

TÍTULO:	REPORTAJE TRIBUTARIO
AUTOR/ES:	Lorenzo, Armando
PUBLICACIÓN:	Consultor Tributario
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

---

**ARMANDO LORENZO**

## **REPORTAJE TRIBUTARIO**

**DRA. CAROLINA CALELLO**

*Especialista en Derecho Tributario. Expositora y directora de cursos, jornadas y simposios tributarios. Docente universitaria y de posgrados. Autora de libros y revistas de su especialidad.*



**Dr. Lorenzo:**

Su presentación: ¿Nos podría comentar acerca de sus datos personales y familiares, lugar de nacimiento, lugares en los que estudió (primaria, secundaria, universitaria)?

***Dra. Calello:***

Nací en la Ciudad de Buenos Aires, en Palermo. Estoy casada con Martín y tengo dos hijos: Juan Martín de 23 y Lucía de 11.

Fui hasta sexto grado a la escuela Lenguas Vivas y luego al colegio Jesús María. Me recibí en la UBA de contadora, y luego de especialista en Derecho Tributario en la Facultad de Derecho también de la UBA. Actualmente me encuentro cursando el doctorado en Ciencias Económicas, subárea Tributación en la misma universidad.

**Dr. Lorenzo:**

¿Cómo fue el desarrollo de su carrera profesional y cómo fue que decidió especializarse en materia tributaria?

***Dra. Calello:***

Cuando cursé las materias en la facultad me interesaron mucho, y creo que en ese momento ya había tomado la decisión. En el año 1991 entré a trabajar al Estudio Vinci, que tenía clientes muy interesantes, que obligaban a estudiar temas tributarios complejos, lo que me permitió aprender mucho y adquirir una gran experiencia. En el año 1999 Maximiliano Rusconi era fiscal general y me convocó para formar parte de una Unidad de Investigación de Delitos Tributarios a su cargo

(UFITCO), que dependía del Ministerio Público, donde colaboré casi 5 años. Esa experiencia me permitió acercarme a los temas penales tributarios, y también al contencioso tributario, dada la vinculación que tienen ambos procesos. Luego en el año 2004 abrí mi estudio, dedicado a defensas de los contribuyentes en los diferentes ámbitos.

*"Actualmente me encuentro cursando el doctorado en Ciencias Económicas..."*

**Dr. Lorenzo:**

¿Nos podría comentar cuál ha sido su desarrollo como docente en su especialidad?

**Dra. Calello:**

En cuanto ingresé al estudio empecé a asistir a cursos, uno de ellos fue el Ciclo de Actualidad Tributaria de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, al que continúo asistiendo hasta hoy, dictado por Horacio Ziccardi y Hugo Kaplan. En una de las reuniones me encontré con Alejandro Casal, que había sido ayudante a cargo cuando cursé Teoría y Técnica Impositiva II, y en ese momento era profesor, y me ofreció ingresar como ayudante en su curso. Empecé a ir de oyente primero, y luego una docente que colaboraba en el curso (Isabel Panero) me ofreció acompañarla al de Alejandro Almarza, a lo que accedí, ya que me convenía por el horario, y además porque iba a ser la única ayudante y tenía más posibilidades de crecimiento. Así fue como empecé, con el tiempo llegué a profesora adjunta regular y actualmente me encuentro a cargo de una cátedra de la materia. Sin lugar a dudas en todo este proceso he tenido como gran maestro y referente al doctor Horacio Ziccardi, quien fue además mi titular desde 2008 hasta 2014.

También estoy a cargo de la cátedra de Procedimiento Administrativo, Contencioso Fiscal, que estuvo hasta su fallecimiento a cargo del doctor Vicente Oscar Díaz, quien ha sido un referente y representante de nuestra profesión en el país y en el exterior. Tuve la oportunidad de trabajar con él en el Centro de Investigaciones Tributarias de la Facultad, donde hice la investigación que luego se publicó por Edicon: "Nulidades en materia tributaria", y que luego obtuvo el Premio Libro 2013 de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

También he dado clases en diferentes posgrados.

A partir del 2018 me desempeño además como subdirectora del Departamento Pedagógico de Tributación de la Facultad.

