

El Certificado Fiscal para Contratar: La Configuración de una Sanción Indirecta.

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe y Gabriel Esteban Ludueña

Sumario:

I.-Introducción.

II.-Normativa reguladora del certificado fiscal.

III.-La denegación o quita del certificado constituye una verdadera sanción encubierta.

IV.- Garantías constitucionales vulneradas.- IV. A. Defensa en juicio - juez natural- pena aplicada sin juicio previo. IV. B. Principio de legalidad. Titularidad en la reglamentación de los derechos. IV. C. Principio de culpabilidad. IV. D. Ne bis in idem. IV. E. Derecho de ejercer actividad económica lícita. Razonabilidad de su limitación.

V.-Remedios procesales.

VI.- Conclusión.

I.-Introducción.

El PEN ha supeditado desde ya hace tiempo, la posibilidad de contratar con el Estado Nacional a que el oferente tenga buena conducta fiscal, creando el certificado fiscal para contratar cuyo otorgamiento o denegación esta a cargo de la AFIP.

Dicha figura tiene por finalidad habilitar o posibilitar que solamente los contribuyentes de buena conducta sean los que estén en condiciones de ser ofertantes de la Administración Central o Descentralizada Nacional. No resulta original afirmar la gran potencialidad que posee el Estado Nacional cuando demanda bienes y servicios en el mercado interno Argentino. En este sentido no encontrarse “habilitado”, acarrea perjuicios económicos de gran magnitud para ciertas empresas que operan en mayor medida con la Administración Central o Descentralizada.

Se ha creado un factor de presión en los contribuyentes ya que si la AFIP considera que no poseen buena conducta fiscal, inmediatamente se les impide que se presenten en licitaciones o contrataciones con el PEN, salvo que se acojan a algún plan de facilidades de pago. Por lo tanto, la quita o el no otorgamiento del Certificado por la AFIP importa para el sujeto contribuyente la imposibilidad de contratar con el Estado Nacional y, consecuentemente, ofrecer sus servicios o bienes.

La figura administrativa del Certificado Fiscal para Contratar y las potestades que tiene la AFIP con respecto a este tema, han generado distintas situaciones conflictivas ya que están en juego diversos derechos y garantías del contribuyente.

El presente trabajo tiene por finalidad analizar la normativa creadora y reguladora de dicho certificado para determinar si esta en concordancia con la Constitución Nacional, cuestiones estas que no han sido analizadas aun, por lo menos del modo que pretendemos, es decir, en forma exhaustiva.

II.- Normativa reguladora del certificado fiscal.

Esta figura administrativa fue creada por el Fisco Nacional mediante la Resolución General 135 del año 1998 y luego sustituida por la Resolución General 1814 del 2005 --vigente en la actualidad-- dictada conforme lo habilita el art. 7 del Dec. 618/97.

Básicamente, como manifestamos en la introducción, el otorgamiento por parte de la AFIP del Certificado Fiscal habilita para actuar como proveedores del Estado Nacional a aquellos sujetos que han cumplido con sus obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social. La nómina de los contribuyentes a los que se les hubiera otorgado el mencionado certificado, se podrá consultar en la página "web" de la AFIP (<http://www.afip.gov.ar>).

Por lo tanto la solicitud del Certificado por parte de los que pretendan contratar con la Administración Central y Descentralizada Nacional es obligatoria.¹

La normativa dispone como condición del otorgamiento no tener deudas líquidas y exigibles impositivas y/o de los recursos de la seguridad social. A tales fines la AFIP, luego de la solicitud del interesado, constatará el cumplimiento tributario y previsional del responsable, respecto de las obligaciones vencidas en los últimos doce (12) meses anteriores a la fecha de su presentación, a cuyo efecto se considerará a las incluidas en planes de facilidades de pago o en regímenes de asistencia financiera como no exigibles, en la medida que se encuentren vigentes.

Otras condiciones para el otorgamiento son: no encontrarse suspendido en el Registro de Importadores y Exportadores de la Dirección General de Aduanas por falta de pago de las obligaciones aduaneras y haber cumplido con la presentación de las correspondientes declaraciones juradas determinativas. Asimismo, no debe haber recaído sobre los solicitantes sentencia condenatoria firme, por los delitos contemplados en las Leyes Nros. 22.415 y sus modificaciones, Nros. 23.771, Nros. 24.769 y sus modificaciones, según corresponda, por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras —propias o de terceros—, o por delitos en los que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones.²

Por ultimo, quedan directamente excluidos de petitionar el certificado las personas jurídicas, las agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo cuyos gerentes, socios gerentes, directores u otros sujetos

¹ Si la eventual operación u oferta no superase la suma de Pesos Cincuenta Mil (\$50.000) la normativa expresamente dispone la no necesidad de obtener dicho certificado.

² Cuando se constatare algún supuesto mencionado en este párrafo durante la vigencia del "Certificado Fiscal para Contratar", el juez administrativo competente de constatar tal situación declarará la caducidad del mencionado certificado mediante una resolución la que será notificada al interesado, conforme a lo previsto en el artículo 100 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

que ejerzan la administración social, como consecuencia del ejercicio de dichas funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos previstos en el párrafo anterior.

El procedimiento se desarrolla con impulso de parte o interesado y una vez peticionada por el contribuyente la solicitud de otorgamiento, la Agencia Fiscal de la AFIP procede a evaluar el requerimiento.

La procedencia de emitir el certificado o su denegatoria será resuelta por el juez administrativo interviniente dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de formulada la respectiva solicitud, una vez que se haya verificado que el solicitante no se encuentre alcanzado por alguno de los supuestos inhabilitantes.

Si se constataran incumplimientos tributarios y/o previsionales, la dependencia actuante de este organismo emitirá un informe de inhabilitación con el detalle de los mismos, el que será notificado al interesado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 100 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

A fin de obtener el Certificado Fiscal para Contratar, los contribuyentes y responsables quedan obligados a regularizar su situación tributaria y/o previsional indicada en el referido informe de inhabilitación, pudiendo manifestar su disconformidad, respecto de la denegatoria de otorgar el Certificado, utilizando la vía recursiva prevista en el artículo 74 del Decreto N° 1397³, acompañando a tal efecto los comprobantes que fundamenten el reclamo.

