

IMPUESTOS

PRÁCTICA PROFESIONAL

 INCLUYE
VERSIÓN DIGITAL

Director General
HUMBERTO J. BERTAZZA

Coordinador
ALBERTO BALDO

TRIBUTARIO NACIONAL | TRIBUTARIO PROVINCIAL
Y MUNICIPAL | ACTUACIÓN PROFESIONAL

ISSN 2545-7950

JULIO 2023 | Nº 152

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

Inconstitucionalidad de los “Estados Administrativos de la CUIT”

Gerardo Lisanti (*)

En el artículo se analiza cuáles son los estados administrativos de la CUIT, sus causas y las implicancias operativas que ocasionan a los contribuyentes.

I. Introducción

Mediante el presente artículo, buscaremos comprender que son los “Estados Administrativos de la CUIT” (de aquí en adelante EAC) y los efectos que cada uno de ellos produce sobre la operatoria económica de los contribuyentes. Además, realizaremos un análisis normativo basado en el Cód. Civ. y Com., la ley 11.683 de Procedimiento Tributario (de aquí en adelante LPT), el dec. 618/1997 y la Constitución Nacional, a fin de determinar la posible inconstitucionalidad que representan los EAC y la cancelación de la CUIT.

II. Qué son los EAC?

Los EAC son distintos niveles de acceso y utilización de los servicios que la AFIP ofrece en su portal de internet a los contribuyentes mediante acceso con clave fiscal. Aquellos surgen de una evaluación de tipo “sistémico”, es decir realizada de manera automatizada por los sistemas informáticos del fisco, sin ningún tipo de intervención humana y por ende íntegramente basados en Inteligencia Artificial (IA).

Dicha evaluación, tiene en cuenta diversos incumplimientos e inconsistencias de los contribuyentes, los cuales determinan

cual será el estado que en definitiva se le asigne.

III. Tipos de EAC

Existen tres [3] tipos de EAC a saber: Activo, Limitado e Inactivo. El estado *activo*, permite al contribuyente utilizar la totalidad de los servicios del portal de AFIP, sin restricción de ninguna índole. El estado *limitado*, solo posibilita ingresar a servicios mínimos, entre los que se encuentran aquellos indispensables para solucionar los inconvenientes que según el fisco determinaron dicha limitación; uno de estos servicios mínimos debería ser “Presentaciones Digitales”, a fin de permitir al contribuyente realizar presentaciones y peticiones ante la AFIP para intentar recuperar el estado activo⁷. El estado *inactivo*, no autoriza a utilizar ningún servicio, es decir bloquea totalmente la utilización del portal de AFIP, por lo cual el contribuyente debería concurrir personalmente a la agencia que le corresponda a fin de solucionar los inconvenientes.

Entre las indeseables consecuencias directas que los estados limitado e inactivo provocan a los contribuyentes, se encuentra la suspensión provisional de la utilización de los servicios con clave fiscal ante el portal de la AFIP.

Vale la pena mencionar que hoy en día, prácticamente la totalidad de los trámites y gestiones ante la AFIP se realizan mediante su plataforma digital, por lo cual cualquier tipo de limitación a su uso por más míni-

(*) Master en Economía del Desarrollo y la Cooperación Internacional. Master en Economía y Finanzas Internacionales (Università di Roma Tor Vergata). Contador público (UBA). Diploma al Mérito Académico *Magna Cum Laude*. Abogado (UNLZ). Consultor y asesor de empresas y emprendedores.

ma que sea, ocasiona tremendos trastornos a sus usuarios tales como no poder efectuar la presentación de declaraciones juradas, impedimentos para poder emitir facturas e imposibilidad de confeccionar planes de pagos, solo por mencionar algunos.

IV. Causales de limitación de los EAC

Son diversas las causas que limitan los EAC, las cuales son relevadas por el control sistémico de AFIP, entre las que encontramos las siguientes: a) no registren altas en impuestos o regímenes; b) no hayan presentado declaraciones determinativas de impuestos desde el 1 de enero del año inmediato anterior; c) habiendo presentado declaraciones juradas vencidas desde el 1 de enero del anteuúltimo año, no hayan declarado: ventas y/o compras en el impuesto al valor agregado; ventas, ingresos o gastos en el impuesto a las ganancias; trabajadores activos; d) se encuentren dentro de la base de datos de la AFIP de “contribuyentes no confiables”, es decir aquellos que según criterio del fisco, presenten inconsistencias en relación a la nómina de trabajadores registrados.

Por su parte, se encuentran excluidos de los controles referidos a los EAC, quienes hayan dado de baja todos sus impuestos y/o regímenes al 1 de enero del año inmediato anterior, siempre que se trate de: Sociedades regidas por la Ley General de Sociedades y Contratos de Colaboración Empresarial (Uniones Transitorias de Empresas, Agrupaciones de Colaboración Empresarial y Consorcios de Cooperación).

