



SE APLICARAN MAYORES SANCIONES A LOS CONTRIBUYENTES A PARTIR DE LAS MODIFICACIONES INCORPORADAS A LA LEY DE PROCEDIMIENTOS FISCAL

"Trabajo preparado por la Comisión de Estudios Tributarios del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba"

I. INTRODUCCION

En forma previa al análisis de la reforma legal sancionada por el Congreso de la Nación el pasado 29 de octubre de 2003, cabe efectuar algunas breves consideraciones a los fines de una mejor comprensión de las observaciones que se detallarán en el presente trabajo.

Los proyectos convertidos en ley surgen de un gobierno que, a la fecha de elevación de los mismos, no había cumplido su primer mes de ejercicio del poder, razón por la cual sus equipos técnicos no tuvieron tiempo de generar propuestas originales y genuinas, propias del nuevo gobierno.

Tampoco, en la plataforma del candidato elegido como gobernante, se habían exteriorizado, en forma detallada, las reformas impositivas que se llevarían adelante. De lo expuesto, se deriva que los proyectos de reformas del pasado mes de junio, ahora convertidos en ley, ya estaban preparados por los funcionarios de la gestión anterior (Min. de Economía, A.F.I.P., etc.) y, por ende, los mismos no permiten visualizar la dirección a la cual se dirigirá la política impositiva del nuevo gobierno.

La importancia de este primer análisis, consiste en que nos permite observar que se ha privilegiado el aspecto publicitario de meras correcciones de la legislación vigente, mediante propuestas legales surgidas del organismo fiscalizador, sin ningún proceso previo de análisis técnico con entidades especializadas (Universidades, Consejos Profesionales, Cámaras Empresarias, etc.)

De este modo, las reformas sancionadas no se enmarcan en un proceso de modificaciones legales que tiendan a corregir los defectos del actual sistema tributario, ni tampoco permiten avizorar la intención de implementar un nuevo régimen impositivo superador y carente de las distorsiones de la legislación actual.

En su casi totalidad, salvo la novedad -lamentable- de la figura de la asociación ilícita en materia tributaria, las reformas sólo constituyen adecuaciones técnicas a la legislación impositiva vigente con un sesgo de mayor rigor sancionatorio.

II. MODIFICACIONES INCORPORADAS A LA LEY DE PROCEDIMIENTO FISCAL

En este trabajo, procedemos a describir y comentar las modificaciones introducidas a la ley N° 11683 que, a nuestro juicio, consideramos más relevantes.

• Integrantes de las U.T.E. Responsabilidad

Se atribuye responsabilidad solidaria, de carácter objetivo, a los integrantes de las U.T.E. y Agrupaciones de Colaboración Empresaria por sus obligaciones tributarias.

También se propone responsabilizar personal y solidariamente a los contribuyentes que reciban facturas apócrifas, cuando estuvieren obligados a controlar que las mismas estén autorizadas por la A.F.I.P. La responsabilidad se extenderá a los impuestos adeudados por el emisor, salvo que se acredite la existencia y veracidad del hecho imponible.

- **Se proponen nuevas presunciones para determinar los tributos**

A modo introductorio, cabe comentar que, conforme ha evolucionado la jurisprudencia, dada la presunción de legitimidad ínsita en todo acto administrativo válido, las estimaciones practicadas por el ente recaudador gozan, en principio, de legitimidad, correspondiendo a quien los impugne, la demostración de los hechos.

No obstante, cabe aclarar que la Corte ha establecido claramente que no pueden utilizarse las presunciones que prevé la ley, a los efectos de determinar la obligación tributaria para presumir la existencia de una conducta dolosa; es decir, que las presunciones del art. 18 no pueden emplearse para a su vez presumir la intención que requiere la figura de defraudación del art. 46.

