

Inconstitucionalidad al por mayor. Un récord para el libro Guinness.

A propósito de la reciente reforma al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe¹

I. Introducción.

Seguramente el lector de esta columna de opinión no tendrá más que leer el título de este trabajo – al estilo de los que suele usar del querido y admirado Rodolfo Spisso – para conocer cual es mi posición frente a la modificación realizada hace apenas poco más de un mes al Código Fiscal (CF) de la Provincia de Buenos Aires a través de la ley nº 13.405, sancionada el 27 de diciembre de 2005, promulgada el día 28 de ese mes y, publicada en el Boletín Oficial el 30 de diciembre del pasado año,² a través de la cual se otorga a la Dirección de Rentas provincial una serie de “superpoderes” para el ejercicio de sus funciones.

Sin perjuicio de la amplitud de la norma, la cual modifica parcialmente de la mayoría de los títulos del ordenamiento tributario provincial, y tratándose este espacio de un lugar de opinión, me centraré en un repaso rápido de las principales reformas introducidas al CF, concretamente, haciendo referencia a las que se presentan como de dudosa constitucionalidad, las que, como afirmo en el título, son muchas, tantas que constituyen un verdadero y lamentable récord. Intentaré que este trabajo sea breve, sin creer que por ello será dos veces bueno.

II. El nuevo sistema de traba de medidas cautelares.

Se ha modificado el artículo 13 CF, que es el que establece las facultades de la Administración Tributaria local para solicitar la traba de embargos preventivos u otras medidas cautelares, en cualquier momento, a fin de resguardar el crédito fiscal. Concretamente se modifica el párrafo segundo, el cual ahora determina que, una vez solicitada la medida, “los jueces deberán decretarla en el término de veinticuatro (24)

¹ Abogado (UBA). Especializado en Derecho Económico Empresarial (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales año 2000 (Rubro Artículo). Profesor Titular Ordinario en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora y Adjunto en la UBA. Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Profesor de posgrado (UBA, UNLZ y Universidad Nacional de Rosario, entre otras). Cursos en el exterior. Autor de numerosos artículos sobre la materia tributaria y de dos libros. Socio del Estudio *ÁLVAREZ ECHAGÜE & CALVO*. La realización de cualquier comentario sobre el presente, por favor hacerlo vía e-mail a la siguiente dirección: jmae@aeyasoc.com.ar

² Vale aclarar que por medio de esta norma se han modificado las siguientes leyes 13.244, 12.074, 11.430, 10.707, 12.837, 10.295 y el dec.-ley 11.643/63, así como se derogó la ley 13.065.

horas sin más recaudos ni necesidad de acreditar peligro en la demora, bajo la responsabilidad del Fisco”.

Como surge de la nueva norma, la cautelar debe ser aceptada y decretada por el Juez interviniente, quien deberá apartarse de la tradicional doctrina y jurisprudencia que rige en materia de medidas cautelares, debiendo ordenarla aún cuando no exista peligro en la demora. Lo que no se entiende es, si no existe peligro en la demora, teniendo por supuesto la acreditación prima facie del crédito, ¿para qué se decreta la medida cautelar? Evidentemente esta reforma trata de copiar la defectuosa ley nº 25.239³ modificatoria de la Ley de Procedimiento Tributario nacional, aunque no de manera exacta. Sin perjuicio de esto, sostener que el juez debe decretarla “sin más” dentro de las 24 hs. de solicitada, parece establecer que el juez no puede abocarse al estudio de la misma a fin de decidir otorgarla o denegarla, sino que debe cumplir con el pedido de la Dirección de Rentas provincial (DGR). Evidentemente esta norma contraviene el principio constitucional de la división de poderes, afectando la independencia del poder judicial, por lo cual, es claro que los jueces deberán merituar en cada caso la viabilidad de la medida cautelar solicitada por el Fisco, pudiendo rechazarla y, en todos los casos, deberá acreditarse la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora, ya que sin no se exige la acreditación de este último requisito, podrá implicar un mal desempeño de las funciones.