Obviamente, las unidades operativas de contrataciones de los organismos de la Administración Nacional que efectúen procedimientos de selección, deberán verificar que los oferentes se encuentren habilitados en la nómina de los contribuyentes y/o responsables. La verificación puede realizarse en la pagina web (<http://www.afip.gov.ar>) donde se encontraran los oferentes a quienes se les hubiera concedido el correspondiente certificado.

³ De fecha 12 de junio de 1979, reglamentario de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

El "Certificado Fiscal para Contratar" tendrá una validez de ciento veinte (120) días corridos, contados a partir del día de su emisión. Al cabo de dicho término el contribuyente deberá solicitar uno nuevo.

III.-La denegación o quita del certificado constituye una verdadera sanción penal encubierta.

Mucho se ha hablado en la doctrina acerca de la existencia en el derecho tributario de figuras denominadas sanciones impropias, encubiertas, atípicas, anómalas o virtuales.⁴

Así dentro de la doctrina extranjera Cordeiro Guerra⁵ se refiere a la existencia de sanciones impropias caracterizándolas como aquellas hipótesis en las cuales el legislador persiguiendo una finalidad represiva utiliza un instrumento impropio – p. ej. Impidiendo la deducción de un gasto-. Si bien para este autor las sanciones impropias tienen el mismo fin que las sanciones típicas –represivo-, no se presentan de la misma forma y esto hace que pueda no atribuírsele su carácter real.

De Mita⁶ define a las sanciones impropias como aquellas situaciones en las que el contribuyente, que ha cometido una infracción tributaria, no solo recibe la sanción, sino que también es pasible de una situación de desventaja respecto de quien ha cumplido con la obligación que el violó. Según el autor, estas desventajas pueden ser de dos tipos: a) de carácter procedimental, en cuanto que al trasgresor se le impide ejercitar determinados medios de tutela. b) de carácter sustancial, en tanto se eleva la base imponible del tributo, al negarse la aplicación de deducciones o asumiendo como hechos susceptibles de imposición elementos que en otro caso no lo serían. En estos

⁴ Cabe citar en este tema el enjundioso trabajo plasmado en el libro "Sanciones Encubiertas en el Derecho Tributario" de José D. Litvak, Analia A. Sánchez y Erika G. Litvak editorial La Ley, año 2003.

⁵ Cordeiro Guerra, Roberto, "Illecito Tributario e Sanzioni Amministrative" pags. 340 y sigtes. Citado por José D. Litvak en el libro "Sanciones Encubiertas en el Derecho Tributario" editorial La Ley, año 2003 págs. 37, 38.

⁶ De Mita, Enrico, "La legalita Tributaria", págs. 81 y sigtes. Contributo alla semplificazione legislativa, Guiffre Editore, 1993 y citado por José D. Litvak, ob. cit., pág. 41.

supuestos la determinación de la entidad del tributo se subordina a la observancia de ciertas obligaciones por parte del contribuyente, con lo cual se rompe la relación entre el impuesto y su hecho imponible. De esta manera las sanciones impropias para este autor serian concomitantes a las sanciones típicas y estarían configuradas por situaciones “extra” de desventaja para el contribuyente incumplidor en relación con el diligente.

D’Alessandro⁷ define a las sanciones impropias como aquellas situaciones de desventaja que siguen a la comisión de un ilícito tributario que inciden sobre los derechos del ciudadano-contribuyente, limitándole o impidiéndole, a través de una elevación de la base imponible, determinar la renta efectiva. Este autor considera que las sanciones impropias significan exclusivamente un aumento en la base imponible del tributo, excluyendo el tratamiento como tal de las situaciones en que la deuda tributaria no se vea alterada.

Sanchez Pedroche⁸ también se enrola en la postura de que las sanciones impropias alteran la cuantía del tributo. Si bien reconoce que desde un punto de vista formal no aparecen como sanciones, si lo son por esencia. Consecuentemente, este tipo de penalidades, no se encuentran tipificadas ni reconocidas por el ordenamiento como tales y no poseen procedimientos de aplicación e impugnación regulados aunque, en realidad, son sanciones tanto por su carácter aflictivo como por su aplicación como consecuencia de la transgresión de una norma. Por ello la característica fundamental de las sanciones impropias, seria, desde este punto de vista, colocarse al lado de las verdaderas sanciones en una diferenciación jurídico-formal y al mismo tiempo remarcar el efecto desventajoso que se ha ocasionado a aquel que ha transgredido la norma tributaria.

⁷ Citado por Sanchez Pedroche, J. Andrés, “Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario” Revista de Derecho Financiero Nº 91, pág. 503, Ed. Civitas, Julio-Septiembre 1996.

⁸ Sanchez Pedroche, J. Andrés, ob. cit., pág. 501 y sigtes.

Dentro de la doctrina nacional, Oklander ⁹ prefiere denominarlas sanciones virtuales, que serian el conjunto de disposiciones de carácter sustantivo o procedimental que establecen condiciones para el computo de deducciones o utilización de beneficios o bien atribuyendo responsabilidad solidaria a los sujetos cuando incurren en determinadas conductas, infringiendo en todos los casos verdaderos castigos de carácter represivo, sin estar contempladas como tales en las leyes 11.683 y 24.769. Asimismo las sanciones virtuales pueden significar no solamente el aumento de la base imponible sino también la quita de licencias, imposibilidad de acceder a determinados cargos, etc.

El Dr. Litvak, ¹⁰ en su agudo trabajo ya referenciado, utiliza la adopción del término sanción encubierta como rasgo más distintivo para referirse a este tipo de sanciones. De esta manera explica *“mas allá de las anomalías, de las irregularidades o de la falta de previsión de algunos aspectos sustanciales, el rasgo común, definitorio y omnicomprendido de todos los diferentes supuestos que se analizaron es, precisamente, su aparición solapada, “camuflada”, oculta o no explícita”*.

A modo de resumen de la doctrina expuesta tenemos que decir que existen en el derecho tributario sanciones encubiertas, virtuales, impropias, indirectas, adoptando todas estas denominaciones como verdaderos sinónimos.