Mediante la reforma legal, se incorporan nuevas presunciones, las que se enuncian a continuación:

- a) Las diferencias de producción, teniendo en cuenta inventarios iniciales y finales, surgidas de relevamiento satelital constituyen mayores ganancias más el 10 % en concepto de renta consumida. También resulta mayor venta en el IVA e impuestos Internos y mayor base imponible en Bienes Personales y Ganancia Mínima Presunta.
- b) Las diferencias originadas a partir de los depósitos bancarios depurados constituyen mayores ventas: idem efectos que inc. a)
- c) Las remuneraciones pagadas a personal no declarado o diferencias salariales: idem efectos que inc. a). No se prevé prueba en contrario
- d) Los fondos provenientes de países de baja o nula tributación constituyen incrementos patrimoniales no justificados con similares efectos a los descriptos en a). Se admite prueba en contrario.
- e) En materia de "precios de transferencia", se establece que la determinación de los gravámenes mediante la aplicación de los métodos previstos en el art. 15 de la ley del impuesto a las Ganancias tendrá pleno efecto y se presumirá correcta, cuando se origine en la falta de presentación a requerimiento de declaraciones juradas con el detalle de las transacciones celebradas entre sociedades locales con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo constituida o ubicada en el exterior, así como en la falta de registración fehaciente de dichas operaciones o de los comprobantes respaldatorios de las operaciones. El contribuyente tendrá derecho a probar lo contrario.

CONCLUSIONES: La determinación de la materia gravada a partir de presunciones resulta aplicable en aquellos casos en los que no existen registraciones contables, ni documentación relativa a las operaciones del contribuyente o los soportes documentales tienen serias falencias.

Unicamente, cuando se presenten las circunstancias mencionadas, el fisco podrá recurrir a métodos determinativos basados en presunciones. Es decir, previamente se deben haber impugnado los registros contables, a partir de la demostración de que no reflejan las verdaderas operaciones de la empresa y que las mismas no se pueden determinar por otros medios.

Al respecto, el Dr. Vicente Oscar Díaz^(*) expresa que: "en la aplicación de las presunciones deben observarse los siguientes requisitos:

a) Precisión: es decir que el hecho conocido esté plena y completamente acreditado y resulte, sin duda alguna, revelador del hecho desconocido que la Administración pretende demostrar.

b) Seriedad: lo que significa que debe existir conexidad entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permitan considerar a esta última en un orden lógico como extremadamente probable.

c) Concordancia entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión".

(*) La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible", L.I., t. LIII, p. 805.

En base a lo expuesto, no se observa que por medio de estas modificaciones se pueda combatir, genuinamente, la evasión.

Cada determinación presunta, deberá haber sido sólidamente fundamentada y, entendemos, las diferencias surgidas de relevamientos satelitales seguramente darán lugar a grandes controversias a partir de los resultados que se obtengan.

En forma similar, en relación con los fondos provenientes de países de baja o nula tributación, existen antecedentes^(*) a partir de los cuales la C.S.J.N. estableció que "no basta la simple sospecha para generar la inversión de la carga de la prueba. El fisco debe investigar y probar el origen de las rentas y las posibles vinculaciones entre los sujetos involucrados. La circunstancia de que la sociedad inversora tenga su domicilio en un paraíso fiscal, no autoriza a prescindir de la referida prueba".

(*) Fallo Trebas S.A. C.S.J.N. del 14/09/93

En suma y, como históricamente ha ocurrido, las creaciones legales tendientes a imponer la aplicación de métodos presuntivos, solamente han reflejado las deficiencias del poder fiscalizador de la D.G.I.

• **Se proyecta combatir el uso de facturas apócrifas**

Respecto de la problemática del asunto, se establecen los recaudos legales tendientes a responsabilizar a los sujetos intervinientes en la utilización de facturas apócrifas.

A esos efectos, se dispone que:

a) Quienes reciban facturas apócrifas serán solidariamente responsables por los impuestos adeudados por el emisor, emergente de la respectiva operación, hasta el monto de la misma;

- b) Los contribuyentes estarán obligados a constatar, que los emisores de las facturas se encuentra habilitados a hacerlo;
- c) Se condiciona el cómputo de deducciones y créditos fiscales cuando se hayan recibido facturas apócrifas y existiera la obligación de constatar la habilitación del emisor;
- d) Será causal de clausura la no posesión de las facturas que acrediten la adquisición de bienes y servicios;
- e) Si bien todavía no ha sido sancionado, cabe mencionar el proyecto de adopción, en materia tributaria, de la figura de la asociación ilícita, también promocionado como una herramienta destinada a combatir el uso de facturas apócrifas;
- f) Asimismo, si bien no forma parte de la nueva ley, a nivel reglamentario -R.G. 1575- se creó una categoría de contribuyentes "no confiables" que se identificarían con la inclusión de la letra "M" en sus facturas y a los que se les retendrá el 100 % del I.V.A.

CONCLUSIONES: Respecto de la problemática de las facturas apócrifas, se comparte la preocupación del organismo fiscalizador en combatir su uso.