Pero no sólo ello, sino que, además, se ha agregado como artículo 13 bis una norma que establece la que la Administración Tributaria provincial puede disponer medidas cautelares sin la intervención judicial debida – inclusive a través de medios informáticos, como hace la AFIP – pudiendo trabar embargos sobre cuentas o activos bancarios, intervenir cajas de seguridad, embargar créditos del contribuyente o responsable, embargar bienes muebles e inmuebles y decretar inhibiciones generales de bienes. Palmaria es la inconstitucionalidad de esta norma, la cual ha sido sancionada violentando especialmente el art. 17 de la Constitución Nacional y el art. 160 de la Constitución Provincial, que reserva a los jueces el ejercicio de la función judicial, la cual, por obvia consecuencia, no puede ser ejercida por el Ejecutivo.

Ahora bien, estimo que para intentar paliar la inconstitucionalidad de la norma, se establece que dentro de los sesenta (60) días hábiles judiciales debe iniciarse la ejecución fiscal, pues de lo contrario caducan las medidas adoptadas.

Realmente es asombroso que se dictara una norma como esta cuando la doctrina en su inmensa mayoría se ha pronunciado contra la concesión de esta clase de

³ Sobre los cuestionamientos a esa ley se recomienda acudir al enjundioso trabajo de Gustavo Naveira de Casanova “*El nuevo régimen procesal del juicio de apremio*”, en “*El Procedimiento Tributario*”, Ábaco, 2003, págs. 463 y siguientes.

facultades al Fisco, y teniendo en cuenta que lo establecido por el art. 92 de la ley 11.683 ha motivado innumerables fallos judiciales que han declarado la inconstitucionalidad de las mismas.

Pero las inconstitucionalidades no se agotan allí, sino que tratando de imitar el sistema vigente en España, donde el juicio de apremio se lleva a cabo en sede administrativa, se agrega un nuevo título a la ley, a continuación del art. 130, denominado "Título XII bis. Ejecución Administrativa de Trance y Remate", el cual faculta a la Administración Tributaria, una vez firme la sentencia judicial en el juicio de ejecución fiscal, a realizar la ejecución de esa decisión por su cuenta, sin necesidad de intervención del juzgado. Se la autoriza a: trabar otras medidas cautelares— si es que aún no lo hizo —, designar martillero — sin que el ejecutado pueda oponerse a ello —, publicar edictos, designar peritos tasadores, y ordenar la subasta, entre otras. Las sumas recaudadas se depositarán en las cuentas recaudadoras del Fisco.

Nuevamente se esta frente a un caso donde la parte, es decir, la Dirección de Rentas, se transforma en juez, ya que los desplaza de sus funciones — ejecución de la sentencia — al judicante, lo cual vulnera claramente el debido proceso adjetivo y la división de poderes.

III. Las consultas y la exención de responsabilidad.

Se introduce en el artículo 23 la posibilidad de que la Administración Tributaria establezca supuestos de consulta vinculante. Sin perjuicio de que hubiera sido correcto establecer el sistema general en la ley y delinear las precisiones de la misma en la normativa inferior, estamos frente a lo que puede ser un avance, aunque no sabremos en qué medida hasta que se dicte la reglamentación por parte del Fisco, pues es posible que todo quede en la nada.

En el artículo 24 se establece que, quien hubiere realizado una consulta, aunque fuere no vinculante, y actuare del modo en que le ha indicado el Fisco, no podrá ser sancionado ni le podrán ser aplicados los intereses o recargos, siempre que reúna los siguientes requisitos: a) Que la consulta comprenda todos los antecedentes y circunstancias necesarias para la formación del juicio de la Administración; b) Que aquellos no se hubieran alterado posteriormente; c) Que se hubiera formulado la consulta antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración.

La norma es incompleta, ya que no sólo se encontrará exento de responsabilidad el sujeto que hubiere obrado conforme la respuesta brindada por la Administración, sino que, cuando habiendo realizado la consulta la misma no fue respondida, el

sujeto pasivo no podrá ser sancionado pues existirá una causal de exención de responsabilidad, siempre que el asunto sea razonablemente discutible.⁴

Además, es poco entendible el último párrafo del art. 24, el cual sostiene que “La exención de responsabilidad cesará cuando se modifique la legislación aplicable”. Es que, una vez consumado el hecho típico, existirá o no causal de exculpabilidad, pero en ningún caso podrá entenderse extinguida es causa exculpante por el mero hecho de la modificación de la normativa, pues en ese caso se estaría afectando el principio constitucional de culpabilidad (art. 33 Constitución Nacional). Es decir, puede ser que hayan existido, al momento de configurarse objetivamente la infracción, causales que permiten eximir de responsabilidad al infractor o, por el contrario, en ese momento se obró culpablemente y por ende debe ser sancionado.

