
DERECHO TRIBUTARIO

Director:

Adolfo Atchabahian

Los puntos de vista y opiniones vertidos en esta revista son los de sus autores, y no necesariamente son compartidos por la editorial.

EDITADA POR

EDICIONES INTEROCEANICAS S.A.

Paraná 662 piso 2º

(1017) Buenos Aires - Argentina

Tel.: 374-0840/2595/2598 - Fax: 375-4902

IMPRESO Y EDITADO EN LA ARGENTINA

Prohíbese la reproducción total o parcial, por cualquier medio electrónico o mecánico incluyendo fotocopia, grabación magnetofónica y cualquier otro sistema de almacenamiento de información, sin autorización escrita del editor.

Registro de la Propiedad Intelectual N° 363.093

I.S.S.N. 0327-4101

Nuevo régimen de regularización impositiva. Temas controvertidos en el D. 316/95

Alberto Tarsitano

I. REFLEXIONES PRELIMINARES

Como si obedeciera a un mandato ritual, el Poder Ejecutivo ha establecido un nuevo régimen de presentación espontánea y facilidades de pago, con fundamento en la habilitación legislativa que le confiere el art. 111 de la L. 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones). La *moratoria*, como vulgarmente se la conoce, se estableció mediante el D. 316/95 (L.T., II, 377) y la D.G.I. la reglamentó mediante la R.G. 3.962 (L.T., II, 395), la cual, al igual que en experiencias pasadas, no sólo se ocupa de determinar los aspectos formales, sino que produce una verdadera integración normativa sobre el ámbito de aplicación del régimen (1).

Puestos a analizar sus disposiciones, preferimos evitar, en esta oportunidad, aquella voca-

ción natural por la indagación del sentido o funcionalidad de una norma a la luz de los principios económicos y jurídicos que científicamente han sido postulados para ordenar la actividad financiera del Estado.

Y así lo hacemos, de un lado porque son demasiado conocidas las razones para resistir su justificación, en particular cuando una medida transitoria y excepcional se transforma en un remedio habitual; de otro, porque en los tiempos que corren, lo cierto es que esta clase de medida resulta a la postre más inocua que otras que tienden a elevar la presión tributaria, y no es menos cierto que en términos generales, los contribuyentes la reciben con alivio (2).

(1) El presente régimen fue precedido por los siguientes planes de regularización dictados desde 1980: D. 1.299/89 (B.O. 27/11/89) (D.F., XLVII, 532); D. 1.646/90 (B.O. 28/8/90) (D.T., I, 231); D. 1.809/90 (B.O. 13/9/90) (D.T., I, 378); D. 2.413/91 (B.O. 14/11/91) (D.T., III, 651); D. 292/91 (B.O. 21/2/91) (D.T., II, 242); D. 631/92 (B.O. 14/4/92) (D.T., IV, 479); D. 932/93 (B.O. 5/5/93) (D.T., VI, 734); y D. 1.164/93 (B.O. 9/6/93) (D.T., VI, 17).

(2) No sin razón, desde las esferas oficiales, se ha atribuido al tratamiento del incumplimiento tributario un divorcio entre la perspectiva jurídica y la realidad económica y social. Quizá no sería justo, pues, descargar sobre un equipo económico que tanto ha hecho para combatir la evasión fiscal, una crítica desmesurada a este tipo de medidas, edificada sobre una visión teórica o meramente académica y que, como tal, prescindiera del contexto económico real y de nuestras recurrentes crisis presupuestarias. Su utilización es explicada por su mentor, el secretario de Ingresos Públicos, como un instrumento complementario en los siguientes términos:

Otra de las herramientas cuya aplicación debe acompañar el proceso de cambio de actitudes respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales para que los niveles de evasión se vuelvan civilizatorios y hasta alcanzar una conciencia fiscal que posibilite un elevado cumplimiento voluntario, es aplicar los instrumentos jurídicos comentados al referirnos a las causas de la evasión y que se constituyen en puentes de plata para que se produzca la transferencia de una economía oculta a otra expuesta y transparente.

Una de las maneras en que se llevó a la práctica este método de facilitar la presentación de contribuyentes incumplidores y así incorporarlos al sector formal consistió en utilizar normas que reglamentaban la declaración espontánea y voluntaria de su situación fiscal, evitando de ese modo las consecuencias en cuanto a la aplicación de intereses y sanciones. Esto significaba una invitación para los infractores, pero caracterizado por la temporalidad de su vigencia, es decir, por lapsos breves.

Perdido el rubor inicial bajo la luz de las reiteradas experiencias en la materia, cada vez se vuelve menos creíble vincular este instrumento con la inserción voluntaria de los contribuyentes al sistema antes que a un pragmático recaudador (3).

No obstante, la frecuencia y hasta el éxito de estas regularizaciones debería llevar a reflexionar, con mayor alcance, sobre las distorsiones de un sistema fiscal que no atiende a la capacidad contributiva real, porque sería un grave error y una simplificación del problema calificar el universo de contribuyentes incorporados a ellas como evasores fiscales.

La novedad importante que introduce el D. 316/95, ha sido la posibilidad de cancelar una parte sustancial de la deuda con bonos de consolidación a su valor nominal (art. 15), lo cual permite al gobierno el rescate anticipado de

su deuda pública, y al contribuyente, una reducción efectiva de su débito. La elección de este medio de pago constituye sin duda un fuerte atractivo para entrar al plan, y aquí también debe ser reconocido, que frente a un sistema procesal tributario anacrónico y oneroso, son muchos los contribuyentes que aun considerando que obran con el debido apego a la ley, ingresan a estos planes de pagos como alternativa para reducir las frecuentes contingencias impositivas.

El nuevo *punto de plata*, como le gusta designarlo al doctor TACCHI, ha seguido, en lo sustancial, los lineamientos de los regímenes anteriores. Hubiera sido una buena oportunidad para corregir aspectos controvertidos a la luz de la experiencia recogida.