La exclusión del relevamiento antedicho, será procedente excepto que: a) no se hubieran presentado declaraciones juradas durante 3 períodos fiscales consecutivos en el caso que fueran anuales o 36 períodos consecutivos en el caso que fueran mensuales; b) se haya cancelado la inscripción como empleador por no haber presentado declaraciones juradas de aportes y contribuciones de la seguridad social durante los últimos 24 meses; c) no cuente con trabajadores activos registrados; d) en el caso de

personas físicas, cuando se cancele la inscripción en régimen de jubilación de trabajadores autónomos y/o la totalidad de los impuestos incluido el monotributo; e) auto quiebra declarada judicialmente.

V. Cancelación de la CUIT

Quizás la más perniciosa de las sanciones establecidas por la AFIP sea la cancelación de la CUIT. Al igual que la limitación de los EAC, este proceso depende de sistemas automatizados de IA, y recae exclusivamente sobre las sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades y los Contratos de Colaboración Empresarial.

El fisco procede a cancelar la CUIT de los contribuyentes antedichos cuando: a) a la fecha de la evaluación el contribuyente no se haya dado de alta en impuestos o regímenes; b) no hubiere presentado declaraciones juradas determinativas de impuestos desde el 1 de enero del año inmediato anterior a la fecha de evaluación; c) habiendo presentado declaraciones juradas en dicho lapso no hayan declarado: ventas en el IVA, ventas o ingresos en el impuesto a las ganancias, empleados registrados.

VI. Capacidad de la persona humana y la persona jurídica

Tanto las personas humanas como las jurídicas pueden ser inscriptas como contribuyentes ante la AFIP; para ello, deben cumplimentar diversos requisitos y acompañar la documentación que acredita su existencia y funcionamiento conforme la ley.

Ambos tipos de personas, poseen capacidad de derecho y capacidad de ejercicio, las cuales se encuentran reguladas por el Cód. Civ. y Com. La capacidad de derecho, es la aptitud para ser titular de derechos y deberes jurídicos; la capacidad de ejercicio, es poder ejercer dichos derechos. Existen a su vez, ciertas reglas generales que se aplican a la restricción de la capacidad de ejercicio, entre las cuales se destacan que: a) siempre deben ser de carácter excepcional y ser

impuestas en beneficio de la persona; b) la persona tiene derecho a recibir información a través de medios y tecnologías adecuadas para su comprensión; y c) deben ser declaradas judicialmente.

VII. Facultades reglamentarias y sancionatorias del Fisco

Las potestades sancionatorias de la AFIP, se encuentran reguladas por la LPT y el dec. 618/1997, las que tienen como objetivo garantizar la legalidad de la actividad administrativa y evitar arbitrariedades por parte del fisco.

En cuanto a las facultades de reglamentación, amerita tener en cuenta que deben ser efectivizadas mediante normas de alcance general obligatorias para los contribuyentes y terceros, las cuales se encuentran limitadas y taxativamente enumeradas (art. 7°, dec. 618/1997). Es menester puntualizar que el Administrador Federal puede expedir los reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes fiscales, pero no debe alterar el espíritu de aquellas ni tampoco emitir disposiciones de carácter legislativo, ello pues forma parte del Poder Ejecutivo Nacional y le caben las mismas limitaciones de control constitucional (conf. art. 99, incs. 2 y 3, CN).

Pasando ahora a las facultades sancionatorias, encontramos que la LPT establece un detallado régimen a lo largo de todo su plexo normativo, en el que se sancionan las infracciones formales, la omisión de presentar declaraciones juradas informativas, los incumplimientos de brindar información y de colaboración, la omisión de impuestos, etc.

Ahora bien, vale la pena mencionar que la LPT no establece como sanción ni la limitación de los EAC ni tampoco la cancelación de la CUIT, lo cual nos permite inferir que ambas representan un exceso reglamentario por parte de la AFIP, pues en este caso estaría emitiendo disposiciones de carácter legislativo y por ende inconstitucionales.

VIII. Vulneración de garantías constitucionales

Tal como fuera explicitado previamente en acápite anteriores, la AFIP no puede excederse en sus facultades reglamentarias alterando el espíritu de las leyes, ni tampoco emitir normas de carácter legislativo, debido a que existe un control de constitucionalidad que lo impide y se encuentra basado en la división de poderes del Estado.

Recapitulando lo referido a los EAC, la limitación de la utilización de las funcionalidades en los servicios del portal de AFIP a aquellos contribuyentes con EAC limitados o inactivos, parece representar un exceso en el ejercicio de las facultades reglamentarias del fisco, pues en la práctica, significa la aplicación de una sanción no legislada y por ende arbitraria.

Como fuera dicho, actualmente prácticamente todas las operaciones económicas y comerciales de los contribuyentes se vinculan directa o indirectamente con la necesaria utilización de las herramientas informáticas de la AFIP. Restringir o directamente imposibilitar a los administrados que puedan operar el sitio de internet del fisco, no se encuentra legislado como sanción en la LPT.