Una idea alternativa a las medidas sancionadas por el Congreso de la Nación y por la A.F.I.P., sería la de implementar un sistema de preimpresión de facturas con medidas de seguridad, tarea que podría ser encomendada a reparticiones oficiales creadas a dicho efecto.

No obstante, además de la implementación de la figura de la asociación ilícita en materia tributaria, se observa con preocupación las derivaciones que pueden surgir a partir de la categorización prevista en la R.G. 1575 (facturas tipo "M").

La mencionada circunstancia constituirá una sanción de suma gravedad, no sólo en los aspectos financieros (retención del 100 % del I.V.A.), si no también en la imagen comercial de la empresa, lo que seguramente obligará a las mismas a la interposición de los resguardos legales que las amparen de dichos perjuicios.

- **Modificaciones el régimen sancionatorio**

- A.Multas formales**

Se agrava el régimen sancionatorio contenido en la Ley de Procedimiento Fiscal (N° 11683) por medio del incremento de las sanciones para nuevas situaciones que ahora resultan tipificadas, las que se mencionan a continuación:

- a) Cuando se ocupen empleados sin declarar con las formalidades exigidas por las leyes respectivas: multa de \$ 300 a \$ 30.000;
- b) Falta de presentación de declaración jurada informativa, dentro de los plazos legales, sobre la incidencia de las operaciones internacionales entre partes independientes, sin necesidad de requerimiento previo: multa de \$ 1.500;
- c) Para la misma situación descripta en a), pero en el caso de empresas pertenecientes a sujetos del exterior: multa de \$ 9.000;
- d) En aquellos casos en que corresponda la aplicación del régimen de "precios de transferencia" por obligaciones consistentes en la presentación de declaraciones juradas, dentro de los plazos legales, con el detalle de las transacciones entre empresas locales y entidades del exterior, sin necesidad de requerimiento previo: multa de \$ 10.000;

- e) Para la misma situación descripta en b), pero en el caso de empresas pertenecientes a sujetos del exterior: multa de \$ 20.000;
- f) Se incrementan las multas de otras infracciones alcanzadas por sanciones formales, las que variarán de \$ 150 a \$ 45.000, para los siguientes casos, excepto los apartados **5)** y **6)** para los cuales el importe mínimo de la multa es de \$ 500: **1)** infracciones referidas al domicilio fiscal, **2)** incumplimientos de requerimientos en procesos de fiscalización, **3)** omisión de proporcionar datos referidos a operaciones internacionales, **4)** falta de conservación de comprobantes para el control de operaciones internacionales, **5)** incumplimientos de requerimientos a presentar las DD.JJ. citadas en los cuatro incisos precedentes (a), b), c), y d), para la cual se prevé una sanción agravada de 2 a 10 veces el importe de \$ 45.000 para las empresas que tengan ingresos brutos mayores a \$ 10.000.000 e incumplan el tercer requerimiento, **6)** incumplimiento a requerimientos previstos en los regímenes de información "propia" del contribuyente, además de la de terceros que rige actualmente.

B. Multas materiales

Se dispone la aplicación de multas materiales más graves mediante la modificación de la Ley de Procedimiento Fiscal (N° 11683), por medio del incremento de las sanciones para nuevas situaciones que ahora resultan tipificadas, las que se mencionan a continuación:

- a) Cuando no se pague o no se retenga el impuesto originado en transacciones entre personas físicas/jurídicas locales y del exterior: multa por omisión (art. 45, ley) de 1 a 4 veces del impuesto
- b) Cuando se perjudique al fisco, mediante DD.JJ. engañosas exteriorizando quebrantos superiores a los correctos: multa por defraudación de 2 a 10 veces sobre el importe que surja de aplicar la tasa del impuesto a las Ganancias al quebranto impugnado

C. CLAUSURA

Se incluyen nuevas causales de clausura cuando:

- a) No se poseyeran las facturas que acrediten la adquisición de bienes y/o servicios;
- b) No se mantenga en condiciones de operatividad los instrumentos de medición y control de producción dispuestos por normas de cumplimiento obligatorio para posibilitar la fiscalización de tributos;
- c) Las registraciones del contribuyente fueran defectuosas o no se lleven las mismas. Actualmente, sólo se aplica esta sanción cuando "no se lleven registraciones";
- d) Cuando se ocupen empleados sin registrar ni declarar con las formalidades vigentes, en atención a la gravedad del hecho y a la reincidencia del infractor.