Sin embargo, así no se hizo, y es sobre tales aspectos que nos ocuparemos en este trabajo.

II. ESTRUCTURA GENERAL DEL REGIMEN

El D. 316/95 ha mantenido los esquemas anteriores, y prevé, en rigor, dos regímenes con sus propias estructuras y efectos, los que se conectan y complementan para delimitar los respectivos ámbitos de aplicación.

El título I *Presentación espontánea* posee como características relevantes:

- posibilidad de cancelar la deuda hasta en 36 cuotas con tasas preferenciales (1,15% mensual);

- aplicación de bonos de consolidación hasta el 80 % de la deuda;

- eximición de intereses y sanciones.

Por su parte el título II, sobre *Facilidades de pago*, permite:

- plan de pagos hasta 36 cuotas consecutivas e iguales con un interés del 1,30 % mensual sobre el saldo. En las causas que tramitan según la L. 23.771 (D.F., XLVII, 230), este interés se eleva al 1,50 %;

- cancelación de la deuda hasta un 60 % con bonos de consolidación;

- no hay eximición de intereses, actualizaciones y multas;

- se imponen obligaciones accesorias referidas a las causas en trámite, como son el desis-

Esta estrategia es particularmente recomendable si un plan de combate a la evasión va disminuyendo los niveles extraordinarios de la culturización tributaria incrementa el grado de repudio o condena social al incumplimiento tributario y es una especie de espiral hacia el centro que inexorablemente se irá cerrando en un ciclo en que el 'punto de plata' contribuye a acentuar la eficiencia fiscalizadora, genera un mayor grado de motivación sobre los evasores, que quieren cumplir y así sucesivamente... hasta lograr el funcionamiento razonablemente fluido del sistema tributario para que la sociedad no sea robada y para que los recursos que le pertenecen lleguen al Estado (su administrador) a fin de volcarse en mejores servicios conforme las necesidades públicas.

Los puntos de plata no desincentivan el cumplimiento futuro de las obligaciones tributarias sino por el contrario, tienden a captar dinero que permanece en la impunidad y/o siervo de la sociedad están en manos de quienes deben llevarlos al Estado para que vuelvan a ella, su dueña y por tal motivo toma trascendencia social el concepto de honestidad ante el pago de los tributos (TACCHI, CARLOS, Evasión tributaria. Heterodoxia o nueva ortodoxia, Boletín de la D.G.I. 483, pág. 253).

[3] Aun cuando los considerandos del decreto sigan mencionando como justificativo propender a la inserción voluntaria de todos los obligados en el sistema vigente (debió decir *espontánea* en lugar de *voluntaria*), la expectativa de recaudar por esta vía 1,2 % del producto bruto interno (aproximadamente \$ 3.300.000.000) es un dato que no pasa desapercibido para los ejecutores de un plan que necesita imperiosamente paliar su déficit fiscal y monetario (véase declaraciones del secretario Ingresos Públicos en *La Nación*, del 26/3/95).

imiento de la acción y el derecho, incluido el de repetición, y la asunción de las costas del pleito.

Las nuevas condiciones financieras del régimen también resultan aplicables a planes de pago anteriores, vigentes a partir del D. 2.413/91 y, también, aunque con menor beneficio, a los planes de regularización que ya hubieran caducado.

En cualquiera de los planes de pago, la Dirección ha sido facultada a requerir la constitución de garantías en los casos en que lo estime

necesario (art. 16, D. 316/95 ; art. 29, R.G. 3.962).

Como puede advertirse hay una diferencia de costo muy significativa entre uno y otro régimen, de donde se sigue que cobra vital importancia determinar cuáles son las situaciones que colocan al contribuyente dentro de cada uno.

La línea divisoria de aguas pasa, entonces, por la noción de *espontaneidad*.

III. LA NOCIÓN DE ESPONTANEIDAD

3.1. LA ESPONTANEIDAD EN EL D. 316/95

Nos anticipamos a aclarar que la *espontaneidad* es un concepto técnico legal, lo cual importa que debe venir definido por las normas, antes que por el sentido vulgar de las palabras.

De manera introductoria, digamos que antes de la aparición de los regímenes de normalización tributaria, el derecho tributario, a través de la L. 11.683, había elaborado un concepto de pago espontáneo, el que se aplica para determinar, desde el plano procesal, la procedencia de la demanda directa de repetición o la necesidad de interponer un reclamo previo frente a la D.G.I. Sobre este precepto se elaboró una ilustrativa construcción jurisprudencial.

Para la L. 11.683, pago espontáneo es todo aquel que no deriva de una resolución determinativa de oficio de la obligación tributaria, sin perjuicio de aclarar que la jurisprudencia introdujo alguna morigeración al principio a fin de preservar la economía procesal y el derecho de defensa.

Si se mira la cuestión en su verdadera sustancia, el D. 316/95 (y sus precedentes) no se apartó demasiado de aquella noción, aun cuando la terminología empleada, en particular en el art. 5º, inc. b), introduzca dificultades en la interpretación.

Dice el art. 5º que la posibilidad de acogerse al régimen de presentación espontánea se pierde cuando:

a) se hubiera iniciado el procedimiento de determinación de oficio previsto por el art. 23 y siguientes de la L. 11.683, texto ordenado

en 1978 y sus modificaciones, con la notificación de la vista respectiva, independientemente de la fecha de este acto o del estado del trámite.

Este inciso recorre la tesis de la L. 11.683, y aunque coloca la pérdida de la espontaneidad en el inicio del proceso y no al final, parece una solución razonable dada la jerarquía de la vista previa a la que, como es sabido, se anexan las declaraciones juradas rectificativas propuestas por el fisco:

b) exista comunicación expresa de iniciación de verificación, inspección o intimación que hubiera efectuado la Dirección General Impositiva, incluso las originadas en denuncia presentada ante dicho organismo, y siempre que no hubieran transcurrido treinta (30) días corridos desde la fecha de la última intervención hasta el momento del acogimiento.