*"En el año 1999 Maximiliano Rusconi era fiscal general y me convocó para formar parte de una Unidad de Investigación de Delitos Tributarios..."*

**Dr. Lorenzo:**

Sabemos que ha participado en varios Simposios de Legislación Tributaria en el Consejo Profesional. ¿Cuál fue su experiencia en los mismos?

**Dra. Calello:**

La experiencia fue muy enriquecedora. Sin dudas el Simposio es una cita obligada para quienes nos dedicamos al tema tributario, por los temas y la profundidad con que se tratan. Primero fui expositora de un trabajo sobre nulidades, luego fui panelista y más adelante relatora. Todas las funciones constituyeron un gran aprendizaje, compartí las actividades con prestigiosos profesionales.

**Dr. Lorenzo:**

Usted dirige exitosamente un taller de procedimiento fiscal en el Simposio Tributario junto con el doctor Jorge Leicach. ¿Nos podría comentar de qué trata?

**Dra. Calello:**

Se trata de una actividad relativamente nueva en el Simposio, un taller de casos. El objetivo es que los profesionales participen activamente en la solución de situaciones de procedimiento tributario que planteamos (multas, prescripción, inspecciones). Trabajamos en forma previa en el estudio de los casos, la doctrina y la jurisprudencia aplicable con un grupo excelente de coordinadores, que luego tienen a su cargo la conducción de las diferentes mesas. Esto permite ordenar y guiar el debate, y que los profesionales que asisten puedan interactuar, volcar sus opiniones y familiarizarse cada vez más con los temas de procedimiento tributario. La cercanía que dan las mesas promueve la participación activa de los asistentes.

*"En una de las reuniones del Ciclo de Actualidad Tributaria de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, me encontré con Alejandro Casal ... y me ofreció ingresar como ayudante en su curso... luego una docente ... me ofreció acompañarla al curso de Alejandro Almarza ... actualmente me encuentro a cargo de una cátedra de la materia ... he tenido como gran maestro y referente al doctor Horacio Ziccardi...".*

**Dr. Lorenzo:**

¿Cuál ha sido su actividad en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales?

**Dra. Calello:**

En el año 2014 Horacio Della Rocca me invitó a formar parte como vocal del Consejo Directivo, y luego continué dos años más bajo la presidencia de Guillermo Teijeiro, hasta el 2018 en la misma función. Es una experiencia que disfruté mucho, en una asociación muy querida. También participé como directora y expositora de cursos.

**Dr. Lorenzo:**

¿Nos podría comentar brevemente cuáles son las principales modificaciones que introdujo la ley 27430 a la ley de procedimiento tributario?

**Dra. Calello:**

Las modificaciones fueron muy importantes, y debo decir que muchas de ellas cercenan el derecho de defensa de los contribuyentes, como por ejemplo la limitación de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación o el valor de instrumento público de las actas de inspección. En esta línea también se ubica la consagración legislativa de la posibilidad de la AFIP de disponer medidas preventivas, como la baja de CUIT o la limitación para la emisión de comprobantes, cuestión que antes de esta incorporación había sido ampliamente criticada por la doctrina y rechazada en muchos antecedentes jurisprudenciales.

*"En el taller de procedimiento fiscal en el Simposio Tributario del Consejo, el objetivo es que los profesionales participen activamente en la solución de situaciones de procedimiento tributario que planteamos...".*

También instauró en forma acertada soluciones para cuestiones que habían generado respuestas contrapuestas por parte de la jurisprudencia, como por ejemplo la obligatoriedad de la orden de intervención. A partir de la vigencia de la ley, la AFIP debe al inicio de la inspección notificar la apertura de la orden de intervención, bajo pena de nulidad de la resolución que contenga luego el reclamo.

Por otra parte, se modificó la sanción por omisión, elevándola injustificadamente, ya que antes era graduable del 50% al 100% del tributo omitido, y ahora es fija en la tarifa del 100%, lo que la acerca cada vez más a una multa de tipo objetivo. A ello se suma que se incorpora para la omisión -y no para la defraudación- la agravante en los casos de sujetos reincidentes, supuesto en el cual

la sanción se duplica. Ello genera que a partir de la vigencia sea recomendable recurrir la resolución que aplica multa, a fin de no quedar encuadrado como reincidente, figura que también tiene impacto para la reducción de las sanciones.