IV. Facultades para verificar y fiscalizar las obligaciones tributarias.

Ahora entraré a analizar las modificaciones introducidas al título VIII “De la determinación de las obligaciones fiscales”. Se modifica el segundo párrafo del apartado 3º del artículo 42, el que anteriormente sostenía que el Fisco podía “...inspeccionar los medios de transporte utilizados para el traslado de bienes por los contribuyentes o responsables”, para ahora pasar a otorgar la potestad de “detener e inspeccionar los vehículos automotores, con el fin de verificar la situación impositiva de los contribuyentes y responsables, y la documentación respaldatoria de la mercadería transportada.”

Es evidente que es una facultad exorbitante, alejada de los más elementales criterios de razonabilidad y que, en definitiva, va en contra de la realidad de los hechos, pues no sólo los funcionarios del Fisco no poseen la capacidad técnica ni cuentan con los elementos para llevar a cabo esa tarea, sino que, además, son claramente incompetentes para realizar la detención de un vehículo. Nadie puede verse privado de ejercer su derecho constitucional a circular libremente por el territorio nacional, en el caso, provincial, porque un funcionario de Rentas decida detenerlo para relevar la situación. Es más, la negativa a someterse a esa inspección sólo puede ser sancionada con las multas que estipula el CF para la resistencia a la fiscalización conforme las pautas del art. 52, pero nunca podrá ser impedido de circular por la decisión de un funcionario fiscal, sino que, en todo caso, debe existir una orden judicial que deberá ser instrumentada por las fuerzas de seguridad.

V. Modificaciones al sistema sancionador. Inconstitucionalidades varias.

⁴ En el mismo sentido me he expresado en “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales”, Ad-Hoc, 2004, páginas 131 y siguientes.

Se reformula el artículo 52 CF, en sus párrafos primero y segundo, adecuando los valores de las multas. Obviamente aumentando los mínimos y los máximos por incumplimientos a los deberes formales y a los requerimientos o regímenes de información – propia o de terceros –. En primera medida debe resaltarse que los montos máximos estipulados por los incumplimientos a los deberes formales lucen como francamente desproporcionados (\$30.000), irrazonables en relación con el bien jurídico tutelado, especialmente si se los relaciona con los montos establecidos en el art. 39 de la ley 11.683 para idénticos comportamientos (\$2.500). Parece que esta modificación contradice claramente el principio constitucional de proporcionalidad de las penas, pues se establecen sanciones que son irrazonablemente excesivas.

Pero no se agotan allí los cuestionamientos, pues se agrega un párrafo casi idéntico al que se encuentra en los artículos 39 y su agregado a continuación en la Ley de Procedimiento Tributario nacional, el cual dice: “Si existiera resolución sancionatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de los previstos en el párrafo anterior, los incumplimientos que se produzcan a partir de ese momento con relación al mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial”. Tal como he sostenido en otra oportunidad,⁵ tratándose de un requerimiento idéntico al anterior que intenta obtener la realización de la misma conducta que se ha incumplido, no puede aplicarse una nueva sanción independiente de la anterior, porque es evidente que la actividad desplegada por el contribuyente tiene un solo objetivo: incumplir con el deber de colaboración. Es decir, cuando el sujeto que realizó la actividad infraccional ha sido sometido a un procedimiento sancionador, se excluye la posibilidad de que frente a nuevos requerimientos que tienen el mismo objeto, se apliquen y acumulen más sanciones, pues en definitiva lo que se estará castigando es la misma conducta, o sea, la de incumplir con el deber de colaboración, aún cuando la misma sea extendida en el tiempo. Y de admitirse esa posibilidad se estaría violentando el principio de *ne bis in idem*.

Finalmente se agrega al segundo párrafo del art. 52 una frase similar en su redacción, idénticamente mala en su espíritu, a la que incorporara a la ley 11.683 el paquete “Antievasión II”⁶ como artículo segundo sin número agregado a continuación del art. 39, la que sostiene: “Se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del contribuyente o responsable, no se cumpla de manera integral.” Este agregado tiene suma importancia, tal como

⁵ “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales” cit., páginas 267 y siguientes.

