

TÍTULO:	APUNTES EN TORNO A LA AMNISTÍA FISCAL Y EL DEBER DE INFORMAR. RESOLUCIÓN GENERAL 4816, ARTÍCULO 59
AUTOR/ES:	Iglesias Araujo, Fabiana; Coronello, Silvina É.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLIII
PÁGINA:	-
MES:	Noviembre
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

**FABIANA IGLESIAS ARAUJO
SILVINA É. CORONELLO**

APUNTES EN TORNO A LA AMNISTÍA FISCAL Y EL DEBER DE INFORMAR. RESOLUCIÓN GENERAL 4816, ARTÍCULO 59

En los últimos meses, muchos contribuyentes han recibido intimaciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en relación a las amnistías fiscales dispuestas por las leyes [27541](#) y [27562](#), que consisten en no persecución, *quita de intereses y eximición de sanciones* para contribuyentes que cumplieran con obligaciones fiscales vencidas, declararan deuda fiscal o repatriaran fondos del exterior.

En efecto, la ley 27541⁽¹⁾.⁽²⁾ establece que *"las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 30 de noviembre de 2019, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha"*⁽³⁾. También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la mencionada entrada en vigencia". El plazo luego fue ampliado por la ley 27562.⁽⁴⁾

Vemos que, legalmente, se estableció la condonación de pleno derecho tanto de intereses como de sanciones. En tal sentido, la condonación legal se produce *ipso iure*, lo cual implica que resulta operativa sin que sea necesario que ocurra ningún evento adicional.

Sin embargo, la AFIP, a través del dictado de la [resolución general 4816](#)⁽⁵⁾, pretende establecer un evento adicional: el cumplimiento de un régimen de información, como requisito limitador de la normativa legal que reglamenta.

En efecto, el artículo 59 de la resolución general 4816 establece un régimen de información en los términos siguientes:

“Los sujetos que adhieran al presente régimen deberán informar, con carácter de declaración jurada, los socios, accionistas y/o similares, titulares de por lo menos el treinta por ciento (30%) del capital social y/o similar, a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27562, a través del servicio denominado ‘Régimen de información. Ley N° 27.562’ disponible en el sitio web institucional (<http://www.afip.gob.ar>).

Adicionalmente, los sujetos alcanzados por el requisito de repatriación dispuesto por el artículo 8 de la ley 27541 y sus modificaciones deberán informar con carácter de declaración jurada, el monto total de los activos financieros situados en el exterior que posean a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27562.

A esos fines, los contribuyentes que efectúen la adhesión deberán adjuntar en formato .pdf, un informe especial extendido por contador público independiente matriculado encuadrado en las disposiciones contempladas por el Capítulo V de la resolución técnica (FACPCE) 37, encargo de aseguramiento razonable, con su firma certificada por el consejo profesional o colegio que rija la matrícula, quien se expedirá respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad de los activos financieros situados en el exterior.

I - SUJETOS OBLIGADOS

En su primer párrafo, el artículo 59 exige que quienes adhieran al régimen de amnistía fiscal deberán informar los socios, accionistas o similares, titulares del 30% del capital social a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27562, es decir, al 26/8/2020, y en su segundo párrafo agrega como obligados a informar a los sujetos alcanzados por el requisito de repatriación.

Ahora bien, la garantía contenida en el artículo 19 de la Constitución de la Nación Argentina establece: *“Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.*

Por lo tanto, cualquier intento de la AFIP de limitar o condicionar los beneficios de la ley 27562 a las personas jurídicas que no posean ningún socio titular del 30% de capital social y/o similar, o a otro tipo de sujetos, como personas humanas o asociaciones, que no estén obligados a repatriar fondos, es improcedente, por pretender que un sujeto no consignado en la norma legal como obligado deba dar cumplimiento a sus disposiciones. De manera tal que constituye un claro exceso reglamentario.