Además cambió íntegramente el sistema de reducción de multas, incorporándose la liberación de sanciones si se presenta o se rectifica la declaración jurada antes de la notificación de la orden de intervención. En este aspecto la reforma fue a contramano del régimen penal tributario, en que se eliminó la figura de la espontaneidad.



También como novedad se introdujeron reducciones para los agentes de retención y percepción que no estaban previstas antes.

Se incorporó el acuerdo conclusivo, una instancia de conciliación que se habilita a instancias del Fisco, luego de corrida la vista, sobre cuestiones de interpretación compleja, entre otras, con intervención de un órgano tripartito, y que requiere la aprobación del acuerdo por parte del Administrador Federal. La aplicación concreta de este instituto se verá con el correr del tiempo.

En algunos temas la reforma recoge la jurisprudencia pacífica existente en la materia, como por ejemplo la prohibición de analogía en materia de interpretación o la necesidad de que la responsabilidad solidaria sea atribuida en forma subjetiva.

*"Las modificaciones que introdujo la ley 27430, muchas de ellas cercenan el derecho de defensa de los contribuyentes ... Instauró en forma acertada soluciones para cuestiones que habían generado respuestas contrapuestas por parte de la jurisprudencia ... Se modificó la sanción por omisión ... Cambió íntegramente el sistema de reducción de multas ... Como novedad se introdujeron reducciones para los agentes de retención y percepción que no estaban previstas ... Se incorporó el acuerdo conclusivo, una instancia de conciliación que se habilita a instancias del Fisco..."*

**Dr. Lorenzo:**

¿Existe alguna limitación para la aplicación de la multa por defraudación del artículo 46 cuando se realiza como consecuencia exclusiva de una determinación sobre base presunta?

**Dra. Calello:**

Sí, por supuesto, la limitación es total. No es posible aplicar una sanción por defraudación sobre la única base de la presunción. Ya lo dijo la Corte hace muchos años en la causa "Generoso Mazza", aunque no siempre es recogida esta doctrina por la jurisprudencia. Una cuestión compleja es determinar cuándo hay más elementos que la presunción solamente, y si estos se refieren al dolo o al hecho imponible. Tampoco en estos casos es posible en mi opinión recurrir a las presunciones de dolo para aplicar una sanción por defraudación, ya que el problema es que el hecho imponible no se conoce, sino que se arribó al ajuste a través de presunciones.

A partir de la reforma, este impedimento se incorporó al régimen penal tributario, y se establece que la AFIP no formulará la denuncia penal si la determinación es el resultado exclusivo de aplicación de presunciones sin que existan otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito. Sin embargo, no se incluyó esta norma en la ley 11683, aunque por supuesto es aplicable en función de la jurisprudencia señalada.

*"...la ley penal no se puede aplicar en forma retroactiva ... Se deben tener presentes dos normas: la vigente a la fecha de la comisión de la infracción y la posterior vigente a la fecha en que se pretende aplicar o ejecutar la sanción..."*

**Dr. Lorenzo:**

¿Cómo juega la aplicación del principio de la ley penal más benigna con estos cambios en el régimen sancionatorio de la ley de procedimientos?

**Dra. Calello:**

Como sabemos, la Corte reconoció en numerosas oportunidades la naturaleza penal de las sanciones tributarias, lo que hace que se apliquen todos los principios y garantías penales. Por eso, la ley penal no se puede aplicar en forma retroactiva, salvo que sea más beneficiosa para el contribuyente o responsable. Esto significa que, para analizar una situación, se deben tener presentes dos normas: la vigente a la fecha de la comisión de la infracción y la posterior vigente a la fecha en que se pretende aplicar o ejecutar la sanción. De esas dos normas -que se deben analizar en forma completa, es decir no se puede tomar una parte de cada una-, se debe aplicar la más benigna.

**Dr. Lorenzo:**

¿Los contribuyentes pueden ser beneficiados con este precepto?

**Dra. Calello:**

Sí, por supuesto. Como decía antes, del análisis de las dos normas, puede ser que una situación que antes era pasible de sanción, con la nueva ley quede eximido. Por ejemplo, un agente de retención que pagó los importes retenidos antes de la orden de intervención queda liberado, cuando antes de la reforma no tenía esa posibilidad.

