

# BLOQUEO FISCAL.

## UNA CORRECTA -AUNQUE INNECESARIA- INTERPRETACIÓN POR PARTE DE LA A.F.I.P.-D.G.I.

Por Dr. (C.P.N.) Ignacio Sanmartín Sobré

La figura jurídica del Bloqueo Fiscal es en su esencia una limitación a los amplios poderes de verificación y fiscalización que detenta el fisco, que utilizada adecuadamente sirve para impulsar un correcto comportamiento tributario por parte de los contribuyentes.

Desde hace años el Fisco Nacional entendió como necesario interpretar el alcance del instituto en su aspecto subjetivo —cuáles son los contribuyentes incluidos—, en relación a la dimensión económica de los sujetos, la que resulta medida a través de los parámetros “ingresos” o “patrimonio”. Dada la claridad del texto legal, al cual me referiré seguidamente, opino que nunca se debió interpretar dicha normativa. Esta situación se vió agravada debido a las cambiantes opiniones vertidas a través del tiempo, atacándose de esta manera uno de los principios básicos del Derecho Tributario, el de la “certidumbre” (1).

A partir de un reciente pronunciamiento de la Autoridad de Aplicación, revirtiendo el criterio anterior, se está efectuando una correcta interpretación en el tema subexamen.

### LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO (11.683).

El origen del instituto data del año 1991, cuando a través de la Ley

23.905 (B.O. 18/02/91) se incorporó en la Ley de Procedimiento Tributario un Capítulo a continuación del XIII, dentro del Título I.

Actualmente, en el texto ordenado 1998, el primer párrafo del artículo 117 establece que el “Régimen Especial de Fiscalización” resulta aplicable “para los contribuyentes y responsables cuyos ingresos o patrimonio no superen las cifras que establece el artículo 127...” (2). Importante es destacar que desde el año 1991 este texto se mantuvo inalterable, y conforme surge de la lectura del mismo resulta suficiente con que se cumpla uno de los parámetros (ingresos o patrimonio) para quedar incluido en el régimen. Dicho de otra manera, sólo si se superan ambos, no resulta de aplicación el régimen del bloqueo.

### LAS DISTINTAS OPINIONES DEL FISCO.

Las mismas fueron erráticas con el devenir del tiempo, siendo las siguientes:

1. Según Dictamen DGI. Nº 19/94 (DAL.). En su versión primitiva, del 18/02/94, se arribó a la conclusión de que, a los efectos de quedar incluidos en el régimen, es suficiente con que se cumpla uno de los

dos parámetros. Esto es lo que ya surgía, sin la menor hesitación, de la norma legal.

2. Con la modificación del 26/04/96 al Dictamen 19/94, como si fuese una “fe de erratas”, se cambió el sentido de la Ley. Con el nuevo criterio interpretativo, para quedar incluido en el régimen es necesario que se cumpla con los dos parámetros; es decir, ambos no deben superar los topes legales. En los hechos, esto implicaría reemplazar la letra “o” (conjunción disyuntiva) utilizada en el citado artículo 117, por la letra “y” (conjunción copulativa).

3. Conforme con la Actuación Nº 2676/99 (DI ASLE) del 02/11/99. La opinión de la Dirección de Asesoría Legal de la D.G.I. se originó en una presentación efectuada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (3).

Aquí se reconoce que la letra “o” (4) denota diferencia, separación o alternativa entre dos o más cosas o ideas y que suele preceder a cada uno de dos o más términos contrapuestos. En base a ello, se concluye “que es suficiente que se cumpla con uno de los dos parámetros para que el contribuyente o responsable quede incluido en el régimen del denominado Bloqueo Fiscal”. También



# AFIP

## Régimen de Facturación

se deja en claro que corresponde modificar las conclusiones a que se arribara en la "fe de erratas" del 26/04/96, con lo cual se retorna al criterio sustentado en el "primitivo" Dictamen 19/94.

