³⁾, señaló que *"si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula 'Garantías judiciales', su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, en palabras de la mencionada Corte, que 'cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo, sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal', pues es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la Administración excluida de cumplir con dicho deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas"*.

VI - CONCLUSIÓN

Nos gustaría transferirle la siguiente pregunta al lector: ¿qué tan importante es para el legislador prevenir la evasión con la gestión punitiva de la suspensión de la CUIT [\[art. 35, inc. h\), L. 11683\]](#) si existen innumerables causas de liberación de la responsabilidad penal por evasión?; es decir, luego de la consumación delictiva existen innumerables blanqueos, moratorias y otras causales de extinción de la acción penal. Se aprecia que es importante prevenirla, pero producida se la suele despenalizar. Eso es un contrasentido.

En los próximos tiempos veremos una mayor utilización de la facultad de la AFIP para suspender las funciones de la CUIT.

No tenemos duda de que se ha desterrado, con el agregado por la [ley 27430](#) a su par, la [ley 11683](#), una crítica, la cual recalaba en la falta de competencia expresa. Sin embargo, su neto carácter represivo (sanción anómala) amerita una revisión judicial amplia con efecto suspensivo, pues de lo contrario se vulnerarían distintas garantías constitucionales.

Además, dichas consecuencias se superponen con otras sanciones tipificadas en las normas tributarias, configurándose un exceso punitivo y vulnerándose la proporcionalidad de las sanciones. La LPT contempla la posibilidad de cancelar, como pena extrema, la personería jurídica de un ente ideal, cuando dicho ente fue creado exclusivamente a cometer delitos o impedir ser oferente del Estado. Por consiguiente, es obvio que suena ilógico que una consecuencia similar, o la propia suspensión de la CUIT, no sea discutible en la Justicia con un efecto garantista suspensivo.

Más allá de que hemos trazado un análisis general y en abstracto de las facultades de la AFIP y sus implicancias, será difícil escapar a la regla de la proporcionalidad entre infracción y sanción, ya que la suspensión de la CUIT es muy grave para los contribuyentes, debido a que muchas veces implica en los hechos una extrema o total limitación de ejercicio de actividad económica lícita ([art. 14, CN](#)).

El control judicial fijará sus límites y seguramente seremos testigos de varias medidas cautelares y de fallos respetuosos de estas garantías. Por lo menos eso esperamos.

Notas:

(1) Por ejemplo, cuando se detecte trabajo esclavo u otra situación acuciante en la que el organismo deba actuar o prestar colaboración

(2) Gutman, Marcos: "La resolución 3358/12 y la baja de la CUIT -su inconstitucionalidad"- (<https://losalierisdejarach.com.ar/2011/02/09/>). A mayor abundamiento, señala que *"a través de un único número (de allí Clave Única de Identificación Tributaria), el contribuyente se encontraba inscripto ante el organismo de fiscalización como era la Dirección General Impositiva, hoy AFIP-DGI. Tuvo que ver con ello la unificación, a partir de la resolución general 3419/91, de las reglas de facturación y la informatización del Fisco Nacional. A partir de ese momento el contribuyente tenía nuevas obligaciones respecto de sus facturas y sus registros cuyos efectos recaían en los dos impuestos nacionales más importantes: IVA y ganancias"*

(3) Al respecto, la doctrina nos recuerda que la AFIP tiene facultades *"para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros ... en el artículo 7 del decreto 618/1997, que despliega una serie de potestades delegadas en manos de la Administración Tributaria: Inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción, y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes y responsables. Inscripción de agentes de información y obligaciones a su cargo. Determinación de promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de base para estimar de oficio la materia imponible, así como para determinar el valor de las transacciones de importación y exportación para la aplicación de impuestos interiores, cuando fuere necesario. Forma y plazo de presentación de declaraciones juradas y de formularios de liquidación administrativa de gravámenes. Modos, plazos y formas extrínsecas de su percepción, así como la de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas. Creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información. Libros, anotaciones y documentos que deberán llevar, efectuar y conservar los responsables y terceros, despachantes de aduana, agentes de transporte aduanero, importadores, exportadores y demás administrados, fijando igualmente los plazos durante los cuales estos deberán guardar en su poder dicha documentación y, en su caso, los respectivos comprobantes. Deberes de los sujetos mencionados en el punto anterior ante los requerimientos tendientes a realizar una verificación, requerir información con el grado de detalle que estime conveniente de la inversión, disposición o consumo de bienes efectuados en el año fiscal, cualquiera sea el origen de los fondos utilizados (capital, ganancias gravadas, exentas o no alcanzadas por el tributo). Suspensión o modificación, fundada y con carácter general, de aquellos requisitos legales o reglamentarios de naturaleza meramente formal, siempre que no afectare el control aduanero, la aplicación de prohibiciones a la*