Esta segunda causal de pérdida de espontaneidad involucra un grupo de actos y situaciones, que al no tener un contorno definido dentro de la categoría de actos administrativos y procesales, genera confusión.

Es evidente que la primera intención ha sido generar un concepto más exigente de espontaneidad, la cual, ahora, se perdería con el inicio de la actividad puramente administrativa, y sin que sea necesario poner en movimiento las facultades jurisdiccionales de la administración. Sin embargo, por efecto de la atenuación que la misma norma introduce, este mayor rigor es más aparente que real, porque la pérdida de

espontaneidad puede ser borrada si existe inactividad administrativa durante los treinta días anteriores al acogimiento.

Nos parece una mala solución por dos razones.

Primero, porque es contradictorio que el mismo poder administrador que brinda el acceso al régimen deje librado, a su propio arbitrio, la posibilidad de exclusión, máxime cuando dicha actividad no tiene, como podría pensarse, ningún efecto preservador sobre los derechos del fisco. Esta contradicción, pensamos, es objetable no sólo desde el punto de vista lógico, sino también jurídico, y bien podría ser considerado ilegítimo el precepto a la luz del principio de razonabilidad o según la doctrina de los propios actos. Afortunadamente deber ser reconocido el buen fino con que, en la generalidad de los casos, la D.G.I. ha venido manejando la situación mediante la autorrestricción de las tareas para no perjudicar el beneficio.

Segundo, porque cuando una consecuencia tan onerosa puede ser desencadenada por cualquier agente fiscal, y hasta involuntariamente, el sistema pierde transparencia y equidad.

Por tales razones esta redacción provoca más problemas que beneficios, y entendemos que si la voluntad real es no privar el beneficio mediante la actividad administrativa posterior a la sanción del régimen, hubiera sido mejor despojar de aptitud extintiva a tales actos para circunscribir ésta a los que puntualmente poseen una tipificación expresa dentro de los procedimientos tributarios. Como surge de la transcripción, el texto recoge la voz *intimación*. El concepto es de por sí ambiguo, porque no se sabe si ha sido empleado en su condición genérica de hacer saber una providencia con cargo de cumplimiento, o si ella incluye, en particular, también la *intimación de pago* de una suma determinada.

La D.G.I. tuvo oportunidad de referirse al tema en su dictamen 31/92 (D.A.L.) y allí sostuvo: *Con respecto a la intimación —que no posee «intimación» sino que es un solo acto— cabe interpretar que debería ser de tipo genérico o de alguna manera incompleta, cursada sin precisión sobre montos... Agregó que una intimación completa y fehaciente de pago impide el acogimiento al régimen de presentación espontánea, dejando sólo la posibilidad de presentación al de facilidades de pago.* Cabe aclarar que mediante este dictamen se rectificó un criterio anterior, que había llevado a sostener que los anticipos, aunque estuvieran intimados, no se hallaban

excluidos del régimen de la presentación espontánea.

No compartimos estas consideraciones, porque pierden de vista el límite que impone el propio art. 5º, inc. a) del D. 316/95. Dentro de la lógica del artículo, los dos incisos forman una única regla, interactiva y cerrada, que admite sólo una de dos posibilidades: o existe inicio de la determinación, con lo cual la espontaneidad se pierde definitivamente, o existen otros actos, cualquiera sea su contenido administrativo o jurisdiccional (incluidas intimaciones de pago), que siempre tienen latente la posibilidad de hacer renacer la espontaneidad ante la inactividad administrativa.

El decreto no confiere más que estas dos posibilidades, de donde se sigue que el concepto de *intimación* mencionado en el inc. b), también debería incluir a todas las intimaciones de pago que no deriven de una determinación tributaria. Como en seguida vamos a ver, esta letra fue ampliada a otras hipótesis por la R.G. 3.962, pero la esencia del problema continúa siendo la misma para otros casos no contemplados:

c) con respecto a delitos previstos en la L. 23.771, cuando la Dirección General Impositiva ... a la fecha de entrada en vigor del presente decreto, hubiera formulado denuncia o iniciado querrela a los presuntos infractores, sus instigadores y cómplices y el respectivo responsable se hubiere notificado de la misma a dicha fecha.

En estos casos se excluyen de la presentación espontánea todas las obligaciones fiscales involucradas en el proceso penal correspondientes a dichos responsables, sea que se trate de deuda propia o de terceros.

La necesidad de que la denuncia o querrela se encuentre formalmente notificada y que la Dirección hubiera actuado como denunciante o querellante, ha sido materia de controversia. Lo primero ha sido aclarado debidamente en el nuevo texto; lo segundo, no.

Respecto de este último, la Dirección sostuvo que la hipótesis de exclusión también comprendía, por encima de la literalidad de la norma, a los involucrados en un proceso por iniciación de oficio o a quienes fueron denunciados por un particular en la creencia que con ello satisfacía la inteligencia de la norma, colocando en un pie de igualdad a quienes se encontraban en igualdad de circunstancias (el sumario penal), con

prescindencia de la circunstancia que lo produjera (dictamen 2/92).

Con similar razonamiento, también consideró que aunque no existiera denuncia formal o querrela iniciada, la circunstancia de haberse librado en la causa penal una orden de allanamiento diligenciada por funcionarios de la Dirección, o la presentación del informe técnico, traía aparejada la pérdida del beneficio de la presentación espontánea (conf. dictamen 28/94 [D.A.L.]).

No estamos de acuerdo con estas extensiones, las que so pretexto de respetar el espíritu de la ley violentan su texto. Por el contrario, entendemos que la letra es clara y que no debiera ser forzada. Además ya hubo demastadas oportunidades de enmendarla si esa hubiera sido la intención. No obstante, creemos que se justificaría igualar en las condiciones de pérdida de espontaneidad a las personas a las cuales se le hubieran dictado el respectivo auto de procesamiento por parte del tribunal, aun cuando en dichos casos el fisco no hubiera participado en el proceso con la calidad requerida por la norma.