### LA OPINION DE LOS AUTORES ESPECIALIZADOS.

La doctrina siempre entendió que la normativa era sumamente clara como para interpretar algo distinto de lo que de ella surgía.

Así se dijo, con motivo del Dictamen 19/94, que no era comprensible "la duda que se les plantea a estos agentes de la Dirección en tanto queda perfectamente claro con la simple lectura del artículo del capítulo de marras" (5).

Destaco también dos opiniones dadas, ya luego de la "fe de erratas". La primera, puntualizando que el criterio sustentado por el fisco, si bien resultaría acorde con la finalidad perseguida por el régimen, es más restrictivo y no se condice respecto de lo que emana de la letra de la norma (6).

Y la segunda, remarcando que la posición del fisco, en la interpretación del artículo de la Ley, no solo vulnera las reglas gramaticales o lingüísticas sino también las jerarquías de las normas legales (7).

Por otra parte, en las "Quintas Jornadas Tributarias Provinciales" celebradas en Junín, Provincia de Buenos Aires, en agosto de 1999,

fue tratado el aspecto en cuestión (Area II), Tema 3)). En dicho evento técnico se recomendó "que el organismo recaudador se abstenga de interpretar en aspectos que surgen con palmaria claridad de los términos de la ley de procedimientos tributarios, provocando con ello situaciones ambiguas y creadoras de inseguridad jurídica para los contribuyentes".

### CONCLUSIONES.

Aún sosteniendo que en el tema de marras no era necesario efectuar interpretación alguna, entiendo que fue correcto dejar sin efecto la "fe de erratas" del 26/04/96 al Dictamen 19/94.

Con el actual criterio—Actuación N° 2676/99-, que suponemos será el definitivo, el organismo recaudador seguramente de ahora en adelante iniciará los procedimientos de verificación y fiscalización conforme lo indica la Ley de Procedimiento Fiscal. Cabe preguntarse, dejando abierto el interrogante, en qué situación se encuentran las fiscalizaciones iniciadas entre el 26/04/96 y el 02/11/99 a la luz del criterio interpretativo anterior, respecto de aquellos contribuyentes que habiendo tenido el derecho a la aplicación del régimen del Bloqueo Fiscal han soportado la verificación —y en su caso la determinación tributaria— más allá del "período base".

### NOTAS

(1) También denominado "certeza", que se clasifica dentro de los denominados "principios no constitucionales" (o económicos) de la tributación, y que se vincula con aspectos de técnica legislativa. A su vez, tiene estrecha relación con el principio de "legalidad" (este sí de rango constitucional).

(2) El artículo 127 fija en \$ 16.250.850 el monto de ingresos anuales y en \$ 8.125.425 el monto del patrimonio.

(3) El tema había sido abordado —a partir de un planteo efectuado por el C.P.C.E.P.B.A.- en reunión de la Comisión de Enlace "AFIP-FACPCCE.". La Actuación, originada en el Informe elaborado por el "Departamento Asesoría Legal 'B'", también es compartida en sus conclusiones por la "Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva" de la DGI., con fecha 15/11/99.

(4) El tercer párrafo del Apartado II de la Actuación hace referencia a "la palabra 'o' ". Entiendo que lo correcto es indicarla como letra (se trata de la decimosexta del alfabeto castellano).

(5) COSTA María I. y JOFRE Roxana A. "Bloqueo Fiscal. Dictamen 19/94 sobre su aplicación", diario "El Cronista" del 10/02/95, pág. 20.

(6) LORENZO Armando y otros. "Procedimiento Tributario. Bloqueo Fiscal". Errepar. DTE. N° 198, 09/96, págs. 342 y ss.

(7) SCHNEIR Alejandra y CHICOLINO Ricardo M. "Bloqueo Fiscal". Errepar. DTE. N° 216, 03/98, págs. 1004 y ss.