CONCLUSIONES: Se observa que resultan sumamente elevadas las sanciones con las que se pretende reprimir algunas situaciones.

La reforma contempla, en algunos casos, la aplicación de multas por incumplimientos de presentación de determinadas obligaciones, por la mera circunstancia de haber transcurrido el plazo de vencimiento, sin requerimiento previo

Asimismo, se considera exagerada la sanción de multa de \$ 150 a \$ 45.000 por algunos incumplimientos formales, como los referidos al domicilio, obligación de conservar comprobantes, etc.

Respecto de las multas materiales, no se observa el perjuicio fiscal originado por exceso de quebrantos cuando los mismos no han sido utilizados, figura a la cual se la encuadra como defraudación.

III. SE PROPONE INCORPORAR LA FIGURA DE LA ASOCIACION ILICITA A LA LEY PENAL TRIBUTARIA

Intimamente relacionado con las modificaciones introducidas a la ley de Procedimiento -fiscal N° 11683, se propone incorporar un artículo a continuación del 15 de la Ley Penal Tributaria N° 24769, por medio del cual *"...será reprimido con penas de tres años y seis meses de prisión quien formare parte de una asociación u organización compuesta por tres o más personas destinadas a posibilitar, facilitar o brindar la colaboración necesaria para la ejecución de algunos de los delitos previstos en la presente ley por el mero hecho de integrarla. Respecto de sus jefes u organizadores, el mínimo legal será de cinco años de prisión"*.

En forma similar a la figura prevista en el Código Penal, una vez probados los hechos que facilitaron la evasión, los integrantes de la organización podrán ser sancionados con pena de prisión no excarcelable por el sólo hecho de fomar parte de la misma.

Es decir que, por medio de la aplicación de esta figura penal se derivan graves e inmediatas consecuencias para los sujetos intervinientes. En función de ello, su aplicación deberá estar precedida por hechos que en forma rigurosa acrediten la comisión de los delitos previstos en la Ley penal Tributaria y que los mismos estén vinculados con la supuesta organización que se pretende tipificar en la cita ley.

Asimismo, cabe dejar expresado que se deberá evaluar la interpretación de los jueces respecto de la posibilidad de ser considerados autores del delito a sujetos extraños a la relación jurídica tributaria, ya que el contribuyente resulta siendo el principal "beneficiado" por la maniobra delictiva.

Desafortunadamente, no podemos dejar de expresar nuestra preocupación por eventuales errores que se puedan cometer en la utilización de este nuevo instrumento legal que tendrán, de aprobarse el proyecto, los funcionarios de la D.G.I., ya que si bien intervendrán los respectivos jueces, seguramente el encuadramiento preliminar surgirá de los antecedentes proporcionados por los funcionarios del fisco.

En razón de los inconvenientes mencionados, adherimos a las conclusiones de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (A.A.E.F.), la que sostiene *"...que las organizaciones ilícitas a que apunta el proyecto intervienen, asisten o colaboran en los delitos cometidos por otros, pero no pueden, por sí mismas, cometer los tipificados en la Ley 24.769, desde que bajo las configuraciones delictivas de esta ley, sólo es autor de la evasión tributaria y previsional quien revista la calidad de obligado al pago de la deuda tributaria. La figura de la asociación ilícita no se aplica, pues, a la evasión tributaria. Por lo expuesto, se propone que en lugar de la citada figura, se recurra a las reglas de la participación criminal previstas en los artículos 45, 46 y 47 del*

Código Penal o, en caso contrario, se tipifique como delito penal la falsificación y/o comercialización de facturas".

IV. BREVES CONSIDERACIONES SOBRE PROYECTO DE REFORMA IMPOSITIVA

1. Traje a rayas

Como se mencionó en la introducción del presente trabajo, la reforma impositiva elevada en el primer mes del nuevo gobierno, convertida parcialmente en ley (Impuesto a las Ganancias y Procedimiento Fiscal) se caracteriza por correcciones técnicas de la legislación vigente y, fundamentalmente, por el agravamiento de las sanciones previstas para los contribuyentes.

Al respecto, hubiera sido más respetable la implementación de este tipo de medidas por parte de un Estado que también hubiera honrado sus obligaciones, no se hubiera apropiado de los depósitos bancarios, exhibiera eficiencia en su relación con los contribuyentes, implementara medidas tendientes a reducir el elevado gasto público, no aplicara en forma autoritaria medidas tales como la determinación de resultados sujetos al impuesto a las Ganancias sin aplicar el ajuste por inflación impositivo, etc.