Es importante destacar que la espontaneidad no se pierde cuando la denuncia o querrela es presentada con posterioridad a la sanción del régimen, y así fue admitido por la Dirección con fundamento en que *la expresión verbal —pretérito «hubiera»— utilizado por la norma, implica inequívocamente que la denuncia o querrela de-*

bía estar ya promovida a la fecha del régimen respectivo, para determinar la exclusión de la presentación espontánea (conforme dictamen 24/92 [D.A.L.]).

Por último, la compatibilidad de un texto como el citado art. 5º, inc. c), con el art. 14 de la L. 23.771, que posibilita la extinción de la acción penal por reconocimiento de la pretensión fiscal, ha sido establecida por la jurisprudencia, en causa estrictamente análoga, en los siguientes términos:

Si bien el art. 5º, inc. c), del D. 932/93 excluye de la presentación espontánea a los responsables contra los cuales la Dirección General Impositiva hubiese iniciado querrela o formulado denuncia, dicha norma no puede tomarse en forma aislada, desde que haciendo jugar armónicamente el decreto con el art. 14 de la L. 23.771, permitiendo esta norma la efectuvación de la obligación por única vez, la imposibilidad mencionada en el inc. c) del art. 5º del D. 932/93 debe interpretarse que se refiere a los casos no contemplados por el beneficio del art. 14. Por otra parte, debe señalarse que en el caso de autos la Dirección General Impositiva aceptó el acogimiento al plan de facilidades de pago declarando la validez del mismo que fue realizado en término e incluye conceptos admitidos por el D. 932/93 (causa Laboratorio Lando S.A., de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, del 15/11/94).

3.2. LA PRESENTACION DE LA ESPONTANEIDAD Y EL PLAN DE PAGOS EN LA R.G. 3.962

a) Presentación espontánea

Como se dijo, la inteligencia que emerge de la propia literalidad del decreto fue modificada por la R.G. 3.962, en tanto contempló hipótesis adicionales de pérdida de la espontaneidad, con la consiguiente inserción en el plan de facilidades de pago.

En tales condiciones, el ámbito de aplicación de la presentación espontánea viene dado no sólo por la enumeración de las obligaciones que ya tenían presente dicha calidad sino, antes bien, por la definición negativa sobre aquellas otras que, en tanto se las despoja de dicho carácter, pasan a ser incluidas dentro del régimen de facilidades de pagos.

Sobre el particular dispone el art. 3º de la citada resolución general, que están compren-

didas en la presentación espontánea las obligaciones cuyos vencimientos se hubieran operado hasta el 31/12/94 inclusive, correspondientes a:

1) saldos de impuestos que se exterioricen a partir del 7/3/95, inclusive, que resulten de declaraciones juradas originarias o rectificativas, aun cuando se encuentre en trámite el procedimiento previsto en el art. 38 de la L. 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones;

2) pagos a cuenta y anticipos, incluso los que sean imputables a ejercicios fiscales cuyos cierres se produzcan con posterioridad al 31/12/94;

3) las actualizaciones por los conceptos mencionados en los incisos precedentes y las actualizaciones que a su vez correspondan a aquellas,

siempre que no se encuentren canceladas al 6/3/95, inclusive, ni hubieren sido liquidadas y notificadas, administrativa o judicialmente.

b) Facilidades de pago

De modo genérico, dispone la resolución general que pueden ser incorporados al plan de facilidades de pago:

a) saldos de impuestos que se exterioricen a partir del 7/3/95, inclusive, resultantes de declaraciones juradas originarias o rectificativas, aun cuando se encuentre en trámite el procedimiento previsto en el art. 38 de la L. 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones;

b) pagos a cuenta y anticipos, incluso los que sean imputables a ejercicios fiscales cuyos cierres se produzcan con posterioridad al 31/12/94.

Por su parte, aclara que se incluyen en dicho régimen:

1) las obligaciones que sean consecuencia de los delitos previstos en la L. 23.771, en tanto la D.G.I. hubiera formulado denuncia o iniciado querrela a los presuntos infractores, sus instigadores y cómplices, hasta el 7 de marzo de 1995, inclusive, y siempre que el respectivo responsable hubiera sido notificado a dicha fecha;

2) multas ejecutoriadas hasta la fecha establecida, para cada caso, en el art. 1º, inclusive.

Asimismo, se incluyen las multas que establece el artículo agregado a continuación del art. 42 de la L. 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, que procedan como consecuencia de declaraciones juradas presentadas extemporáneamente, con anterioridad al 7 de marzo de 1995;

3) los impuestos previstos en los arts. 23 y 23 bis, incorporados por la L. 23.102, a la ley de impuestos internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, y el creado por el art. 2º de la L. 23.562, prorrogada por las L. 23.665 y 23.763;

4) las situaciones indicadas en los incs. a) y b) del art. 5º del D. 316/95;

5) las obligaciones derivadas del régimen de ahorro y su actualización, conforme a lo previsto por las L. 23.256 y 23.549 y las correspondientes a la contribución solidaria creada por la L. 23.740;

6) los diferimientos de impuestos por aplicación de normas establecidas en regímenes promocionales en las condiciones previstas en éstos;

7) los intereses resarcitorios y punitivos, correspondientes a las obligaciones comprendidas en el plan de facilidades de pago;

8) las actualizaciones, y las actualizaciones que a su vez correspondan sobre aquéllas.