Estas figuras persiguen como rasgo en común, una finalidad similar o idéntica a una sanción real, pero se muestran en el ordenamiento jurídico tributario de distinta manera. En ciertas ocasiones el detrimento se trasluce o significa un aumento de la base imponible del tributo, en otras oportunidades no se muestra de tal manera, como por ejemplo cuando se quita una licencia, o se produce la imposibilidad de ejercer cierta actividad o cargo, o cuando se decreta la caducidad de un plan de facilidades de pagos.

⁹ Oklander, y otros, “Las sanciones tributarias virtuales”, en XXVII Jornadas Tributarias del C.G.C.E, Mar del Plata, 1997, pág. 219 y citado por José D. Litvak, ob. cit., págs. 48, 49.

¹⁰ Jose D. Litvak, ob. cit., pág.72.

Teniendo en cuenta las opiniones doctrinarias expuestas y cotejándolas con la normativa reguladora del Certificado Fiscal, entendemos que el acto administrativo denegatorio o de caducidad del certificado constituye una verdadera sanción indirecta. Lo calificamos así ya que previo a otorgar el certificado la AFIP pondera la conducta fiscal del contribuyente como disvaliosa o no frente al ordenamiento tributario formal o material. De esta manera si el órgano fiscal considera que el contribuyente tuvo una conducta fiscal irregular,¹¹ deniega el certificado, cercenando la posibilidad del contribuyente a ser oferente del Estado Nacional, lo que a nuestro entender constituye una verdadera sanción. Asimismo, al notar que la RG 1814 considera al acto denegatorio como un acto administrativo “común”, con la consecuente presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, le cabría por este motivo el calificativo de indirecta o encubierta. Del mismo modo entendemos como pertinente el último calificativo de “indirecta” ya que la AFIP está autorizada a denegar o quitar el certificado, de manera automática -algo que no podría hacer si entendiera que se trata de una verdadera sanción de naturaleza penal-, sin requerir la existencia de culpa o dolo en el contribuyente, previendo contra dicho acto un recurso administrativo¹² sin efecto suspensivo. Recordemos que el procedimiento previsto en la RG 1814 ni siquiera posibilita recurrir el acto denegatorio con efecto suspensivo en instancia judicial una vez agotada la etapa administrativa.

Analizando la estructura de la norma, el antecedente de hecho sería la consideración por parte de la AFIP de una actitud disvaliosa por parte del contribuyente que supuestamente no cumplió en debida forma con las

¹¹ Recordamos que la RG 1814 autoriza a que la AFIP deniegue el certificado a los contribuyentes deudores de las obligaciones tributarias así como también a las personas físicas condenadas por los delitos contemplados en las Leyes Nros. 22.415 y sus modificaciones, Nros. 23.771, Nros. 24.769 y sus modificaciones, según corresponda o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras —propias o de terceros—, o por delitos en los que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones. La normativa también prevé la exclusión de la posibilidad de peticionar dicho certificado las agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo cuyos gerentes, socios gerentes, directores u otros sujetos que ejerzan la administración social, como consecuencia del ejercicio de dichas funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos penales mencionados.

obligaciones fiscales a su cargo. El acaecimiento de este antecedente determina la aparición de la consecuencia jurídica que es la denegación o quita del certificado y la exclusión del listado de habilitados que obra en la página web referenciada supra. En otros términos, el Fisco analiza si el contribuyente ha cumplido con las obligaciones fiscales a su cargo dentro de los últimos doce (12) meses a partir de la solicitud. Si entiende que el peticionante no lo ha hecho, lo reprime impidiéndole contratar y ejercer su actividad económica con la Administración Nacional.

De esta manera, reiteramos, la quita o denegación del certificado fiscal constituye una verdadera “sanción”, ya que la RG 1814 tuvo por finalidad imposibilitar que los contribuyentes que tengan una conducta fiscal irregular estén habilitados para ser oferentes del Estado Nacional.

Asimismo, al no caracterizar al acto inhabilitante como verdadera sanción le corresponde el calificativo de “encubierta o indirecta”. De ninguna manera ello puede impedir la consideración del mencionado acto administrativo como verdadera sanción penal. Es oportuno recordar lo que ha dicho la Corte Suprema en el sentido que *“las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador inclusive, sino de su verdadera esencia jurídica económica”*.¹³

A partir del calificativo de verdadera pena que le asignamos, vemos como el procedimiento recursivo que tiene el contribuyente contra esa sanción no se adecua a los lineamientos requeridos por el derecho constitucional, ya que la denegatoria y la quita del certificado así como también la exclusión de la pagina web operan sin ningún tipo de recaudo y solamente esta regulado la posibilidad de recurrirlos mediante el remedio del art. 74 del Dec. reglamentario de la ley 11.683, claro que sin efecto suspensivo.

Por lo tanto concluimos este acápite entendiendo que la normativa creadora y reguladora del certificado permite la aplicación de una pena de

¹² El contemplado en el art. 74 del Decreto N° 1397 de fecha 12 de junio de 1979, reglamentario de la Ley N° 11.683.

manera directa por la AFIP, vulnerándose diversas garantías del contribuyente que merecen ser analizadas.

IV.- Garantías constitucionales vulneradas.

Adelantamos que a partir de la naturaleza que le asignamos a los actos de la AFIP que inhabilitan al contribuyente a obtener el certificado fiscal para contratar, cabe formularle a la RG 1814 importantes objeciones de índole constitucional. A continuación desarrollaremos a nuestro juicio las más importantes.

IV. A. Defensa en juicio - juez natural- pena aplicada sin juicio previo.

Considerando que la denegación del Certificado, quita y posterior exclusión de la pagina web, configura una verdadera pena, notamos que el procedimiento que dispone su aplicación tiene defectos que lo hacen pasible de inconstitucionalidad al estimar aplicables a la materia los principios del derecho penal, que también son de aplicación a los restantes ilícitos tributarios.¹⁴

Uno de estos defectos se produce porque el acto denegatorio o de caducidad del certificado es recurrible sin efecto suspensivo, por lo tanto el contribuyente se encuentra inhabilitado en instancia administrativa por la sola decisión de la AFIP.¹⁵ De esta manera, aun cuando el contribuyente se oponga al acto inhabilitante, sus efectos comienzan a producirse. Consideramos que el procedimiento vulnera el art. 18 de la CN en el sentido que se esta aplicando una verdadera pena sin juicio previo, cercenando las garantías de defensa en

¹³ CSJN 4/05/1995 "Pablo Horvath v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)", Fallos: 318:676.