importación o a la exportación, o el interés fiscal. Dictado de normas estableciendo requisitos para el objeto de determinar la lícita tenencia de mercadería de origen extranjero que se encontrare en plaza, a cuyo efecto podrán exigirse declaraciones juradas de existencia, estampillado, marcación de mercadería, contabilización en libros especiales. o todo otro medio o sistema idóneo para tal fin. Cualquiera otra medida que sea conveniente, de acuerdo con lo preceptuado en el primer párrafo del presente artículo, para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y control del comercio exterior a cargo del organismo...". Ver Agüero, Verónica A.: ["La constitucionalidad del procedimiento de cancelación de la CUIT en la interpretación de la jurisprudencia"](#) - ERREPAR - Consultor Tributario - N° 106 - diciembre/2015 - Cita digital EOLDC093154A

(4) Paloma, Noelia C.: ["Cancelación de la CUIT: análisis de la constitucionalidad"](#) - ERREPAR - PIC - N° 92 - octubre/2014 - T. VIII - Cita digital EOLDC090711A

(5) Fraga, Diego N.: "La reforma tributaria y las novedades respecto de las facultades del Fisco, y los derechos y deberes del contribuyente", en Lasala de Schmidt, María I. (Coord.): "Procedimiento tributario y aduanero después de la reforma" - Ed. Marcial Pons - Bs. As. - Biblioteca de derecho tributario - Cap. II, y Lasala de Schmidt, María I. y Sapag, Mariano A. (Coordinadores Generales): "Análisis de la reforma tributaria (ley 27430) sobre la ley de procedimiento tributario (ley 11683), el Código Aduanero y el régimen de Unidad de Valor Tributaria (UVT)" - Ed. Marcial Pons - Bs. As. - 2018 - pág. 22 y ss.

(6) Cossio, Carlos: "La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de la libertad" - Ed. Losada - Bs. As. - 1944. Citado por Corti, Arístides Horacio M.; Buitrago, Ignacio J. y Calvo, Rubén A.: "La estructura jurídica de la norma tributaria" - JA - 29/6/1988 - N° 5574

(7) Aunque no concordemos con sus conclusiones, es referencial Silva Sánchez cuando caracteriza al derecho administrativo sancionador y nos enseña que es esencialmente el derecho del daño acumulativo, o también del daño derivado de la repetición, que exige de una valoración del hecho específico, requiriendo solo una valoración acerca de cuál sería la trascendencia global de un género de conductas, si es que este se estimara lícito. Lo peligroso sería aquí el efecto sumativo. Luego, no es entonces la conducta individual la lesiva, sino su acumulación y globalización. Ver Silva Sánchez, Jesús M.: "La expansión del derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades posindustriales" - 2a. ed. revisada y ampliada - Ed. Civitas - Madrid - 2001 - pág. 163 y ss.

(8) El derecho tributario y el derecho penal tienen varias similitudes. Son ramas del derecho público. El ejercicio del primero significa la creación de tributos que son una restricción al derecho de propiedad. El segundo, en su modalidad más invasiva, implica la pérdida de la libertad ambulatoria. La propiedad y la libertad son dos bienes preciados para los ciudadanos que las Constituciones les dedican un cúmulo de principios y garantías que funcionan como verdaderos límites frente al poder estatal. El principio de legalidad, el de igualdad, el de proporcionalidad y la garantía de la defensa en juicio se predicen tanto en el ámbito tributario como en el ámbito penal

(9) Se encuentra en el [Tít. IX de la L. 27430](#)

(10) [Arts. 45 y 46](#); las figuras a continuación del [art. 46](#) y del [art. 48, L. 11683](#)