IV. CUESTIONES CONTROVERTIDAS

4.1. SALDOS DE IMPUESTOS EXTERIORIZADOS ANTES DEL 7/3/95

La interpretación a *contrario sensu* del art. 3º, inc. a), apartado 1, de la R.G. 3.962 pareciera llevar a considerar ajena a la espontaneidad esta situación, pues la finalidad que percibe el régimen del título I es permitir la regularización de situaciones desconocidas por la D.G.I. Como consecuencia de esta lógica, si la deuda ha sido exteriorizada o cancelada con anterioridad al

momento de vigencia del régimen, no podría quedar amparada por sus términos. En tal inteligencia, el art. 3º del D. 316/95 exime de intereses, multas y cualquier otra sanción a los contribuyentes que *regularicen* su situación dando cumplimiento a las obligaciones fiscales omitidas. Se agrega que por cumplimiento de las obligaciones fiscales omitidas debe enten-

derse la presentación de la declaración jurada y el pago simultáneo del tributo y su actualización al contado o en cuotas.

Advertimos, no obstante, que la actualización de tales obligaciones, en tanto si puede ser regularizada dentro del régimen de presentación espontánea, mitiga la aparente injusticia que trasunta este temperamento.

Finalmente una aclaración. El art. 4º dispone que no están alcanzadas por las disposicio-

nes del título I las obligaciones fiscales cuyo vencimiento se hubiera operado hasta el 31 de diciembre de 1994 que se encuentren canceladas a la fecha de entrada en vigencia del propio decreto. Considerado este texto en forma aislada, uno podría preguntarse si los saldos exteriorizados pero no cancelados podrían ser incorporados al régimen de la presentación espontánea. La respuesta es que no, por el juego armónico de los artículos citados en los párrafos precedentes y el fundamento del régimen.

4.2. AVISOS DE PAGO VOLANTES Y OTRAS CONSTANCIAS DE DEUDAS EMITIDAS SOBRE LA BASE DE INFORMACION PROPIA DE LA D.G.I.

En esta categoría se incluye todo tipo de notas redactadas con carácter genérico y automatizado, normalmente emitidas en un formulario tipo o mediante un sistema de computación. Por lo tanto, deberían ser encuadradas como un típico acto de verificación, es decir, aquel que se deriva del cómputo de la información interna que posee la administración fiscal y que se testa con la realidad para confirmar su veracidad.

Es común que estas notas consignen la inexistencia de constancias sobre la cancelación de la deuda e intimen, de corresponder, su ingreso con más actualización e intereses resarcitorios.

A los efectos de juzgar su aptitud para hacer perder la espontaneidad, entendemos que dichos actos no configuran una real y efectiva intimación de pago, por cuanto para que así lo fuera debería acreditarse primero el hecho mismo que la comunicación intenta confirmar: la falta de pago.

Sólo luego de la confirmación de este hecho, podría devenir la intimación de pago propia-mente dicha, pero este tiempo lógico y cronológico posterior no puede ser subsumido en un mismo acto, de donde se sigue que él no puede

tener una doble y simultánea naturaleza: verificación del pago e intimación del crédito.

En rigor, para estar frente a esta categoría especial de actos atípicos excluyentes de la espontaneidad, sería necesario un acto administrativo que deberá guardar los requisitos de legitimación previstos por la L. 19.549, de aplicación supletoria en la materia, y que conllevan a la necesidad de una resolución fundada con identificación de objeto y causa.

En suma, cierto tipo de intervenciones previas, como las descriptas, no deberían traer aparejada la pérdida de la espontaneidad, por cuanto dicha pérdida sólo viene impuesta para los actos reglados que tienen por efecto la determinación de la deuda en la forma y condiciones previstas por la ley o su reglamentación.

Empero, cabe destacar, la D.G.I. ha seguido un criterio más estricto. El dictamen 25/93 también considera que las intimaciones despachadas masivamente por computadora, ya sea por el SICOFI o por el sistema 2000 tienen la facultad de producir la pérdida de la espontaneidad para los responsables involucrados, siempre que no hubieran transcurrido 30 días corridos desde la fecha de la última intervención hasta el momento del acogimiento.

4.3. ACTUALIZACIONES MONETARIAS

Desde los tiempos de la C. 1.203 (D.F., XLVIII, 40), se ha producido una separación en el régimen de regularización de la actualización monetaria, la cual puede, entonces, tener un tratamiento diferente al de la obligación principal.

Con posterioridad, aquella primitiva interpretación fue recogida en la letra de los sucesivos regímenes de presentación espontánea, y la R.G. 3.962 también se alinea con esta solución, al permitir incorporar a las actualizacio-

nes monetarias correspondientes a las siguientes obligaciones de base que las generan:

a) obligaciones comprendidas en el art. 5º, incs. a) y b), del D. 316/95, respecto de las cuales se produce la pérdida definitiva y la espontaneidad;

b) obligaciones exteriorizadas mediante la presentación de declaraciones juradas hasta el 6/3/95 inclusive;

c) obligaciones canceladas al 6/3/95.

La condición para que la actualización pueda ser regularizada por presentación espontánea es que ella no se encuentre cancelada al 6/3/95 inclusive, ni hubiera sido liquidada y notificada administrativa o judicialmente.

Como quedó dicho, la resolución general introdujo el tratamiento de actualización que no había sido considerado por el D. 316/95. Debido a que en el régimen procesal vigente la intimación de la actualización se materializa a

través de una liquidación simple o directa, que no requiere el proceso de determinación de oficio, parece razonable que este acto de contenido jurisdiccional, traiga aparejada la pérdida de la espontaneidad. A pesar de que la hipótesis no aparece mencionada en el decreto, puede, pues, aceptarse como un razonable ejercicio de la facultad reglamentaria. Esta línea interpretativa ha sido apoyada por la jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala I, en la causa caratulada *Argüello, Jorge Marcelo (TF 9.443-I) s/D.G.I.*, en fallo del 22/12/94.

Advertimos, finalmente, que la actualización excluida de la presentación espontánea es aquella que ha sido notificada con anterioridad a la sanción del régimen. En consecuencia, una liquidación notificada con posterioridad al 6/3/95, no conllevaría la pérdida de dicha espontaneidad. La hermenéutica aparece avallada por las mismas razones puestas de manifiesto por la D.G.I. en caso estrictamente análogo (ver dictámenes 24/92 y 7/93, puntos 4 y 5).