En este sentido, la doctrina ha señalado: *“Se podría interpretar que quienes no tienen socios no deben cumplir con el régimen de información excepto que estén obligados a repatriar. Esta interpretación sería la más razonable conforme la normativa ya transcrita. Por ejemplo, las personas humanas. Estos sujetos no poseen socios, motivo por el cual no encuadran en el primer párrafo del artículo 59 y tampoco están obligados a repatriar, motivo por el cual no tienen la obligación prevista en el segundo y tercer párrafo del artículo 59”.*⁽⁶⁾

Es dable recordar que las resoluciones generales son normas propias del derecho tributario y su cumplimiento resulta obligatorio tanto para los administrados (o contribuyentes), como para la propia Administración Fiscal. De este modo, el Fisco debe atenerse a ellas, no pudiendo exigir mucho más allá de lo que dichas resoluciones generales dicten. Y este es un tema importante, dado que en ocasiones pueden presentarse casos en los cuales se les exija a las compañías requisitos que tampoco están previstos reglamentariamente, lo cual constituye un exceso en el poder discrecional que tiene el Fisco.⁽⁷⁾

II - EXCESO REGLAMENTARIO. REQUISITOS ADICIONALES

Importantes antecedentes demuestran que el Fisco no puede, so pretexto de reglamentar una ley, agregar requisitos que condicionen o impidan el ejercicio de un derecho, como pretende en la resolución bajo análisis.

Así lo ha decidido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Dyctel Infraestructuras de Telecomunicaciones SA", en cuya sentencia del 9/6/2015 consideró inaplicable la exigencia incorporada mediante una resolución general emitida por la AFIP que no estaba prevista en la ley reglamentada, en tanto el Fisco Nacional no estaba facultado a impedir el ejercicio del derecho que el ordenamiento legal confería al contribuyente. ⁽⁸⁾

Dicho criterio fue ratificado por el Alto Tribunal en la sentencia dictada en la causa "Rina Iberia SL Suc. Argentina", del 28/6/2022, al declarar la inconstitucionalidad de una resolución general de la AFIP que para obtener un beneficio impositivo incorporó requisitos que no están previstos en la ley. Para así decidir, ha señalado que las potestades de reglamentación en consonancia con el artículo 99, inciso 2), de la Constitución Nacional pueden y deben ser ejercitadas cuando lo considere conveniente y preciso, pero sin producir excepciones reglamentarias ni desnaturalizar -ni mucho menos eliminar- el derecho constitucionalmente reconocido a los administrados; que cuando una disposición reglamentaria desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu y finalidad, ello contraría el principio de jerarquía normativa y configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo. ⁽⁹⁾

En consecuencia, la AFIP excede sus potestades reglamentarias al supeditar la condonación legal de pleno derecho establecida en la misma al cumplimiento de deberes formales adicionales.

Por otra parte, la AFIP carece de potestades para modificar una norma penal; y las sanciones tributarias tienen raigambre penal, ya que son acciones con finalidad punitiva y correctora que el Estado le impone a quien realice una acción típica, lesionando un bien del que gozaba la sociedad en su conjunto.

Si tenemos en cuenta que la determinación de una sanción tiene naturaleza penal, su condonación también, y es por esto que afirmamos que la AFIP no tiene potestad para reglamentar la condonación de una deuda o de una multa como lo pretende con el dictado del artículo 59 de la resolución general 4816, por violar la tipicidad y legalidad estricta en materia penal, y ello así puesto que establece sin ley exigencias para el ejercicio de derechos; y pretende establecer sanciones impropias como la pérdida de los beneficios de la ley de amnistía fiscal.

Cabe recordar que, según la enciclopedia jurídica, "de pleno derecho" es una frase mediante la cual se significa que un efecto jurídico se produce por expresa disposición y fuerza de la ley, independientemente de la voluntad de las personas y sin requerir el cumplimiento de formalidades previas. ⁽¹⁰⁾

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la sentencia dictada el 6/8/2020, en la causa "Bunge Argentina SA", consideró desacertado sujetar la procedencia de la condonación de pleno derecho al cumplimiento de requisitos previstos para el acogimiento de la moratoria. ⁽¹¹⁾

En igual sentido, nuestros tribunales, en la sentencia dictada el 10/6/2021, en la causa "Telcom Ventures de Argentina SA", han considerado que la condición de repatriación a la que refiere el artículo 8 de la ley 27541 no se encuentra establecida para la condonación de las multas. ⁽¹²⁾

El mentado criterio fue aplicado por el Tribunal Fiscal de la Nación el 7/3/2022 en la causa "Smurfit Kappa de Argentina"⁽¹³⁾ y el 12/5/2022 en la causa "Roca Argentins SA"⁽¹⁴⁾ al revocar una sanción de multa debido a que la condonación legal es automática y no puede la AFIP exigir el cumplimiento de los requisitos establecidos, vía resolución general reglamentaria, para los casos de regularización de deuda, toda vez que esa no fue la intención del legislador ni corresponde a la esencia de la condonación de pleno derecho.