(11) [Arts. 38, 39 y 40](#), y sus figuras que se encuentran a continuación de cada uno de dichos artículos de la [L. 11683](#)

(12) [Art. 2, RG \(AFIP\) 3358](#)

(13) Cfr. Fraga, Diego N.: "La reforma tributaria y las novedades respecto de las facultades del Fisco, y los derechos y deberes del contribuyente", en Lasala de Schmidt, María I. (Coord.): "Procedimiento tributario y aduanero después de la reforma" - Ed. Marcial Pons - Bs. As. - Biblioteca de Derecho Tributario - Cap. II. Ver además: Lasala de Schmidt, María I. y Sapag, Mariano A. (Coordinadores Generales): "Análisis de la reforma tributaria (ley 27430) sobre la ley de procedimiento tributario (ley 11683), el Código Aduanero y el régimen de Unidad de Valor Tributaria (UVT)" - Ed. Marcial Pons - Bs. As. - 2018 - pág. 22 y ss.

(14) Ver en este sentido el [art. 22, inc. d\)](#), y el [art. 33, inc. d\)](#), [RG \(AFIP\) 3432](#), el [art. 87, inc. d\)](#), [RG \(AFIP\) 3411](#) y el [art. 9, RG \(AFIP\) 3640](#), entre otros

(15) ["Desmed SA c/EN - AFIP-DGI \(RG 3358/2012\) s/amparo L. 16986"](#) - CNFed. Cont. Adm. - Sala V - 22/10/2013 - Cita digital EOLJU168976A

(16) Al respecto, la Cámara concluyó: *"En efecto, si la finalidad del dictado de la resolución general 3358/2012 ha sido evitar la creación de sociedades fantasmas con las graves consecuencias que tales prácticas poseen sobre la recaudación fiscal, la decisión de la demandada de cancelar la CUIT a la empresa actora que, en función de la prueba aportada, reuniría los requisitos propios de una sociedad constituida legalmente, aparece como desproporcionada respecto del objetivo tenido en mira por la norma legal citada, y ello en el caso concreto determina la arbitrariedad e ilegalidad de aquella decisión adoptada por la demandada, toda vez que se trata de una restricción muy intensa de derechos amparados por la Constitución Nacional, como ser los consagrados en los artículos 14, 17 y 28 de la Carta Magna. En función de lo expuesto y de conformidad con la jurisprudencia que emana del Alto Tribunal, en cuanto a que siempre que aparezca de manera clara y manifiesta la ilegitimidad de una restricción cualquiera a los derechos esenciales, así como también el daño grave e irreparable que se causaría remitiendo el examen de la cuestión a los procedimientos administrativos o judiciales, los jueces deberán de inmediato restablecer el derecho restringido (cfr. Fallos: 241:291; 280:228, entre otros), es que corresponde hacer lugar a la acción de amparo promovida por la firma actora"*

(17) ["FDM Management SRL c/EN - AFIP - DGI - RG 3358/2012 s/amparo L. 16986"](#) - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 20/2/2014 - Cita digital EOLJU170321A. De la resolución de la Cámara resulta atinado transcribir algunos párrafos: *"...resulta apropiado especificar que en materia de derechos individuales, como son los implicados en el caso bajo examen, pueden ser limitados o restringidos por ley formal del Congreso de la Nación de conformidad con lo que dispone el art. 14 del texto constitucional (Fallos: 324:4048), de tal modo que el Estado Nacional se encuentra en estos aspectos sujeto al principio de legalidad y, en lo que al caso interesa, ello impone la sumisión de las normas reglamentarias a la ley que habilita su dictado (art. 31, CN y Fallos: 307:1083). En este orden de razonamiento, ha de reconocerse que la reglamentación que se dicte debe ajustarse a los principios rectores y derechos consagrados en la norma de habilitación, ya que lo contrario importaría vulnerar los derechos reconocidos en aquella norma de superior jerarquía, desvirtuando el principio de razonabilidad de la reglamentación que surge del artículo 28 de la Constitución Nacional, y proscribire la alteración y restricción indebida a los derechos acordados por el ejercicio de la función reglamentaria, pues en definitiva los reglamentos deben preservar el contenido, alcances y finalidad de las prerrogativas legalmente acordadas (Fallos: 318:1707)"*.