¹⁴ "La corte suprema ha tenido una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, por lógica consecuencia, la aplicación a la materia de los principios del derecho penal". Tribunal Fiscal Nacional, Sala A, 26/02/2003-Serejski, Jorge.

¹⁵ Recordemos que para la AFIP el acto inhabilitante es un simple acto administrativo con presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria (art. 12 ley 19.549).

juicio y de juez natural.¹⁶ De esta manera el procedimiento recursivo previsto por la RG 1814 no satisface los requisitos constitucionales al no tener el acto administrativo inhabilitante la posibilidad de ser revisado en etapa judicial antes de que empiecen a operar sus efectos represivos o punitivos.

El tema en análisis, a nuestro entender, tiene connotaciones o similitudes con la aplicación por parte de la AFIP de la clausura preventiva. Por lo tanto creemos que pueden ser traspolados sin mayor inconvenientes los siguientes pronunciamientos judiciales que nos eximen de cualquier comentario: *“Resulta absolutamente lógico y de acuerdo a nuestro sistema legal y constitucional, el hecho de que la clausura preventiva, como clausura que es, tiene el carácter de pena, por lo que resulta fácil observar que ha habido una violación a las garantías de defensa en juicio y de juez natural establecidas en la constitución nacional, desde que se llega a la aplicación de una pena sin que haya habido procedimiento alguno, no dándose oportunidad al contribuyente de ejercer su defensa en juicio.”*¹⁷

*“Quedan afectados derechos y garantías contenidos en la aplicación de una clausura preventiva que a la sazón se convierte en una verdadera sanción penal encubierta, y a su vez, en una condena de cumplimiento efectivo, sin permitirse siquiera al imputado ocurrir ante la justicia para que el acto sea revisado con tiempo suficiente para no tornar en ilusorio el remedio del amparo intentado, toda vez que se ha clausurado en un solo acto”.*¹⁸

*“La sanción de clausura es de naturaleza penal y por lo tanto toda resolución administrativa que importe una pena debe tener la posibilidad de revisión por parte del órgano jurisdiccional. Por lo tanto, el control de la sanción de la clausura se torna abstracto por parte de la justicia, al otorgar efecto devolutivo al recurso de apelación, según lo establece el art. 11, ley 24.765.”*¹⁹

¹⁶ Para un análisis mas acabado de dicho principio remitimos a la obra “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales” de la autoría de Juan Manuel Álvarez Echagüe, ed. Ad-Hoc, año 2004, capítulo V.

¹⁷ Juzg. Nac. Penal Económico n. 3, 24/5/1999- Yu Jian.

¹⁸ Juzg. Nac. Penal Económico n.2, 01/12/1992- Chung Kwan Soo Woo.

¹⁹ Juzg. Fed. Córdoba, 30/05/1997- Delladio, Nelio Cirilo.

Por lo expuesto, es evidente que el procedimiento establecido contiene vicios que lo hacen pasible de inconstitucionalidad, ya que el acto administrativo denegatorio no puede ser revisado ante la justicia con efecto suspensivo. Es decir, la pena es aplicada por el mismo órgano que evalúa la conducta fiscal del contribuyente, todo ello en instancia administrativa, sin intervención del Poder Judicial.

Esta claro que la AFIP, actuando como juez y parte ha quedado dotada de facultades exorbitantes al analizar la conducta del contribuyente y poder aplicarle una sanción sin posibilidad de recurrir dicho acto con efecto suspensivo ante el poder judicial. De esta manera el contribuyente queda desprotegido y “obligado” a regularizar la situación fiscal que le impone el Fisco si necesita obtener el certificado fiscal para contratar.

IV. B. Principio de legalidad. Titularidad en la reglamentación de los derechos.

En este acápite se desarrollaran algunas objeciones que cabe formularle a la RG 1814 en base a la competencia para su dictado. En este sentido cabe preguntarnos ¿Esta habilitada la AFIP para dictar una resolución general, con el contenido jurídico dispuesto por la RG 1814?.

Comenzando con el análisis cabe referirse en primer término al principio de legalidad penal.²⁰ Debemos recordar que el principio de legalidad se encuentra descrito en el artículo 18²¹ de la Constitución Nacional. El origen de este principio lo encontramos en el sistema democrático y republicano de gobierno, el cual constituye una de las conquistas más importantes de la Revolución Francesa,²² por el cual sólo la ley puede imponer sanciones penales

²⁰ Para un análisis mas acabado de dicho principio remitimos a la obra “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales” de la autoría de Juan Manuel Álvarez Echagüe, ed. Ad-Hoc, año 2004, capítulo II.

²¹ En su parte pertinente dice: “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”.

²² Entre sus antecedentes más inmediatos se encuentran el art. 39, in fine, de la Carta Magna inglesa de Juan Sin Tierra del año 1215, el art. 7 de la Petición de Derechos de 1628 y en la

a los habitantes de la Nación. El juzgamiento de las conductas punibles quedará en manos del Poder Judicial, quien deberá establecer la imposición o no de una pena, siempre teniendo en cuenta lo sostenido por la legislación, ya que como bien señala el prestigioso penalista Enrique Bacigalupo, "...el razonamiento judicial debe comenzar con la ley, pues sólo de esa manera la condena se podrá fundar en la ley penal".²³

Asimismo El "nullum crimen et nulla pena sine lege" exige que la ley determine tanto la conducta punible como la sanción y, además, que la legislación sea anterior al hecho del proceso. Como señala Santiago Mir Puig, "El principio de legalidad no es sólo, entonces, una exigencia de seguridad jurídica, que requiera sólo la posibilidad de conocimiento previo de los delitos y las penas, sino además la garantía política de que el ciudadano no podrá verse sometido por parte del Estado ni de los jueces a penas que no admita el pueblo".²⁴

Por la naturaleza de sus disposiciones y por entender que el acto denegatorio del certificado fiscal constituye una verdadera pena creemos que la vía normativa elegida RG 1814 es insuficiente teniendo en cuenta el principio de legalidad penal, por lo que merece ser tachada de inconstitucionalidad.