4.4. RECHAZO DE UNA REORGANIZACION EMPRESARIA

La resolución dictada por la D.G.I., en virtud de la cual se rechaza una reorganización llevada a cabo según algunas de las formas previstas en el art. 77 de la ley de impuesto a las ganancias, no produce, definitivamente, la pérdida de espontaneidad respecto de las consecuencias fiscales de dicho acto (por ejemplo, ajuste de saldo

de la declaración jurada). En la medida que este rechazo no produjera una intimación de pago en los términos del artículo a continuación del art. 21 o del art. 23 de la L. 11.683, según fuera el caso, el contribuyente puede regularizar las observaciones mediante el régimen de presentación espontánea.

4.5. INTIMACIONES REALIZADAS AL AMPARO DEL ARTICULO INCORPORADO A CONTINUACION DEL ART. 21 DE LA L. 11.683

El artículo agregado a continuación del art. 21 dispone que basta la simple intimación de pago, sin necesidad de recurrir a la determinación de oficio, cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinados conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldo a favor propio o de terceros, o el saldo a favor del fisco se cancele o se difiera impropia-

mente.

A pesar de su tipicidad legal, esta clase de intimación no mereció una consideración particular, ni en el decreto ni en su reglamentación. Por ello, de acuerdo con lo que ha sido expuesto,

la intimación de pago dictada al amparo de dicha norma debería caer dentro de la hipótesis genérica del art. 5º, inc. b), del D. 316/95, a resulta de lo cual la inactividad dentro de los 30 días anteriores al acogimiento, haría renacer la espontaneidad perdida a raíz de dicha intimación.

No obstante, hacemos notar que la recta aplicación de este artículo (sobre cuya letra se han cometido notorios abusos) hace presumir que el impuesto se encuentra determinado y que no existe duda sobre la cuantificación de la materia imponible, sino tan sólo controversia sobre la efectividad del medio de pago empleado

para cancelarla. Desde esta óptica podría sostenerse que el impuesto se exteriorizó con anterioridad al 6/3/95 y que, por ello, la espontaneidad resulta excluida.

De todas formas, creemos que en este caso puede resultar opinable si el concepto de es-

pontaneidad se refiere ceñidamente a la determinación de la obligación tributaria, o si también incluye la declaración de su saldo emergente, razón por la cual nos inclinamos a considerar esta situación como un caso de espontaneidad recuperable por la inactividad administrativa.

4.6. OBLIGACIONES EN DISCUSION ADMINISTRATIVA O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA O JUDICIAL

La R.G. 3.962, en su art. 12, dentro del régimen de facilidades de pagos, menciona a las obligaciones determinadas o liquidadas, hasta las fechas establecidas en cada caso, *que se encuentren en curso de discusión contencioso administrativa o judicial al 7 de marzo de 1995, inclusive.*

Una lectura apresurada del precepto podría transmitir la equivocada idea de que cualquier resolución administrativa, con prescindencia de su contenido, que hubiera generado un recurso, automáticamente coloca a la situación involucrada fuera de la espontaneidad. Ello claramente no es así, porque se entiende que la controversia a que hace referencia la norma, se vincula con la procedencia de una obligación determinada, liquidada o exteriorizada mediante algunos de los mecanismos que no están abarcados por la presentación espontánea.

En otras palabras, no podría admitirse que una discusión sobre una decisión administrativa, recaída en una hipótesis que no trae aparejada la pérdida de la espontaneidad, provocara, por efecto de la interposición de la acción, esta consecuencia. Ello implicaría invertir el orden de las cosas y subordinar la existencia de espontaneidad exclusivamente a la existencia de un procedimiento administrativo o contencioso sin reparar en la situación que lo origina.

Por ejemplo, cualquier recurso contra una intimación de las previstas en el art. 5º, Inc. b), del decreto, no trae aparejada la pérdida de la espontaneidad si se produce la inactividad administrativa establecida como condición. Digamos, al respecto, que la promoción de un recurso por parte del contribuyente, o cualquier tipo de presentación que éste formule, es totalmente ajena a la actividad administrativa requerida para hacer perder la espontaneidad.

V. RELACIONES ENTRE EL REGIMEN DE REGULARIZACION Y LAS SANCIONES PENALES

5.1. EFICACIA DE LA REGULARIZACION PARA EXTINGUIR LA ACCION PENAL TRIBUTARIA DE LA L. 23.771

Cabe preguntarse si el régimen de presentación espontánea extingue la acción por los delitos contemplados en la L. 23.771.

El análisis del tema reconduce a la naturaleza y alcance del art. 111 de la L. 11.683, que sirve de fundamento al régimen de regularización. Recordemos que dicha norma autoriza al Poder Ejecutivo a disponer la exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses punitivos y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con todos o cuales-

quiera de los gravámenes a cargo de la Dirección General Impositiva.

Para GARCIA BELSUNCE esta condonación o amnistia que la ley delega en forma permanente en el Poder Ejecutivo, viola evidentemente el precepto constitucional, porque las facultades que la Constitución concede a los poderes del Estado son, por su naturaleza, indelegables e irrenunciables. Agrega que, por otra parte, en materia tributaria, especialmente en el orden tributario penal, rige el principio de legalidad en

cuya virtud si sólo por ley pueden crearse figuras delictivas y establecerse sanciones, también sólo por ella deben dejarse sin efecto o modificarse (4).

HECTOR VILLEGAS se expide en similares términos desde el plano teórico, bien que reconoce el problema práctico que la solución plantea, en tanto repugnaría al sentido común que un contribuyente quede sometido a las resultas de un proceso penal como consecuencia de acceder al régimen de regularización (5).

En esta materia existe jurisprudencia contradictoria.