Desde dicha perspectiva es que analiza si la Administración tenía competencia para proceder a la cancelación de la CUIT. Esta última la había sostenido en base al [art. 7, D. 618/1997](#), en cuanto por el mismo se faculta a la AFIP a reglamentar las cuestiones relativas a la inscripción de los contribuyentes.

Así las cosas, y considerando que el tema en cuestión versaba sobre la cancelación -y no la inscripción-, entendió que había un exceso de competencia. Sin embargo, más allá de ello, la Alzada esboza una serie de consideraciones de mayor relevancia jurídica, al decir que *"una medida de este tipo significa la desaparición de la identidad tributaria del contribuyente o responsable que le impide desarrollar su labor en el marco de la legalidad, no solo en relación con el Organismo Fiscal, sino también con los demás sujetos que se vinculen tanto en el aspecto comercial como específicamente fiscal. Por su gravedad, en cuanto a sus consecuencias y efectos, aquella no puede surgir implícitamente de las competencias expresas y admitirla sería contravenir el principio que impone que la restricción de derechos se realice por ley (arts. 19, CN, y 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y opinión consultiva 6/1986 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos)"*.

Por último, la sanción tampoco podría encontrar sustento en la teoría de la especialidad como forma atributiva de competencia [ver art. 7, inc. 11), D. 618/1997], reconocida por la doctrina e incluso por la jurisprudencia (conf. "Ángel Estrada", Fallos: 328:651), porque, en términos que resultan aplicables al 'sub lite', *"este principio de la especialidad, que supera la necesidad de que la competencia esté expresa o razonablemente implícita en una norma, no se verifica con relación a los actos de gravamen ni respecto de la materia sancionatoria, habida cuenta de la prevalencia, en su caso, de los principios del derecho penal ("nullum crimen nulla poena sine lege", la tipicidad, y las garantías sustantivas y adjetivas), no rigiendo, en esos casos, la analogía ni la interpretación extensiva"* (Cassagne, Juan C.: "Derecho administrativo" - 8a. ed. act. - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 2006 - T. I - pág. 253). En el caso, como se dijo, la medida constituye **una sanción -anómala por cierto- de claro contenido aflictivo** sobre los derechos de los particulares que, como tal, no puede ser adoptada al amparo del principio de la especialidad que se utiliza para delimitar la competencia de los órganos administrativos" (el destacado me pertenece).

Luego, entra en la cuestión referida al test de razonabilidad:

"Sabido es que las restricciones y disposiciones que establezca el Estado son válidas en la medida en que resulten razonables y mantengan adecuada proporción entre la necesidad de custodiar el interés público comprometido y eviten desnaturalizar los derechos constitucionales del afectado (arg. Fallos: 332:2468; 333:993; 334:434; 335:239). En este sentido, el Máximo Tribunal delimitó el estándar referido al examen de la proporcionalidad de los medios a los fines propuestos y, en consecuencia, si es o no admisible la consiguiente restricción de los derechos individuales involucrados (Fallos: 247:121)."

Subre dicha base, en el 'sub lite' la irrazonabilidad se configura por innecesaria alteración de todo procedimiento administrativo, que normalmente ubica las etapas y secuencias del iter formal antes del acto y este último antes de la actuación material [art. 1, inc. f), L. 19549, por remisión del art. 116, L. 11683]. La RG (AFIP) 3358 coloca en infracción automática a todos los sujetos a los que la AFIP les canceló la CUIT y los obliga a transitar un procedimiento para demostrar que la medida no se les aplica, en una clara inversión -se reitera- del procedimiento sancionatorio"

(18) Este pronunciamiento quedó confirmado, pues la causa llegó a la CSJN por interposición del recurso extraordinario por parte de la AFIP, pero el Máximo Tribunal el 20/8/2014 aplicó la conocida regla del art. 280, CPCC. Lamentablemente, no existió mayor debate de la cuestión

(19) ["El Mandarin SRL c/AFIP s/acción de amparo"](#) - JFed. De Salta - Nº 2 - 27/5/2013 - Cita digital EOLJU168767A y ["Ceralia SRL c/AFIP s/amparo L. 16986"](#) - CFed. Cuarta Circunscripción Judicial - Sala A - 27/8/2013 - Cita digital EOLJU168696A