En este sentido la RG 1814 también dispone una inhabilitación sine die para contratar con el Estado Nacional para el condenado por un delito penal tributario y lo extiende a las personas jurídicas que este integre. Creemos que esta sanción es sumamente grave, asimilables a las inhabilitaciones previstas en la ley 24.769 y en el código penal, teniendo que haber sido dispuesta por ley.

Constitución Criminal Alemana de 1532. Aunque señala Roxin que existen otros antecedentes más antiguos: "El derecho romano y el Derecho medieval románico preveían ya en cierta medida prohibiciones de retroactividad...", aunque "El principio de legalidad en su forma actual hunde sus raíces en el pensamiento de la época de la Ilustración...", cfr. "Derecho Penal Parte General", Traducción española, Civitas, 1997, pág. 141 y 144 respectivamente. Sobre este tema puede verse también lo sostenido por Manuel Jaén Vallejo en su enjundiosa obra "Principios constitucionales y Derecho penal moderno", Ad-Hoc, 1999, pág. 19 y siguientes.

²³ "Derecho Penal". Parte General, 2da. ed., Hammurabi, 1999, pág.104, ap. 196.

²⁴ "Derecho Penal" Parte general, Barcelona, 1998, 5ta. ed., pág. 76, ap. 9.

Lamentablemente una vez más no se respetaron las garantías del contribuyente, que será pasible de sufrir una sanción emanada de un órgano que carece de representación popular suficiente.²⁵

Desde otra óptica, y siguiendo el análisis de la Resolución General 1814, cabe formularle otra objeción de índole constitucional en referencia a la competencia para su dictado, ya que a nuestro entender dicha resolución reglamenta en forma clara el derecho constitucional de ejercer actividad económica lícita (art. 14 CN), ya que se limita la posibilidad del ciudadano-contribuyente a ser oferente de bienes y servicios ante el Estado Nacional. Por lo tanto, estimamos que la RG 1814 ha sido dictada sin habilitación suficiente, siendo pasible de inconstitucionalidad en base a que el poder legislativo (Art. 14 CN)²⁶ es el único habilitado por la CN para reglamentar los derechos de los habitantes de la Nación.

Concluyendo este acápite vale la pena recordar que la ya cuestionada RG 1814 fue dictada conforme la supuesta habilitación que hace el art. 7 del Dec. 618/97.²⁷ Analizado dicho artículo notamos que las facultades de

²⁵ Recordemos que el Congreso Nacional en base al art. 75 inc. 12 es el habilitado para dictar el Código Penal.

²⁶ Art. 14 CN "Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos *conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio...*"

²⁷ FACULTADES DE REGLAMENTACION

Art. 7.-El Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración...En especial, podrá dictar normas obligatorias en relación a los siguientes puntos:

- 1) Inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes y responsables.
- 2) Inscripción de agentes de información y obligaciones a su cargo.
- 3) Determinación de promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de base para estimar de oficio la materia imponible, así como para determinar el valor de las transacciones de importación y exportación para la aplicación de impuestos interiores, cuando fuere necesario.
- 4) Forma y plazo de presentación de declaraciones juradas y de formularios de liquidación administrativa de gravámenes.
- 5) Modos, plazos y formas extrínsecas de su percepción, así como la de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas.
- 6) Creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información.
- 7) Libros, anotaciones y documentos que deberán llevar, efectuar y conservar los responsables y terceros, despachantes de aduana, agentes de transporte aduanero, importadores, exportadores y demás administrados, fijando igualmente los plazos durante los cuales éstos deberán guardar en su poder dicha documentación y en su caso, los respectivos comprobantes.

reglamentación del Administrador Federal son totalmente insuficientes para determinar cuales son los requisitos que tienen que tener los ciudadanos-contribuyentes para ser oferentes de la Administración central o descentralizada Nacional.

IV. C. Principio de Culpabilidad.

Tal como sostiene el Profesor Enrique Bacigalupo,²⁸ este principio encuentra su fundamento en el derecho al libre desarrollo de la personalidad y la dignidad de la persona, aunque también en los derechos a la seguridad jurídica²⁹ y a la igualdad y, por supuesto, en el principio de razonabilidad, por lo cual puede predicarse su calidad de principio constitucional del derecho sancionador, y no sólo del derecho penal. Su basamento en esas normas que tienen plena acogida constitucional hace que pueda ubicarse a este principio dentro de los derechos implícitos del art. 33 de la Constitución Nacional.

Por su parte, el prestigioso penalista Dr. Creus, ha dicho que: “El fundamento de la responsabilidad radica en que responde porque la acción se le puede reprochar por haber actuado con voluntad de desconocer el mandato protector del bien jurídico, sea porque directamente ha querido violarlo o por

8) Deberes de los sujetos mencionados en el punto anterior ante los requerimientos tendientes a realizar una verificación, requerir información con el grado de detalle que estime conveniente -de la inversión, disposición o consumo de bienes efectuado en el año fiscal, cualquiera sea el origen de los fondos utilizados (capital, ganancias gravadas, exentas o no alcanzadas por el tributo).

9) Suspensión o modificación, fundada y con carácter general, de aquellos requisitos legales o reglamentarios de naturaleza meramente formal, siempre que no afectare el control aduanero, la aplicación de prohibiciones a la importación o a la exportación o el interés fiscal.

10) Dictado de normas estableciendo requisitos con el objeto de determinar la lícita tenencia de mercadería de origen extranjero que se encontrare en plaza, a cuyo efecto podrán exigirse declaraciones juradas de existencia, estampillado, marcación de mercadería, contabilización en libros especiales o todo otro medio o sistema idóneo para tal fin.

11) Cualquier otra medida que sea conveniente de acuerdo con lo preceptuado en el primer párrafo del presente artículo, para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y control del comercio exterior a cargo del organismo.

²⁸ “Derecho Penal”. Parte General, 2da. ed., Hammurabi, 1999, pág. 168, citado por Juan Manuel Álvarez Echagüe, ob.cit., cap. III pág.115.