Por una parte, la sala III de la Cámara Nacional en lo Penal Económico señaló, al sentenciar la causa *Canale S.A. s/ infracción a la L. 23.771*, que el art. 111 comporta una delegación en el Poder Ejecutivo para, en materia tributaria, dejar sin efecto las acciones y sanciones por las infracciones tributarias, sean delitos o contravenciones.

En la misma línea, con anterioridad, el primer decreto de condonación de sanciones posterior a la ley penal tributaria (D. 1.646/90) había interpretado en sus considerandos que "el citado art. 111 de la L. 11.683 —junto a la exención de las multas, accesorios e intereses punitivos—, menciona el caso de cualquier otra sanción que hubiera correspondido por las infracciones regularizadas por ese medio; lo que debe entenderse como una referencia genérica a todas las demás consecuencias jurídicas retributivas derivadas de la inobservancia de las normas tributarias".

De manera opuesta a la doctrina precedente, más recientemente, ha dicho la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A, el 7/12/94, en sentencia recaída en *Cavanagh y Mortxe S.A.*:

1) la acción penal por delitos que no son dependientes de instancia privada debe ser ejercida por el ministerio fiscal y no puede hacerse cesar sino en los casos previstos expresamente por la ley (art. 5º, CPMP);

2) los decretos del Poder Ejecutivo nacional dictados de conformidad con las atribuciones acordadas a dicho poder por el art. 111 de la L. 11.683, no pueden tener el alcance extintivo de la acción que se pretende. Aunque en ellos se aluda a la exención de intereses, multas y sanciones, debe entenderse que estas últimas son las de carácter pecuniario cuya recaudación le incumbe al poder administrador. No a las sanciones penales cuya amnistía general es atribución indelegable del Congreso. En todo caso, el decreto podría valer para los organismos que dependen del Poder Ejecutivo vedándoles hacer denuncias o actuar como parte querellante; no para los tribunales que deben atenerse a la Constitución y a las leyes (cfr. resolución del 3/10/94, *Mourente*, reg. 429 de la sala A).

Aun reconociendo las dificultades que ocasiona esta interpretación, la compartimos, y no vemos otra solución que el saneamiento legislativo ratificatorio.

Empero, dos conclusiones deben ser computadas, y ellas revisten significativa trascendencia por resultar del dictamen 41/92 de la Dirección, en donde se sostuvo, volviendo a la tesis *Canale*:

(i) las facultades de condonación del Poder Ejecutivo, otorgadas por la L. 11.683 alcanzan a las conductas que son motivo de encuadramiento en la ley penal tributaria, en tanto no se hubiera efectuado previamente la denuncia respectiva. Y si el acogimiento al régimen hubiere sido aceptado por D.G.I. no se podría luego iniciar denuncia penal por ilícitos relativos a las conductas autodenunciadas;

(ii) no podría efectuarse denuncia penal por conductas relacionadas con la L. 23.771, a los responsables que hubieran accedido a los beneficios del régimen de presentación espontánea establecido en el D. 631/92, en la medida en que las conductas reprochables penalmente estén referidas a omisiones autodenunciadas por los mismos por ante esta Dirección General en virtud de un acogimiento válido a dicho D. 631/92.

5.2. OBLIGACIONES INGRESADAS CON ANTERIORIDAD AL RÉGIMEN. EXTINCIÓN DE LA SANCIÓN

Otro tema conflictivo se plantea respecto a la condonación de sanciones, ahora ya referidas a las previstas por la L. 11.683, cuando la obliga-

ción incumplida fue cancelada con anterioridad a la entrada en vigencia del régimen.

(4) GARCIA BELSUNCE, HORACIO A., *Derecho tributario penal*, ed. Depalma, 1985, pág. 398.

(5) VILLEGAS, HECTOR B., *Régimen penal tributario argentino*, ed. Depalma, 1993, pág. 251.

El art. 3º (primer párrafo) del D. 316/95 dispone: *Quedan exentos de intereses, multas y cualquier otra sanción que pudiera corresponder, los contribuyentes que regularicen su situación dando cumplimiento a las obligaciones fiscales omitidas.*

Entre otras hipótesis, el propio art. 3º entiende por cumplimiento de las obligaciones fiscales omitidas la presentación de la declaración jurada y el pago simultáneo del gravamen al contado o en cuotas.

Nada se dijo respecto de las obligaciones canceladas con anterioridad. Siguiendo un razonamiento lineal, circunscripto exclusivamente a la normativa de la moratoria, se podría concluir que si ellas se encuentran excluidas de la espontaneidad por, el art. 4º del D. 316/95, también lo están de los beneficios que ésta trae aparejada. Este temperamento ha sido sostenido, por ejemplo, por la sala A del Tribunal Fiscal (con la integración de los doctores Porta y Torres) en las causas *Stivelman, Sara Marta*, del 16/6/94 y *Forcher, Mario*, del 24/3/93.

La precedente ha sido también la posición de la D.G.I., al interpretar que a estas regularizaciones no les resultaba aplicable el principio de la ley penal más benigna, por tratarse de regímenes con normas de carácter temporal que no quitan el carácter delictivo a un hecho, sino que únicamente excluyen de sanción a los acusados que reúnan determinadas condiciones en un período determinado, lo cual las excluye de la solución general (conf. dictamen 25/92).

Según nuestra visión del tema, una familia de fallos dictados por las salas C y D del Tribunal Fiscal colocaron las cosas en su lugar y sentaron principios de razonabilidad y justicia al destacar, en esencia, que negar la aplicación de la ley penal más benigna implicaría premiar con la condonación a quienes han incumplido con sus obligaciones en desmedro de quienes sólo lo hubieran hecho tardíamente. En algunos de esos fallos se agregó que si en poco más de un año el Poder Ejecutivo nacional ha permitido en dos oportunidades que los infractores a las normas impositivas puedan regularizar sus obligaciones omitidas sin hacerse acreedores a sanciones, con mayor razón ese beneficio debe alcanzarse a quienes, a la fecha de dictarse la primera de esas medidas de excepción, ya habían regularizado tales omisiones (conf. *Creaciones Arlequin S.R.L.*; *Cía. Arg. de Seguros Victoria S.A.*; *Coop. Central de Prov. de Servicios Limitada*; *Andrés Bertoto S.A.*; *Deutsche Bank*).