(20) Según [art. 1](#) y [Anexo I de la RG \(AFIP\) 3832](#)

(21) Cardelli, Liliana: ["Cancelación administrativa de la CUIT. Derogación. Nuevo procedimiento de evaluación para la determinación del estado administrativo de la CUIT y acceso a los servicios con Clave Fiscal. Análisis de la RG \(AFIP\) 3832"](#) - ERREPAR - Liquidación de Sueldos - Nº 116 - abril/2016 - Cita digital EOLDC093708A

(22) **"Art. 6 - El encuadramiento en algunas de las condiciones señaladas en los artículos 2 y 3 producirá la suspensión temporal de:**

a) Las relaciones y los servicios con Clave Fiscal a los que hubiera adherido el responsable, con excepción de aquellos servicios mínimos que, para cada caso, se indican en el Anexo II.

b) Los registros especiales que integran el 'Sistema Registral'.

c) Las autorizaciones para emitir facturas y/o comprobantes, la visualización de la constancia de inscripción -incluyendo la que figura en el archivo "Condición Tributaria"- y la posibilidad de solicitar certificados de no retención y fiscal para contratar, entre otros trámites.

Respecto de los registros especiales aduaneros, dicho encuadramiento determinará la inhabilitación transitoria para la operación de los sistemas respectivos"

(23) ["Inversiones Virasol SA c/AFIP-DGI s/amparo L. 16986"](#) - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 10/3/2020 - Cita digital EOLJU190580A

(24) Cabe citar en este tema el enjundioso trabajo plasmado en el libro de Litvak, José D.; Sánchez, Analía A. y Litvak, Erika G.: " Sanciones encubiertas en el derecho tributario" - LL - 2003

(25) Así, dentro de la doctrina extranjera Cordeiro Guerra se refiere a la existencia de sanciones impropias, caracterizándolas como aquellas hipótesis en las cuales el legislador, persiguiendo una finalidad represiva, utiliza un instrumento impropio -por ejemplo, impidiendo la deducción de un gasto-. Si bien para este autor las sanciones impropias tienen el mismo fin que las sanciones típicas -represivo-, no se presentan de la misma forma y esto hace que pueda no atribuírsele su carácter real. Ver Cordeiro Guerra, Roberto: "Illecito tributario e sanzioni amministrative" - Giuffrè Editore - pág. 340 y ss., citado por Litvak, José D.: " Sanciones encubiertas en el derecho tributario" - LL - 2003 - págs. 37/8. En la misma línea, De Mita define a las sanciones impropias como aquellas situaciones en las que el contribuyente, que ha cometido una infracción tributaria, no solo recibe la sanción, sino que también es pasible de una situación de desventaja respecto de quien ha cumplido con la obligación que él violó. Según el autor, estas desventajas pueden ser de dos tipos: a) de carácter procedimental, en cuanto que al trasgresor se le impide ejercitar determinados medios de tutela; b) de carácter sustancial, en tanto se eleva la base imponible del tributo, al negarse la aplicación de deducciones o asumiendo como hechos susceptibles de imposición elementos que en otro caso no lo serían. En estos supuestos, la determinación de la entidad del tributo se subordina a la observancia de ciertas obligaciones por parte del contribuyente, con lo cual se rompe la relación entre el impuesto y su hecho imponible. De esta manera, las sanciones impropias para este autor serían concomitantes a las sanciones típicas y estarían configuradas por situaciones "extra" de desventaja para el contribuyente inculpidor con relación al diligente. Ver De Mita, Enrico: "La legalita tributaria" - Contributo alla semplificazione legislativa - Giuffrè Editore - 1993 - pág. 81 y ss., citado por Litvak, José D.: " Sanciones encubiertas en el derecho tributario" - LL - 2003 - pág. 41. En este sentido, se pronuncia también D'Alessandro, cuando define a las sanciones impropias como aquellas situaciones de desventaja que siguen a la comisión de un ilícito tributario que inciden sobre los derechos del ciudadano-contribuyente, limitándole o impidiéndole, a través de una elevación de la base imponible, determinar la renta efectiva. Este autor considera que las sanciones impropias significan exclusivamente un aumento en la base imponible del tributo, excluyendo el tratamiento como tal de las situaciones en las que la deuda tributaria no se vea alterada (citado por Sánchez Pedroche, J. Andrés: " Sanciones indirectas o impropias en derecho tributario" - Revista de Derecho Financiero - Nº 91 - Ed. Civitas - Madrid - julio-setiembre/1996 - pág. 503). Sánchez Pedroche también se enrola en la postura de que las sanciones impropias alteran la cuantía del tributo. Si bien reconoce que, desde un punto de vista formal, no aparecen como sanciones, sí lo son por esencia. Consecuentemente, este tipo de penalidades no se encuentra tipificado ni reconocido por el ordenamiento como tal y no posee procedimientos de aplicación e impugnación regulados aunque, en realidad, son sanciones tanto por su carácter aflictivo como por su aplicación como consecuencia de la transgresión de una norma. Por ello, la característica fundamental de las sanciones impropias sería, desde este punto de vista, colocarse al lado de las verdaderas sanciones, en una diferenciación jurídica-formal, y al mismo tiempo, remarcar el efecto desventajoso que se ha ocasionado a aquel que ha transgredido la norma tributaria (Sánchez Pedroche, J. Andrés: " Sanciones indirectas o impropias en derecho tributario" - Revista de Derecho Financiero - Nº 91 - Ed. Civitas - Madrid - julio-setiembre/1996 - pág. 501 y ss.)