²⁹ De ello surge que el ciudadano puede saber que si su accionar es ajustado a derecho no será sancionado. En este mismo sentido Altamirano, “Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario N° 3, pág. 597 y Mir Puig Santiago, “Derecho Penal” Parte general, Barcelona, 1998, 5ta. ed., pág. 97, apartado 66.

haber aceptado violarlo, sea por no haber atendido como debió hacerlo, a la posibilidad de violarlo”.³⁰

Por ello, sólo quien ha obrado culpablemente puede ser sancionado, y siempre en la medida de su culpa, por lo cual nadie puede ser penado por el mero resultado obtenido y, por ende, cualquier pena que pretenda imponerse en desacuerdo con este principio será inconstitucional. Es decir, no puede sancionarse a un sujeto basándose en la responsabilidad objetiva, sino que debe indagarse y acreditarse que se actuó con culpa para sancionar a un sujeto, pues de lo contrario, ninguna sanción podrá establecerse.

Por su parte, la Corte Suprema ha fallado en la causa “Parafina del Plata S.A.”³¹ adhiriendo a lo sostenido por Jarach, señalando que “...la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención que omitió ingresar en término los importes retenidos a los réditos, no basta para configurar la infracción prevista por el artículo 45, segunda parte, de la Ley 11.683. Los artículos 45, 46 y 51 de la Ley 11.683, consagran el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”. Y reitera su criterio en la causa “Morillas Juan S.”, afirmando que, “... la Corte ha consagrado el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”.³²

³⁰ “Derecho Penal Parte General”, pág. 232.

³¹ Fallos 271:297 del 2-11-68. En el mismo sentido, CSN “Uzandizaga Perrone y Juliarena SRL c/ Fisco Nacional”, Fallos 303:1548 del 15-10-81 y, Cámara Nacional de Apel. en lo Contencioso Administrativo Federal, “Giacattoli S.A. c/ Estado Nacional”, sentencia del 4/4/95, Suplemento Jurisprudencia de Derecho Administrativo, La Ley, 4/9/95, pág. 62, comentado por Agustín Gordillo, “La culpa en la infracción administrativa”, quien sostiene que el mismo es correcto.

³² Impuestos LI-B-1510, sentencia del 8-6-93. En el mismo sentido, “Wortman Jorge A.”, Impuestos LI-B-1516. Posteriormente, en la causa “Pfizer SACI” agregó que “... si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede encuadrarse en la concreta y razonada aplicación de alguna causa admitida por el sistema penal vigente”, sentencia del 2 de julio de 1993, Impuestos LI-B-2117.

De esta manera analizando los supuestos contemplados en la RG 1814 que posibilitarían la denegación o quita del certificado fiscal para contratar notamos otra gran deficiencia, ya que la normativa no requiere en el sujeto contribuyente la concurrencia de la culpa o el dolo tornándose consecuentemente en inconstitucional.

Asimismo no es suficiente la comprobación de que el contribuyente revista de manera objetiva la calidad de deudor frente a los tributos nacionales, circunstancia que lo inhabilitaría para revestir la calidad de oferente, sino que es indispensable la concurrencia del elemento subjetivo a título de culpa o dolo, pues estamos frente a una verdadera sanción.

IV. D. Ne bis in idem.

Este principio impide que un sujeto sea sometido a doble o múltiple persecución penal por la realización de una misma conducta.

Para Alejandro Carrió, la garantía del ne bis in idem³³ se encuentra explícita en nuestra Carta Magna, pues la misma constituye una derivación del principio de la inviolabilidad de la defensa que establece el artículo 18 de ese cuerpo legal.³⁴

En cambio, para el Profesor Maier, “Nuestra Constitución Nacional no previó originariamente en forma expresa esta garantía. Sin embargo, con arreglo a su art. 33, según el cual la enunciación no es limitativa, se la ha reconocido como una de las garantías no enumeradas, pero que surgen del sistema republicano y del Estado de Derecho”,³⁵ postura con la cual coincidimos plenamente, aunque debo señalar, tal como él lo hace, que la misma se

Un criterio similar asume la Cámara Federal de Córdoba en la causa “Micron Fresar SRL s/ inf. ley 24.769”, sentencia del 15/11/02, aunque en el caso se trataba de una supuesta violación al art. 9º de la Ley Penal Tributaria, donde el tribunal ordenó revocar la sentencia de primera instancia que rechazaba el sobreseimiento solicitado, pues entendió que no se pudo acreditar el elemento subjetivo exigido para el caso, es decir, el dolo (PET recopilación 2002, pág. 567).

³³ Éste es el aforismo que se utiliza universalmente para describir el principio, más allá de que en nuestro país el mismo se conoce como “*non bis in idem*”.

³⁴ “Garantías constitucionales en el proceso penal”, Hammurabi, 3ra. edición, 1994, pág. 378. El autor desarrolla en esta obra de manera muy pormenorizada la evolución jurisprudencial de este principio, por lo cual, para quien desee profundizar su estudio, aconsejo remitirse al mismo, pues en el presente trabajo sólo se hace una breve descripción del principio.

³⁵ “Derecho Procesal Penal” cit., pág. 596.

encuentra receptada en el “Pacto de San José de Costa Rica”, tratado internacional sobre derechos humanos que ostenta categoría constitucional según establece el art. 75 inc. 22 de la Carta Magna.³⁶ En su artículo 8 inc. 4º, el mencionado tratado establece que: “El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a un nuevo juicio por los mismos hechos”.

Pero más allá de lo expuesto en los párrafos anteriores, el reconocimiento del principio como constitucional ha sido avalado por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en numerosos fallos,³⁷ aún cuando se ha mostrado en un primer momento reticente a reconocer su status constitucional.³⁸

El principio prohíbe el doble o múltiple juzgamiento por un mismo hecho, el cual se encuentra recogido en el art. 1º del Código Procesal Penal de la Nación, donde se establece que: “Nadie podrá ser juzgado por otros jueces que los designados de acuerdo con la Constitución y competentes según sus leyes reglamentarias, ni penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso y sustanciado conforme a las disposiciones de esta ley, ni considerado culpable mientras una sentencia firme no desvirtúe la presunción de inocencia de que todo imputado goza, ni perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho”.

Sostiene el Dr. Maier que el ne bis in idem viene a “...impedir la múltiple persecución penal, simultánea o sucesiva, por un mismo hecho...”.³⁹

La garantía que prohíbe la múltiple persecución penal impide no sólo la nueva aplicación de una pena por el mismo hecho (garantía material), sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra a través de un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sido por el mismo acto (garantía procesal), postura esta última que ha sido la que adopta actualmente la Corte

³⁶ En el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en su artículo 14, inc. 7º, se establece que: “Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país”.