Esta acertada doctrina no ha merecido confirmación por la sala I de la Cámara Federal, al

sentenciar en la causa *Carballa, Had Edith*, el 27/12/94, dijo:

El art. 2º del D. 2.413/91, que reimplantó la vigencia del similar 292/91, expresa que no están alcanzadas por las disposiciones de su título I (presentación espontánea) las obligaciones fiscales cuyo vencimiento se hubiere operado hasta el 31 de enero de 1991 que se encuentren canceladas a la fecha de entrada en vigencia del presente decreto. De ello razonablemente se sigue que la norma parecería no ofrecer dudas en cuanto excluye de su ámbito de aplicación aquellas obligaciones que, como las del actor, fueron canceladas con anterioridad a su vigencia. Siendo clara la disposición, no es posible admitir una interpretación que equivalga a prescindir de su texto, si no media debate y declaración de inconstitucionalidad (doct. FALLOS: 285-353, 300-687, 301-958, 307-2153, entre otros).

La advertencia final deja entrever la posible afectación de principios constitucionales, pero dicha cuestión no fue introducida; ello impidió tratarla. Lo cierto es que el sentido común y jurídico indica como la solución más equitativa la adoptada por la sala IV de la Cámara en la causa *Boldt S.A.*, mediante fallo del 16/2/95, en que la señora Jueza preopinante, doctora MARIA JEANNERET DE PEREZ CORTES sostuvo (considerando IV, párrafo 3):

3. Que la directiva que resulta del D. 631/92 ha de ser aplicada aun cuando el cumplimiento de la obligación tributaria haya sido efectuado antes de su entrada en vigencia.

Ello, porque es razonable interpretar que deben extenderse los beneficios de la presentación espontánea a quien se encontraría, en esencia, en la situación prevista en esa normativa —por haber espontáneamente cancelado la obligación fiscal con vencimiento hasta el 31 de marzo de 1992—; además, en materia de sanciones no cabría sino aceptar el principio de la aplicación de la ley más benigna en favor del infractor.

*Por lo demás, negar ese alcance implicaría premiar con el beneficio a quienes han incumplido totalmente sus obligaciones en desmedro de aquellos que sólo lo hicieron tardíamente, lo que sería falta de congruencia (conf.: Tribunal Fiscal, *Edmundo Nieva y Cía. S.R.L.*, 20/12/93).*

La postura expuesta, en modo alguno importa una condonación amplia en el sentido que pretende asignarle la demandada.

5.3. EL ART. 14 DE LA L. 23.771. EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL MEDIANTE UN PLAN DE FACILIDADES DE PAGO

El art. 14 de la L. 23.771 permite, por única vez, la extinción de la acción penal una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones fiscales que originaron el proceso.

Con anterioridad se había planteado si el acogimiento a un plan de facilidades de pago implicaba dicho cumplimiento en los términos del citado art. 14, es decir, si puede otorgarse a esta modalidad la misma validez que la del pago al contado.

La jurisprudencia predominante consideró que el pago en cuotas según alguno de estos regímenes de normalización extingue la acción, en los términos del art. 14 de la L. 23.771, por cuanto dicha forma de pagos es admitida por el

organismo recaudador. Adhieren a este temperamento las salas A y B de la Cámara en lo Penal Económico de la Capital Federal (entre otros, *Criscola C.*, 1/4/93; *Kunts, B.*, 10/8/93; *Carasanti Vásquez y otro*, 1/9/93), la Cámara Federal de Paraná (*Martín Fierro S.R.L. s/Infracción L. 23.771*, 18/11/93) y la Cámara Federal de San Martín (*Manfredini y otros*, 16/5/94).

Ahora, este temperamento ha sido receptado por el D. 316/95, (art. 10 inc. e), que expresamente posibilita optar por pagar la deuda involucrada en el proceso penal en hasta treinta y seis cuotas mensuales, pero admitiendo el pago de cada cuota únicamente mediante depósito bancario, sin la posibilidad de aplicar bonos de consolidación.

5.4. SITUACIÓN DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN

Los agentes de retención y percepción poseen un tratamiento diferenciado del resto de los contribuyentes respecto de los impuestos que se omitieron retener o percibir, o bien que, retenidos o percibidos, no fueron ingresados en tiempo oportuno.

En el caso de los agentes que retuvieron o percibieron el impuesto, y no lo depositaron al 7/3/95, sólo pueden regularizar su deuda con el pago al "contado mediante depósito bancario". Vale decir que no se les otorga ni facilidades de pago ni posibilidad de aplicar bonos de consolidación. De esta manera se eximen de intereses y sanciones, siempre que, se entienda, la presentación haya sido *espontánea*. ¿Y qué sucede con el que ingresó tardíamente, pero antes del 7/3/95? Entendemos que para estos agentes el régimen especial establecido por el

art. 8º reviste autonomía, y en consecuencia, no se aplica la limitación del art. 4º que excluye de los efectos de la espontaneidad a las obligaciones canceladas. Así lo ha entendido, por otra parte, el dictamen 25/93 de la D.G.I.

Los agentes de retención o percepción que omitieron actuar como tales, en tanto mantengan la espontaneidad, pueden gozar de las condiciones generales en cuanto a medios y facilidades de pago. Asimismo, queda excluida su responsabilidad si el contribuyente regulariza su situación en los términos del decreto o si ya lo hubiera hecho con anterioridad, en cuyo caso, el cese de esta responsabilidad, como se encarga de aclararlo el art. 33 de la R.G. 3.962, también se extiende a las *sanciones y accesorios* que les pudieran corresponder.