Surge, con meridiana claridad, la imposibilidad del Fisco de modificar la norma penal a través de una resolución general reglamentaria.

Incluso, en el caso de que el Fisco pretendiera aplicar tal sanción, debería analizarse el tipo subjetivo y el principio rector que asiste al administrado, el informalismo, aspectos que abordarnos más adelante en este mismo trabajo.

III - VIGENCIA

En el supuesto de que, a pesar de todo lo señalado, el Fisco pretendiera cuestionar la validez de un acogimiento a los beneficios fiscales, por la falta de cumplimiento del régimen de información, el contribuyente debería considerar la validez del condicionamiento reglamentario en cuanto al aspecto temporal, ya que una resolución general reglamentaria no puede ser aplicada en forma retroactiva.

La ley 27541 quedó operativa originalmente desde el día 17/2/2020 y fue reglamentada por la resolución general (AFIP) 4667. La resolución general 4816, que intenta imponer un nuevo requisito de validez para la adhesión, fue publicada el 16/9/2020.

En este sentido, de conformidad con el artículo 7 del decreto 618/1997, las resoluciones generales reglamentarias entrarán en vigor desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial, salvo que ellas determinen una fecha posterior, y regirán mientras no sean modificadas por el propio Administrador Federal o por el Ministerio de Economía.

En un estado de derecho prima el principio de seguridad jurídica tutelando la certidumbre sobre los derechos y sobre las obligaciones, debiendo entenderse que una nueva legislación no puede volver sobre situaciones o relaciones jurídicas ya terminadas ni sobre efectos ya producidos de situaciones o relaciones aún existentes.

Es decir, el Fisco no podrá exigir el régimen de información de la resolución general 4816 por las presentaciones realizadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la dicha resolución, es decir, presentadas hasta el 16/9/2020.

IV - EL INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE INFORMAR. MULTA FORMAL

El incumplimiento del requisito del artículo 59 de la resolución general 4816 podría implicar para un contribuyente afrontar la apertura de un sumario por el incumplimiento al deber formal, conforme lo dispuesto por el artículo 39 de la ley 11683, pero en ningún caso la pérdida de los beneficios otorgados por las leyes de amnistía fiscal.

Ahora bien, para que resulte aplicable una sanción, el Fisco debe demostrar la responsabilidad del contribuyente, es decir, la conducta culposa o dolosa asociada a la materialidad del incumplimiento, aspecto que, en el supuesto del artículo 59 de la resolución general 4816, puede resultar difícil de probar.

En efecto, la AFIP determinó que la declaración informativa exigida sea presentada a través del micrositio www.afip.gov.ar, únicamente hasta el 30/6/2022, a través del servicio denominado "Régimen de Información. Ley N° 27.562".⁽¹⁵⁾

Pasada esa fecha, el servicio fue desactivado, imposibilitando a quienes quieran cumplir con su presentación pero no pudieron hacerlo hasta la fecha indicada, aunque el plazo estuviera vencido, a fin de poner de relieve su voluntad de informar, incluso antes de ser intimados.

Por lo tanto, la falta de presentación no resultaría imputable al contribuyente; razón por la cual el contribuyente no debería ser sancionado dada la ausencia del elemento subjetivo del tipo sancionatorio. La imposibilidad de presentar en forma extemporánea le es atribuible exclusivamente al Fisco.

Al respecto, cabe tener presente que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1968, en la causa "Parafina del Plata", ha señalado que *"la norma consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente"*.⁽¹⁶⁾

Dicho criterio fue ratificado el 15/10/1981 en la causa "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL" al afirmar: *"En materia tributaria es también aplicable el principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente"*.⁽¹⁷⁾

En igual sentido, se expidió en la causa "Buombicci, Neli Adela", en cuya sentencia del 8/6/1993 sostuvo: *"En cuestiones de índole sancionatoria rige el criterio de la personalidad de la pena, que en su esencia responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente"*.⁽¹⁸⁾, entre muchos otros precedentes.

De manera tal que la aplicación de una sanción resultaría improcedente por no configurarse el elemento subjetivo requerido por el tipo sancionatorio.

Informalismo

La pretensión del Fisco de aplicar una sanción resultaría, además, irrazonable debido a la vigencia del principio del informalismo en favor del administrado, previsto por la ley 19549, supletoriamente aplicable en materia tributaria.