³⁷ Fallos 292:202, 298:736. Más recientemente se ha pronunciado en ese sentido en la causa “Taussig”, Fallos 314:377, LL 1991-E-32.

³⁸ Fallos 248:232 y 250:274.

Suprema de Justicia de la Nación, es decir, participa de la denominada interpretación amplia del principio, ya que el mero padecer un nuevo proceso es una situación sumamente perjudicial para el sujeto.⁴⁰

Cotejando este principio de jerarquía constitucional y analizando sus corolarios afirmamos que la RG 1814 posibilita la doble persecución penal. Entendemos ello ya que, los supuestos inhabilitantes contemplados abarcan situaciones como ser deudor de tributos nacionales, o ser condenado en delitos reprimidos por la ley penal tributaria. De esta manera se desprende que el contribuyente no solamente podrá ser sancionado en base a todos los supuestos contemplados en la ley 11.686, así como también en la ley 24.769, sino que los mismos hechos reprimidos por esas leyes constituyen los supuestos inhabilitantes en base a los cuales se les denegara el certificado fiscal para contratar. Esto significa claramente una doble persecución penal al encontrarse reunidos los requisitos de identidad de sujeto, hecho y fundamento. La solución no puede ser otra ya que teniendo en cuenta la naturaleza penal del ilícito tributario, ello conlleva, que aplicar en forma conjunta una multa en base a la ley 11.683 y denegar al certificado por la misma conducta, es atentatorio del principio que prohíbe la multiplicidad de sanciones por un mismo hecho. A modo ejemplificativo la conducta del contribuyente de omisión de impuesto, originara una determinación de oficio con la imposición de una multa; estos dos supuestos permiten, según RG 1814 la denegación del certificado fiscal para contratar ya que presumiblemente el contribuyente no posee buena conducta fiscal, vulnerándose de este modo la garantía constitucional analizada en este apartado.

IV. E. Derecho de ejercer actividad económica lícita. Razonabilidad de su limitación.

Cabe reiterar que para determinados contribuyentes es de suma importancia poder ejercitar su actividad económica ofreciendo servicios o bienes

³⁹ “Derecho Procesal...” cit., pág. 602, con cita de Fallos 298:736, opinión del Procurador General en pág. 745.

⁴⁰ Cfr. Corte Suprema “Oscar J. Plaza y otros”, Fallos 308:84; “Jorge F. Taussing”, Fallos 314:377 y; “Polak”, Fallos 321:2826, entre otros.

que por sus particularidades son requeridos en mayor medida por al Administración Nacional Centralizada o Descentralizada vía licitación o contratación directa. Para estos sujetos, que si bien no son la mayoría de los contribuyentes, la denegación del certificado constituye un acto de suma gravedad y fuente de numerosos e importantes perjuicios económicos no revisable de la manera que lo exige la constitución nacional ante el poder judicial. En este sentido y teniendo en cuenta esas particularidades, además de las garantías referidas anteriormente, esta en juego el derecho constitucional de ejercer actividad económica lícita (art. 14 de la CN).⁴¹ Si bien no hay derechos absolutos ya que se encuentran limitados por el bien común o por el interés superior de la comunidad, las restricciones a las garantías constitucionales no deben ser irrazonables o arbitrarias. En numerosos fallos la CSJN ha dicho que una ley es irrazonable cuando emplea medios no proporcionados a los fines que se propone alcanzar, alterando el derecho que pretendió reglamentar.⁴²

Podemos decir que la RG 1814 ha tenido por finalidad controlar el cumplimiento de la normativa tributaria formal y material, además de inducir al contribuyente a regularizar su situación, reglamentando al tal fin el derecho de ejercer actividad económica lícita, protegiendo en última instancia la renta fiscal. Cabe reseñar que la AFIP dispone de los más variados medios legales para tutelar la renta fiscal (por ejemplo el art. 92 de la ley 11.683, toda la variada gama de medidas cautelares, el sistema sancionatorio penal tributario).

Entendemos, que supeditar el otorgamiento del Certificado Fiscal para ser oferente de la Administración Pública al cumplimiento de la normativa fiscal parece un tanto excesivo o desproporcionado. Es excesivo porque si el contribuyente efectivamente adeuda impuestos, será pasible del procedimiento de determinación de oficio y de una multa, cuestiones que tienen a reparar el incumplimiento de la norma fiscal y resguardar la renta fiscal, por lo que la quita

⁴¹ Para profundizar el análisis sobre la protección del derecho a ejercer actividades económicas lícitas, recomendamos el excelente trabajo del Dr. Gustavo Naviera de Casanova, "Tributación y derechos humanos: posibles vinculaciones con los derechos de trabajar y ejercer industria lícita. Armonías y fricciones producidas por los fines no recaudatorios de los tributos, en Casas (coord.), "Derechos humanos y tributación", "Revista jurídica de Buenos Aires", 2001, p. 413 y siguientes.

⁴² Fallos 150:419; 98:20

del certificado constituye un medio irrazonable o arbitrario teniendo en cuenta la finalidad pretendida (art. 14 y 28 de al CN).

En otros términos, entendemos como reprochable la presión que se ejerce sobre el contribuyente que, si desea poseer el certificado para poder ser oferente, tiene que aceptar las inconductas fiscales detectadas por AFIP, suscribiendo planes de facilidades de pagos.

El medio elegido por AFIP es tan arbitrario que tutelar las rentas fiscales y el patrimonio Estatal de esa manera permitiría la contratación de “contribuyentes de buena conducta” que representen una “oferta menos conveniente” e impedir consecuentemente un ahorro que favorezca a toda la población al sancionar a un contribuyente que hubiera brindado una mejor oferta.