(26) **"Art. 2 - Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1 de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones"**

(27) ["Mera, Miguel Ángel \(TF 27.870-I\) c/DGI"](#) - CSJN - 19/3/2014 - Cita digital EOLJU170580A. En el caso, la demandada había probado la existencia de las operaciones que el Fisco pretendió impugnar en base a la ley citada. En opinión de la Corte, se *"lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley 25345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible, y cuya existencia y veracidad han sido fehacientemente comprobadas. Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (cfr. Fallos: 312:2467; 314:1293, consid. 4, y sus citas), de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada"*

(28) Litvak, José D.: " Sanciones encubiertas en el derecho tributario" - LL - 2003 - pág. 72

(29) [Art. 13](#), dentro del [Tít. IX de la L. 27430](#): *"...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: ... 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"*

(30) La CSJN en el caso "Volcoff", de fecha 1/11/2011, ha dicho que si bien el "derecho administrativo penal" puede manejarse por sus características definitorias con cierta relatividad con relación a determinados aspectos, como por ejemplo en lo que hace a la estructura misma de los tipos de infracción -que admite la remisión a normas de menor jerarquía-, así como un modo distinto de graduar las sanciones y ciertas particularidades procesales que serían inadmisibles en un enjuiciamiento penal, jamás puede apartarse del respeto a la garantía constitucional de la ley previa y uno de sus corolarios: la exigencia de *lex stricta*

(31) Que muchas veces es rechazada por superponerse en objeto con el fondo de la cuestión a dilucidar y operar como anticipo de resolución

(32) En este sentido es aplicable "mutatis mutandi" la doctrina que surge de Fallos de la CSJN: ["Carlos José Dumit c/Instituto Nacional de Vitivinicultura"](#) - CSJN - 8/11/1972 - Cita digital EOLJU117852A, particularmente el caso ["Lapiduz, Enrique c/DGI s/recurso de amparo"](#) - CSJN - 28/4/1998 - Cita digital EOLJU130032A, que estableció la inconstitucionalidad del efecto devolutivo que consagraba el [art. 78, L. 11683](#), respecto de la apelación de la clausura, pues dicha circunstancia vulnera el principio de defensa en juicio y la presunción de inocencia, al ser considerada la pena de la clausura como una verdadera sanción de naturaleza penal. Se consideran operativas estas garantías del derecho penal liberal a pesar de que como sanción no represente la pena privativa de libertad, sino afectaciones al derecho de ejercer industria lícita y en el derecho de propiedad

(33) Caso "Baena, Ricardo y otros vs. Panamá", sentencia del 2/2/2001, párrafos 124 y 127. En este caso, la Corte Interamericana -con apoyo en precedentes de la Corte Europea- aseveró que la justicia realizada a través del debido proceso legal se debe garantizar en todo proceso disciplinario, y los