Es importante tener en cuenta que la imposibilidad de aplicar en forma retroactiva una norma impide, por ejemplo, considerar las infracciones cometidas antes de su vigencia a fin de computarlas para la figura de la reincidencia y de este modo incrementar la multa del artículo 45.

*"...es obligatorio abonar las facturas en forma bancarizada. Si no se cumplen estos requisitos, el contribuyente debe demostrar la veracidad de las operaciones"*

**Dr. Lorenzo:**

¿Cuál es la situación actual de las obligaciones a cumplir por parte del receptor de las facturas en cuanto a corroborar su validez?

**Dra. Calello:**

Este tema fue ampliamente tratado en el 18º Simposio del Consejo Profesional del año 2016, en el que fui relatora. La cuestión es compleja, porque en principio el contribuyente tiene obligación de constatar los aspectos formales de la factura; a partir de la utilización de factura electrónica, se podría concluir que esa obligación se generalizó. En el simposio se recomendó el dictado de una norma reglamentaria con las obligaciones a cumplir por parte del receptor de los comprobantes teniendo en consideración el nivel de operaciones y la disponibilidad de los medios existentes.

También es obligatorio abonar las facturas en forma bancarizada. Si no se cumplen estos requisitos, el contribuyente debe demostrar la veracidad de las operaciones.

Sin embargo, el estado actual de la jurisprudencia indica que no basta con que el contribuyente realice todos esos controles, sino que la operación de todos modos puede ser objetada si se cuestiona la capacidad económica del emisor o se verifican determinadas inconsistencias a su respecto. Esto es un verdadero problema para los contribuyentes, ya que se trata de hechos ajenos a ellos, inclusive en oportunidades las irregularidades de estos proveedores o su detección es posterior a la realización de las operaciones. El criterio que se ha seguido entonces es que, frente a la existencia de determinados indicios acreditados por el organismo recaudador, que hagan inferir la inexistencia de las operaciones, se invierte la carga de la prueba y es el contribuyente quien debe acreditar su veracidad. En definitiva dependerá de la prueba que se pueda aportar. Igualmente, es importante distinguir los casos en que solo se endilgan incumplimientos del proveedor o bien si se cuestionara la existencia y materialidad de las operaciones.

Otro problema vinculado con esto es el destino de las retenciones, dado que en general no se admite tomarlas a cuenta del reclamo, en función de que las retenciones son un pago a cuenta del proveedor. Pero resulta una contradicción que se desconozca la operación y no se admita el cómputo en cabeza del contribuyente al que se le realiza el ajuste.

*"...una pasión es ir a ver a Boca".*

**Dr. Lorenzo:**

¿Nos podría comentar brevemente sobre algunas situaciones controvertidas respecto de ciertos actos de la AFIP en relación con la competencia del Tribunal Fiscal?

**Dra. Calello:**

Para contestar esta pregunta debemos tener presente la reforma de la ley 27430. Hasta antes de la reforma, la jurisprudencia venía aceptando la competencia del Tribunal Fiscal con relación a aquellos actos que revisten naturaleza determinativa, a pesar de no emitirse bajo esa formalidad. Ejemplo de ello son los reintegros de IVA previamente devueltos o intimaciones del artículo 14 de la ley realizadas al amparo de la ley antievasión, o inclusive -si bien no en forma generalizada- caducidades de regímenes de facilidades de pago, en este último caso, el fundamento era que se trataba de una sanción. Esto era muy positivo, ya que en definitiva lo importante es la esencia de lo que se está discutiendo, más allá de la forma adoptada para la emisión del acto. En el caso de los importes de IVA devueltos, ya la Procuradora había señalado que no admitir la competencia implicaba discriminar en contra de los exportadores, ya que si se tratara de un ajuste por operaciones en el mercado local, sin lugar a dudas se emitiría una determinación de oficio apelable al Tribunal Fiscal.

Sin embargo, la reforma de la ley 27430, a fin de contrarrestar esta jurisprudencia, específicamente dispuso que todos estos actos no resultan apelables al Tribunal Fiscal, afectando el derecho de defensa de los contribuyentes.

**Dr. Lorenzo:**

¿Algún *hobby* o pasatiempo, Dra. Calello?

**Dra. Calello:**

Me gusta mucho leer y, más que un *hobby* una pasión es ir a ver a Boca.

---

Cita digital: EOLDC099363A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.