Cabe relacionar lo expuesto en este acápite con el decisorio de la CSJN (Fallos 319: 1934) en la causa “José Manuel Irizar c/ Provincia de Misiones”, sentencia del 12 de Septiembre de 1996, donde se declaró la inconstitucionalidad de una ley de la mencionada provincia que supeditaba la obtención de la guías forestales para la circulación de los productos obtenidos de la tala de bosques, a que el contribuyente acreditara haber pagado todas las obligaciones provinciales referidas a los impuestos y tasas que afectaban las tierras de la explotación. En este caso, tal como lo señala el Dr. José Casás⁴³, el procedimiento para la obtención de la guía forestal operaba en si mismo como una causa de ingresos fiscales o como modo de controlar el pago de los mencionados tributos, imposibilitando al actor el ejercicio de su actividad industrial lícita (art. 14 CN).

Aquí ocurre algo muy similar, con el agravante que lo dispone un decreto, que supedita la posibilidad de ser oferente del Estado Nacional y consecuentemente ejercer actividad económica lícita a que el contribuyente detente buena conducta fiscal, exceptuándose como supuesto inhabilitante la suscripción por parte de aquel de un plan de pagos. De esta manera vemos como el procedimiento para la obtención del Certificado Fiscal opera en si mismo

⁴³ Casas José O. "Tratado de la Tributación" Ed. Astrea, Año 2003, Tomo I, Vol I, pág. 351.

como una causa de ingresos fiscal –suscripción de un plan de facilidades- o como un modo de controlar el cumplimiento fiscal de contribuyente.

Concluyendo, reiteramos una vez mas que ante determinados casos concretos, la normativa que creó y reguló el certificado fiscal colisionaría con el derecho constitucional de ejercer actividad económica lícita (art. 14 CN), limitándolo de modo irrazonable o arbitrario teniendo potencialidad de caer en inconstitucionalidad (art. 28 CN).

V.-Remedios procesales.

Hicimos referencia que la solicitud del certificado es a pedido de parte. Una vez que el contribuyente lo solicita, el juez administrativo decide su procedencia teniendo en cuenta las inhabilidades mencionadas en el p. II de este trabajo.

Ante una decisión negativa para el contribuyente, el mismo munido de las pruebas que intente valerse puede recurrir dicho acto en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683, teniendo en cuenta que así lo dispone expresamente la RG 1814. Por supuesto que en virtud del art. 12 de la ley de Procedimientos Administrativos (Ley 19.549) dicho acto denegatorio tiene presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, por lo cual este recurso comúnmente denominado “recurso de apelación ante el director general” es poco eficaz ya que los efectos del acto denegatorio o inhabilitante no se suspenden.⁴⁴

La resolución de este recurso agota la vía administrativa, pudiendo el contribuyente impugnar judicialmente dicha resolución (art. 23, 25 de la ley 19.549) ante los Juzgados Nacionales en lo Contencioso Administrativo Federal en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires y los Juzgados Federales territorialmente competentes, en el resto del país. Teniendo en cuenta que el juicio ordinario no tiene la celeridad necesaria para el tema en análisis, una

⁴⁴ Sin perjuicio de ello, el contribuyente puede solicitar en esta instancia la suspensión de los efectos del acto cuando existan razones de interés público que así lo justifiquen, para evitar perjuicios graves al interesado, cuando se alegare una nulidad absoluta, todo ello conforme lo habilita el art. 12 parr. 2º, ley 19.549.

buena alternativa, antes de agotar la vía administrativa, sería la solicitud ante el Poder Judicial de una medida cautelar autónoma en los términos de los arts. 230, 232, 195, del CPCCN, art. 12 ley 19.549 tendiente a obtener el certificado fiscal mientras transcurre el procedimiento administrativo. Claro que para que sea viable debe haberse recurrido en base al art. 74 dec. reglamentario de la ley 11.683, el acto administrativo denegatorio y estar pendiente de resolución.

Agotada la vía administrativa, otra opción sería, interponer el recurso contra el acto denegatorio ante el Tribunal Fiscal de la Nación en base al art. 159 inc. b, cuando se refiere a la competencia del tribunal en multas y *sanciones de otro tipo*.⁴⁵ Si bien tenemos conocimiento de un único precedente del Tribunal Fiscal que se declaró incompetente ante un caso llevado a su decisión,⁴⁶ entendemos que no constituye un antecedente a referenciar ya que la declaración de incompetencia se basó en la imposibilidad del órgano jurisdiccional de analizar el decaimiento de un plan de facilidades de pago. Por lo tanto, entendemos como atinente recurrir a la vía de dicho Tribunal ya que puede representar una opción eficaz para la tutela de los derechos del contribuyente, ya que a nuestro juicio la denegatoria o quita del certificado constituye una verdadera sanción penal.

Otra vía ante el poder judicial puede ser la presentación de una acción declarativa de inconstitucionalidad (art. 322 CPCCN) con basamento en lo referenciado en el apartado III, cuando el caso concreto justifique dicha sanción sobre algún aspecto de la RG 1814, acompañada de una medida cautelar que asegure un rápido otorgamiento del certificado fiscal.

Con respecto al amparo (art. 43 CN), al ser una vía excepcional que procedería ante la emisión de un acto administrativo manifiestamente arbitrario, entendemos que solo en ciertas circunstancias dicha vía sería

⁴⁵ ARTICULO 159 — EI TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer:
b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.

⁴⁶ Tecnic Limp. SA., Sala C, del 04/11/2005.

procedente, obviamente también acompañado de una medida cautelar que asegure el rápido otorgamiento del certificado.

VI.- Conclusión.

A poco de indagar que calificativo jurídico tiene el acto administrativo denegatorio del certificado, nos parece que constituye una verdadera sanción penal encubierta o indirecta. Esta conclusión es de grave importancia, ya que al corresponderle el calificativo de sanción operarían las garantías penales del contribuyente.

El análisis realizado en este artículo se justifica ya que la normativa que dio origen y que regula todo lo atinente al Certificado fiscal para contratar –RG 1814- no considera que la denegación o quita del mismo configure una verdadera sanción de naturaleza penal, vulnerándose las distintas garantías constitucionales analizadas, como son la aplicación de una pena sin juicio previo, la defensa en juicio, el principio de legalidad, la titularidad del poder de policía, el principio de culpabilidad, ne bis in idem y el derecho de ejercer actividad económica lícita.

Serán los contribuyentes los que optaran por la vía procesal que consideren más apropiada para tutelar sus derechos. Derechos estos que siempre es útil traer a colación ante las normativas que parecen obviarlos.

Fin.