⁶ Ley 26.044.

consignara el Profesor José María Sferco en un reciente trabajo que tuvimos la oportunidad de compartir, junto con otros queridos amigos,⁷ pues por un lado implica establecer que las conductas que anteriormente eran perseguidas por incumplimientos parciales deben ser archivadas, ya al establecerse un tipo legal expreso para el cumplimiento defectuoso o parcial, se ha admitido la ilegitimidad de la persecución de esas conductas antes de la reforma. Y, además, porque violenta el principio de proporcionalidad de las penas establecer la misma sanción para un incumplimiento total que para uno defectuoso o parcial, pues son conductas que afectan de diverso modo al bien jurídico tutelado y que, por ende, merecen reproches diferentes.

También se modifica el primer párrafo de los arts. 64 y 68 CF. En el primero se aumenta el plazo mínimo por el cual puede imponerse la clausura, pasando de tres (3) a cuatro (4) días,⁸ pero sigue manteniéndose la vieja fórmula que permite aplicar la clausura conjuntamente con otras sanciones estipuladas en el CF, lo cual claramente vulnera el principio *ne bis in idem*, pues si se aplicaran dos sanciones principales (clausura y multa) se estarían imponiendo dos penas por un mismo hecho. Podría haberse seguido la reforma que se introdujera a la ley 11.683 por la ley 24.765 en el año 1997, donde se estableció que la clausura era la pena principal y la multa la accesoria, purgando de ese modo el vicio de constitucionalidad.

Por su parte, el artículo 68 en su primer párrafo ahora establece que, “En caso de que la resolución de la Autoridad de Aplicación no sea recurrida por el infractor, la sanción se reducirá de pleno derecho a dos (2) días”, habiéndose modificado solamente el plazo al cual se reduce la sanción en los casos que no se recurre el decisorio administrativo. Debiera haberse reformado íntegramente el párrafo, ya que como actualmente se encuentra estructurado no respeta el principio de proporcionalidad de las penas, ya que cualquier infracción, más o menos grave, se reduce al mismo plazo de clausura cuando no se apela. Debería establecerse una disminución de acuerdo a los días de cierre determinados por el juez administrativo al resolver.

También se cambia el artículo 87, estableciéndose una serie de recargos, que se suman a los intereses que fija la ley en el art. 86, y que van aumentando de acuerdo al plazo transcurrido desde el vencimiento de la obligación en caso de falta de pago total o parcial de tributos. Claramente estos recargos son sanciones encubiertas, es decir, penas que se establecen por el incumplimiento del ingreso de las sumas adeudas al Fisco. Pero se trata de sanciones pecuniarias, similares a las multas, que

⁷ Cfr. “Modificación al sistema represivo de la ley 11.683 por medio del denominado “Paquete Antievasión II”, Ley 26.044”, en “Procedimiento Tributario. Comentario a la ley 26.044: “Antievasión II”, Juan Manuel Álvarez Echagüe – Director –, Editorial Ad-Hoc, noviembre de 2005, en especial páginas 182 a 184.

⁸ El máximo es de diez (10) días.

proceden frente a la mera omisión de tributos, las cuales pueden ser acumuladas con ellas conforme establece el art. 92 del CF. Aquí estamos frente a dos problemas diversos. En primer medida, se trata de multas disfrazadas de supuestos recargos, por lo cual se está alterando la naturaleza jurídica de esas sanciones, para permitir la aplicación de dos penas frente a un mismo hecho, lo cual pone en evidencia el segundo de los problemas, que es la violación del principio de *ne bis in idem* cuando se aplican multas y recargos conjuntamente.

VI. Apelación ante el Tribunal Fiscal.

La modificación del art. 104 del CF se presenta como claramente irrazonable, ya que ha elevado los montos para recurrir ante el Tribunal Fiscal (TF), multiplicando los existentes por diez (10), ya que anteriormente para poder recurrir la obligación fiscal determinada, la multa aplicada o el tributo intentado repetir, debía superar los mil pesos (\$1.000), mientras que ahora debe ser mayor a diez mil pesos (\$10.000).