La ley ha estatuido expresamente el principio del informalismo a favor del administrado, excusando a los interesados de la inobservancia de exigencias formales no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente. Se constituye así en principio general de todo el procedimiento administrativo aunque no se trate de un procedimiento recursivo.⁽¹⁹⁾

Si tenemos en cuenta que este régimen de información viene a reglamentar una ley de amnistía fiscal, esta falta de presentación no es esencial, motivo por el cual podría ser subsanada con posterioridad y a requisito del Fisco; no se trata en este caso de un régimen de información que se establece con la finalidad de conocer los hechos imponibles o cuantificar una obligación propia o de un tercero, como tantos otros que se encuentran vigentes, en este caso, es solo un requisito, no vinculado a estos extremos, por lo que claramente puede considerarse no esencial y susceptible de ser regularizado con posterioridad.

En otras palabras, del análisis de la resolución general 4816, podemos afirmar que cumplir o no con el régimen de información de su artículo 59 no puede conmovir la amnistía fiscal legalmente otorgada, y un requisito de este tenor debería poder ser subsanado por el contribuyente a requerimiento del Fisco.

Por supuesto que para que esto resultara posible, la AFIP debería rehabilitar el subsistema para que los contribuyentes pudieran cumplir con el requisito de presentación.

V - REQUISITO DE ADHESIÓN

Nos preguntamos si puede considerarse válida la adhesión al plan de pagos de quienes no cumplieron con la presentación de la declaración jurada informativa establecida por el artículo 59 de la resolución general 4816.

La cuestión pasa por determinar si al momento de adherir a los beneficios de las leyes 27541 y 27562 era realmente un requisito de adhesión. Por un lado, si la presentación es anterior al 16/9/2020 el contribuyente no necesita hacerse esta pregunta, de acuerdo con lo considerado en el título "Vigencia" de este trabajo.

Con relación a las presentaciones posteriores, debe tenerse en cuenta que el artículo 1 de la resolución general 4816 indica: *"Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentran a cargo de esta Administración Federal, a fin de adherir al régimen de regularización de obligaciones impositivas, de la seguridad social y aduaneras establecido por el Capítulo 1 del Título IV de la ley 27541 y sus modificaciones, deberán cumplir las disposiciones y requisitos que se establecen en la presente"*.

Sin embargo, la adhesión fue materialmente posible sin cumplir con el régimen de información a través del micrositio www.afip.gov.ar al régimen de beneficios, ingresando al subsistema "Mis facilidades".

Adicionalmente, en el artículo 5 de la resolución general 4816 se establecen los requisitos para la adhesión, sin realizar ninguna mención al artículo 59. Tampoco se lo menciona en el Capítulo 6, que regula el procedimiento para la adhesión.

La generalidad y vaguedad a la referencia de "los requisitos" del Capítulo 4 de la resolución para la aceptación de los planes la encontramos en el artículo 38, que dispone: ***"Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 7 de esta resolución general, la solicitud de adhesión (38.1.) al presente régimen no podrá ser rectificada y se considerará aceptada con la generación sistémica del acuse de recibo de la presentación, siempre que se cumplan en su totalidad las condiciones y los requisitos previstos en esta resolución general. La inobservancia de cualquier condición y/o requisito determinará el rechazo del plan propuesto independientemente de la etapa de cumplimiento de pago en el cual se encuentre"*** (el destacado nos pertenece).

El objetivo de una resolución general es reglamentar la ley y posibilitar su cumplimiento por parte de los contribuyentes. Lejos, entonces, la posibilidad de admitir que en el Capítulo 6, bajo el título "Régimen de información", la resolución general 4816 establezca un requisito de cumplimiento obligatorio para todos los contribuyentes comprendidos, sin que el mismo haya sido señalado como tal en el artículo correspondiente a requisitos. Y mucho menos que su inobservancia importe la cancelación del beneficio legalmente establecido.

En todo caso, los contribuyentes que hubieran debido presentar la declaración jurada informativa y no lo hubieran hecho estarían incumpliendo un régimen de información por el cual serían susceptibles de las sanciones establecidas por los artículos 38.1 y 39.1 de la ley 11683. Y la AFIP debería rehabilitar la posibilidad de presentación para el caso que, una vez intimado, el contribuyente pudiera dar cumplimiento a lo que se le requiera. Pero la adhesión al plan debe entenderse cumplida con el acuse de adhesión emitido por el sistema.