El fisco cuenta con los elementos legales necesarios para aplicar todo tipo de sanciones a los contribuyentes incumplidores, las cuales se encuentran taxativamente enumeradas en la LPT, pero no así la sanción de limitar los EAC, la cual resulta ser de una arbitrariedad manifiesta.

Aún más polémica resulta ser la sanción de cancelación de la CUIT, la que tampoco se encuentra legislada dentro del régimen legal sancionatorio, y que en los hechos implica la restricción total de la capacidad de ejercicio del contribuyente. Como fuera explicado anteriormente, la restricción a la capacidad de ejercicio debe ser de carácter excepcional e imputada en beneficio de la persona. En cuanto a la excepcionalidad, merece la

pena mencionar que no sería este el caso en materia de EAC, por cuanto es mediante su sistema informático que la AFIP continuamente efectúa relevamientos periódicos del universo de contribuyentes buscando inconsistencias a fin de generar sanciones automatizadas en base a parámetros preestablecidos. Por su parte, no parecería que los EAC y la cancelación de la CUIT, se impongan en beneficio de los contribuyentes, dado que por el contrario, les acarrear importantes perjuicios de tipo económico y administrativo. Además, la persona tiene derecho a recibir información a través de medios y tecnologías adecuadas para su comprensión, lo cual en la práctica no sucede, por cuanto los contribuyentes primero son penados y luego informados de las sanciones impuestas, sin las adecuadas garantías del debido proceso, el ejercicio de la defensa previa y violentándose la presunción de inocencia. Por último, como ya se dijo, las restricciones a la capacidad de ejercicio, solo pueden ser declaradas judicialmente; no obstante dado que esta sanción es impuesta directamente por la propia AFIP, resulta que el organismo administrativo estaría ejerciendo una función expresamente reservada al Poder Judicial, violando así la división de poderes del Estado y por ende inconstitucional.

A su vez, debemos tener en cuenta que la cancelación de la CUIT, se aplica exclusivamente sobre las sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades y los Contratos de Colaboración Empresaria, lo cual implica un evidente trato discriminatorio para este tipo de personas jurídicas, pues vulnera la garantía constitucional de igualdad ante la ley.

De lo expuesto, tanto la limitación de los EAC que impiden utilizar los servicios del portal de AFIP, como así también la cancelación de la CUIT, representarían una seria afectación de diversas garantías constitucionales a saber: a) la de trabajar y ejercer toda industria lícita; b) comerciar; c) usar y disponer de su propiedad; d) asociarse con fines útiles, e) defensa en juicio y debido proceso; f) presunción de inocencia.

Ejemplifiquemos ahora cada una de las vulneraciones constitucionales antedichas. La imposibilidad para el contribuyente de emitir facturas afectaría el trabajo y el ejercicio de toda industria lícita y comerciar, pues no pueden realizarse operaciones comerciales con terceros si no se puede facturar. La cancelación de la CUIT, cercena la garantía de usar y disponer de la propiedad, pues el contribuyente no podrá vender ningún tipo de bien registrable si su CUIT se encuentra cancelada. No podría asociarse con fines útiles, pues la inscripción ante la AFIP de cualquier tipo de sociedad en la cual alguno de sus integrantes cuente con CUIT inactiva, sería rechazada por el fisco. Por otro lado, las sanciones explicadas se basan en gran medida en procesos sistémicos automatizados basados en IA, sin defensa previa por parte del contribuyente viéndose afectada la garantía de defensa en juicio, el debido proceso y la presunción de inocencia.

IX. Conclusiones

En este artículo, hemos esbozado qué son los EAC, sus causas y las implicancias operativas que ocasionan a los contribuyentes. Pudimos deducir que según el tipo de EAC asignado a los administrados, su capacidad para operar a través del portal de AFIP puede a verse afectada en diversa magnitud. También aclaramos que la determinación de los EAC es realizada mediante controles de tipo sistémico basados en IA. Además, esgrimimos las causas que el fisco tiene en cuenta para la cancelación de la CUIT. Analizamos aspectos referidos a la capacidad de derecho y de ejercicio de las personas, y la medida en que los EAC (limitado e inactivo) y la cancelación de la CUIT, producen una restricción arbitraria e ilegal en la capacidad de ejercicio de las personas jurídicas resultando ser de una manifiesta inconstitucionalidad.

Ha quedado claro que el fisco posee solo facultades de tipo reglamentario y que no puede alterar el espíritu de las leyes que reglamenta, ni tampoco legislar a través de sus resoluciones generales. En lo que a EAC se refiere, hemos evidenciado que ni las limitaciones a los EAC ni tampoco la cancelación de la CUIT, se encuentran reguladas

por la legislación de fondo, y que la AFIP estaría vulnerando la división de poderes y legislando en materia de sanciones.

Como corolario, llegamos a concluir que la limitación de los EAC y la cancelación de la CUIT, resultan ser actos administrativos nulos de nulidad absoluta, pues vulneran la división de poderes y además cercenan un importante número de garantías constitucionales de los contribuyentes.