Nótese que en la Ley de Procedimiento Tributario 11.683, para apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación el monto en juego debe superar dos mil quinientos pesos (\$2.500), por lo que es evidente que la limitación impuesta carece de razonabilidad y luce como claramente desproporcionada, configurando un supuesto de denegación de justicia, pues quienes no se encuentren encuadrados en esas situaciones no podrán utilizar la vía del TF, sino que deberán recurrir ante el superior de la DGR, impidiendo de ese modo el acceso a que revise la cuestión un órgano especializado y que trabaja de muy buena forma.

VII. Sobre la posibilidad de secuestrar vehículos.

La ley 13.405 incorpora un artículo al Código de Tránsito de la Provincia (ley 11.430) enumerado como 4º bis, por el cual se faculta a la Dirección de Rentas a detener automóviles para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero, además, el inciso 2 establece que puede secuestrarlos "...cuando verifique la falta de pago de las obligaciones provenientes del Impuesto a los Automotores relacionadas con el vehículo, por un importe equivalente al porcentaje de su valuación fiscal, que establecerá la reglamentación y que en ningún caso podrá ser inferior a un diez por ciento (10%), o a más de un treinta por ciento (30%), o más, de las cuotas vencidas no prescriptas.

La medida podrá mantenerse hasta tanto se verifique la cancelación o regularización de la deuda o se efectivice la traba de alguna medida cautelar.

Esta disposición solo resultará aplicable respecto de vehículos que tengan, al momento de efectivizarse la medida, una antigüedad no mayor a cinco (5) años, sin computar el año en que la misma se verifica, y cuya valuación fiscal resulte superior

a pesos treinta y cinco mil (\$35.000), suma que podrá ser reajustada anualmente por la Autoridad de Aplicación de conformidad a la variación operada en el índice de precios mayorista, nivel general, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censo. Cuando se trate de vehículos clasificados por la Autoridad de Aplicación como suntuarios o deportivos, no regirá la limitación establecida precedentemente respecto de la antigüedad del vehículo”.

Es evidente que esta norma violenta elementales normas constitucionales, como son las del debido proceso, el derecho de propiedad y el principio de razonabilidad, entre otros, ya que no es ajustado a derecho otorgar al Fisco la posibilidad de adoptar medidas cautelares para resguardar el crédito fiscal, pues ello solo puede ser efectuado por un juez competente. No basta para intentar justificar estas facultades determinar que se sólo se efectuará sobre vehículos que superen cierto valor y cuando se trate de deudas supuestamente importantes, pues en cualquier caso, el derecho de propiedad de los habitantes de nuestro país es inviolable, salvo que exista una sentencia de un juez competente fundada en ley (art. 17 CN), circunstancias que no se verifican en este caso.

VIII. Conclusiones.

Tratando de ajustarme al espacio que me cede la editorial para poder expresarme he repasado sólo aquellos aspectos de la reforma que, arbitrariamente, se consideraron más importantes desde su vinculación con la afectación de principios constitucionales, habiendo dejado de la lado otros muy interesantes, como por ejemplo la intervención fiscal permanente del tercer párrafo agregado a continuación del inciso 3) del art. 42, las determinaciones de oficio sui generis del art. 39 bis o el código de traslado de bienes del art. 34 bis pretende crear en el ámbito de la provincia. Esto demuestra claramente que sobre esta infortunada ley podrían escribirse varios tomos señalando sus inconsistencias.

Para concluir quiero destacar que nuestro país atraviesa un momento en el cual parece haberse abandonado el estado de derecho, al menos en materia tributaria, donde ha pasado a privar el otorgamiento de facultades exorbitantes, extraordinarias, irrazonables e inconstitucionales a los Fiscos, nacional – sirve de ejemplo la ley 26.044 “Antievasión II” – y provincial, con la única finalidad de amedrentar a los contribuyentes y responsables para obtener el cumplimiento de las obligaciones fiscales del modo que se entiende más fácil.

La reforma introducida por la ley 13.405 de la Provincia de Buenos Aires otorga a la Dirección de Rentas provincial una serie de facultades que se dicen serán efectivas y lograrán aumentar la recaudación, cosa de la cual dudo de sobremanera, pero aún

admitiendo que se obtenga ese fin, el mismo se alcanza a través de medios claramente ilegítimos por ser inconstitucionales.

Y en un estado de derecho es claro que el fin no justifica los medios.