Asimismo, resulta peligrosa la forma en que el gobierno aprovecha el consenso mayoritario de la opinión pública en combatir la evasión. Mediante una política represiva, bastará señalar a un contribuyente para que el mismo sea objeto de varias e importantes sanciones, cuya defensa, con el nuevo arsenal legal, será más dificultosa.

2. Moratoria

En base a lo expuesto en el apartado precedente, los estrategas fiscales del nuevo gobierno, burócratas alejados de la situación de los contribuyentes, no han considerado que en los dos últimos años y hasta la actualidad se ha sufrido, quizás, la mayor crisis económica de la historia del país.

Al respecto, valga como muestra el comentario del subsecretario de Estado norteamericano para América Latina, Otto Reich, quien el pasado 9 de julio, afirmó que la crisis de la Argentina "más que duplica" en gravedad a la Gran Depresión que sufrió los Estados Unidos en 1930.

Justamente, en esta oportunidad y, cuando se pretende agravar las sanciones a los contribuyentes, no se ofrece la posibilidad de regularizar las obligaciones adeudadas mediante un régimen de facilidades de pago con condonación de sanciones.

Se entiende que, incluso, resulta el momento más apropiado, al comienzo de un nuevo gobierno, la implementación de una moratoria amplia, con el compromiso de que no haya otra en esta nueva gestión.

Incluso, si el gobierno adoptara medidas favorables a la generación de nuevas inversiones, lo que no ha ocurrido a la fecha, sería positivo implementar un blanqueo de capitales del exterior.

No obstante, lamentablemente, entendemos que se va en camino contrario.

3. En búsqueda de la excelencia

Si bien ya estamos acostumbrados, se insiste en la elaboración de normas sin la previa discusión e intercambio de opiniones con los

ámbitos relacionados a ésta problemática, tales como Universidades, Consejos Profesionales, Cámaras empresarias, etc.

Asimismo, entendemos que para la elaboración de las normas cuya sanción se espera por parte del Congreso de la Nación, no se le ha dado participación al Gabinete Fiscal creado mediante la Res. 140/02 de la Jefatura de Gabinete de Ministros, es decir, por funcionarios también integrantes de este nuevo gobierno, como una muestra más del derroche de los impuestos de los contribuyentes.

4. No se corrigen los verdaderos defectos de la legislación impositiva actual

En este proyecto de reforma impositiva, convertido en ley, anunciada con bombos y platillos, no se ha previsto derogar alguno de los impuesto distorsivos que existen en la actualidad, tales como a los débitos bancarios (ó al cheque), Ganancia Mínima Presunta, o retenciones a las exportaciones, ni tampoco la implementación del ajuste por inflación impositivo.

Tampoco se han previsto eliminar exenciones tales como las que gozan en la actualidad los funcionarios del Poder Judicial.

Menos aún, no se han previsto modificaciones de fondo, tales como podría haber sido la efectiva modificación del criterio de determinación del I.V.A. por el criterio de lo "percibido".

5. Viejos y permanentes problemas de administración tributaria

Por medio de los anuncios periodísticos se dejó entrever lo que hubiera sido, a nuestro entender, una de las mayores novedades, como es la de que se iba a poner el foco de atención en mejorar el funcionamiento de la D.G.I.

Pero, en realidad, no se ha producido ningún cambio por medio del cual se pueda prever un mayor poder de fiscalización derivado de un mejor accionar de los funcionarios del fisco. Al contrario, por los eternos problemas de fiscalización se recurre a la típica solución de pretender instaurar regímenes presuntivos tales como los incluidos en la Ley de Procedimientos o sancionatorios y de alta complejidad como la nueva figura de la asociación ilícita.

De este modo, entendemos que uno de los principales efectos que se van a lograr, es el incremento de las controversias fisco-contribuyentes, con sus respectivas consecuencias de saturación adicional de causas en nuestros tribunales e incremento de la inseguridad jurídica.

Para finalizar, cabe mencionar las expresiones del diputado Lamberto al comentar el nuevo proyecto: *"la impresión es que la reforma se originó dentro de la AFIP, no por sus tributaristas, sino por los inspectores que decidieron buscar atajos para encontrar lo que no logran por la vía normal"*.