VI - EL RECHAZO A LA ADHESIÓN. VÍA RECURSIVA

En función a lo establecido por el segundo párrafo del artículo 38 de la resolución general 4816, la AFIP podría resolver el rechazo del plan oportunamente admitido. Mientras que el artículo 21 de la misma resolución establece: *"El rechazo de la adhesión al régimen por incumplimiento de los requisitos fijados en la ley 27541 y sus modificaciones y/o en esta reglamentación, producirá la reanudación de las acciones penales y el inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la aludida ley"*.

Dicho rechazo es un acto de la AFIP que debe cumplir con todos los requisitos de los actos administrativos -conforme L. 19549, como la motivación, entre otros- y ser notificado al contribuyente para ser válido.

Este acto administrativo -rechazo de adhesión- es apelable ante el Tribunal Fiscal de la Nación, toda vez que, conforme al artículo 144 de la ley 11683, el TFN entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplique la AFIP. Y este rechazo conlleva una sanción.

Por ende, bajo ninguna circunstancia resulta admisible que la Administración Fiscal pretenda poner en práctica las consecuencias de un acto administrativo, que es recurrible, y cuyo recurso tiene efecto suspensivo, sin notificar al contribuyente ni darle la posibilidad de defenderse y hacer valer sus derechos. Como ocurre actualmente, que pese a no notificarle el rechazo a la adhesión, el Fisco abre sumarios tendientes a aplicar las multas del artículo 45 por los períodos incluidos en el plan, y no acepta como prueba la condonación, si el contribuyente no aporta la constancia de cumplimiento del plan de facilidades. O en otros casos, el área Recaudaciones de la AFIP no permite el cierre de una ejecución fiscal sin el pago de los intereses condonados por las leyes 27541 y 27562, si el contribuyente no aporta dicha constancia.

Vemos con preocupación que el accionar de la Administración vulnera el derecho de defensa y debido proceso, así como también el derecho a la tutela judicial efectiva consagrados en los artículos 18 y 75, inciso 22), de la Constitución Nacional.

Notas:

(1) Art. 12

(2) La L. 27541 fue publicada en el BO el 23/12/2019, modificada por la L. 27562 y prorrogada por L. 27653

(3) El art. 6, L. 27653 dispone: *"A los efectos de la ampliación prevista por el artículo anterior, resultarán de aplicación todas las disposiciones previstas en la ley 27541, de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública, y modificada por la ley 27562, con las siguientes excepciones y/o consideraciones ... e) El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31 de agosto de 2021"*

(4) La L. 27562 fue publicada en el BO el 26/8/2020

(5) La RG (AFIP) 4816 fue publicada en el BO el 16/9/2020

(6) Domínguez, Sebastián: ["Moratoria ampliada 2020: la AFIP habilitó el régimen de información. Otro aspecto conflictivo"](#) - ERREPAR - noviembre/2020 - Cita digital EOLDC102500A

(7) Amaro Gómez, Richard L.: ["¿Puede el Fisco exigir más requisitos de los normados a un contribuyente para convalidar un derecho legal?"](#) - PAT - XXIV - enero/2018 - Cita digital

EOLDC098111A

(8) Fallos: 337:123

(9) Fallos: 345: 533 (ratificando 303:747; 322:752; 326:928 y 3521; 327:4932, entre otros)

(10) www.encyclopedia-juridica.com/d/de-pleno-derecho/de-pleno-derecho.htm

(11) Fallos: 343:702

(12) "Telcom Ventures de Argentina SA" - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 10/6/2021

(13) "Smurfit Kappa de Argentina SA" - TFN - Sala D - 7/3/2022

(14) "Roca Argentins SA" - TFN - Sala B - 12/5/2022

(15) Obsérvese que hasta el nombre del servicio que debían utilizar los contribuyentes nos da la razón en cuanto a nuestras apreciaciones vinculadas a la vigencia de esta obligación, previo al dictado de la prórroga del plazo original

(16) Fallos: 271:297 ratificado en numerosos precedentes

(17) Fallos: 303:1548

(18) Fallos: 316:1190

(19) Hutchinson, Tomás: "Ley nacional de procedimientos administrativos" - Ed. Astrea - Bs. As. - 1997 - T. 1 - pág. 28