

LAS SANCIONES TRIBUTARIAS VIRTUALES

1. PROLOGO

La Comisión N° 2 de las XXVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas en Mar del Plata en Noviembre de 1997 fue el escenario de interesantísimos debates referidos al sistema de sanciones tributarias vigente en nuestro país.

Uno de los temas que convocó la atención de los participantes, fue el referido a la existencia de determinadas disposiciones cuya aplicación por parte de la Administración Fiscal implica infligir verdaderos castigos, pero que, por no tener reconocimiento formal como sanciones en el ordenamiento tributario nacional, podrían quedar al margen del sistema de garantías que aseguran el derecho de defensa y el debido proceso.

Dos trabajos sirvieron como base para el debate. Uno de ellos ha sido publicado recientemente ⁽¹⁾. El otro es el que se reproduce más abajo ⁽²⁾.

El tema, que hasta poco muy poco tiempo parecía no haber preocupado a los especialistas, está siendo examinado cada vez mayor atención. Así lo revela su tratamiento por la doctrina internacional.

En la doctrina italiana fueron definidas como “sanciones anómalas” a las consecuencias desfavorables de la violación de un precepto, no calificadas y reguladas por el legislador como sanciones. Son institutos que de un modo u otro, más o menos indirectamente, son utilizados por el legislador como instrumentos de reacción hacia un comportamiento no adecuado al precepto ⁽³⁾.

En la doctrina española se ha caracterizado como sanciones “impropias” o “atípicas” a aumentos de la imposición que se aplican cuando se configuran determinadas si-

1) “Sanciones anómalas en el derecho tributario argentino” de Alejandro C. Altamirano, publicado en Derecho Tributario Tomo XVI página 10.

2) “Las Sanciones Tributarias Virtuales” , preparado por un grupo de docentes Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la de la Universidad Nacional de Mar del Plata que integraron Cristóbal Daniel CORTES, Carlos Marcelo GONÇALVES, Silvia Rosana SEGURA, Ana María SERPOLLI, y Virginia Viviana SUERO con la coordinación de Juan OKLANDER.

3) Lorenzo del Federico citado por Alejandro Altamirano en el trabajo citado en la Nota 1).

tuaciones, con lo cual se libera a la Administración de la carga de la prueba de la intención culposa o dolosa. Esas disposiciones han sido calificadas como “fraudes de ley” porque impiden que el sujeto pasivo pueda defenderse de acuerdo con las garantías constitucionales (4).

En la doctrina brasileña, se cuestionan las denominadas “sanciones políticas” que consisten en restricciones o prohibiciones que el sistema tributario de ese país impone a los contribuyentes como formas indirectas de obligarlos al cumplimiento de determinadas obligaciones, tales como la interdicción del establecimiento, la aprehensión de mercaderías o la sujeción a regímenes especiales de fiscalización (5).

En nuestro país, existe hasta ahora general coincidencia en cuanto a la necesidad de eliminar el carácter automático de cualquier tipo de norma con efectos punitivos, para que las mismas queden sujetas al control jurisdiccional.

Las disidencias, hasta ahora, tienen que ver con el reconocimiento o no de la legitimidad de semejante tipo de sanciones, en el marco de nuestro ordenamiento jurídico. Según uno de los enfoques, fundamentalmente basado en la doctrina italiana y española a las que hemos aludido, se cuestiona la legitimidad de las denominadas sanciones “anómalas” o “impropias”, lo cual significaría, lisa y llanamente, negarles validez jurídica. Desde otro punto de vista más ecléctico, se admite que, frente a determinadas conductas, el ordenamiento tributario establezca consecuencias virtualmente sancionatorias, siempre y cuando tales efectos puedan ser revisados en sede administrativa y judicial.

En su pronunciamiento final, las mencionadas Jornadas, recogiendo esta posición, expidieron los siguientes considerando y recomendación:

La mayor crítica hacia la figura de la sanción virtual reposa en su no reconocimiento formal como sanción y por no resultar aplicables los principios propios del derecho penal.

El control jurisdiccional debe abarcar las sanciones virtuales, entendidas como aquellas normas que, aún cuando no figuran caracterizadas formalmente como de tipo punitivo, producen efectos similares.

4) José. Andrés Sanchez Pedroche en su trabajo “Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario” presentado en el Primer Seminario Hispano Argentino sobre Ilícitos Tributarios organizado por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas y la Universidad Internacional de Andalucía en Buenos Aires, agosto de 1997.

5) “Sanciones políticas en el Derecho Tributario Brasileño” trabajo de Hugo de Brito Machado obtenido por gentileza del Dr. Angel Schindel.

2. INTRODUCCION

Este trabajo tiene por finalidad pasar revista a una serie de normas, muy numerosas, que sin pertenecer a la especie de las que se consideran técnicamente de tipo sancionatorio, contenidas en las leyes 11.683 y 24.769, se ocupan de establecer consecuencias económicamente gravosas cuando se configuran determinadas conductas ilícitas o contrarias al interés fiscal ⁽⁶⁾.

Como es bien sabido, el régimen sancionatorio de nuestro sistema tributario nacional, según el enfoque clásico, está localizado en el Capítulo VII del Título I de la Ley 11.683, que se ocupa de los “intereses, ilícitos y sanciones”, y en la Ley 24.769, cuyos tres primeros títulos se ocupan de lo que denomina, sucesivamente, “delitos tributarios”, “delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social” y “delitos fiscales comunes”.

Nos pareció interesante examinar si, al margen de dichos textos legales – incluso fuera del Capítulo VII del Título I de la Ley 11.683 pero dentro de esa misma ley- están contempladas otras figuras que, vistas con una perspectiva más abarcativa que la aportada por la dogmática jurídica, puedan ser asimiladas, ontológicamente al menos, al concepto de “sanción”.

Se trata de las múltiples disposiciones que, formando parte de la legislación sustantiva de diversos tributos o integrando ciertas normas procedimentales, al fijar determinadas condiciones para el cómputo de deducciones o utilización de beneficios, o bien estableciendo regímenes diferenciales cuando se configuran situaciones específicas, o por fin, atribuyendo responsabilidad solidaria a los sujetos cuando incurrir en conductas especialmente contempladas, en la realidad de los hechos, están infiriendo verdaderos castigos que tienen un virtual carácter represivo.

No pretendemos con este trabajo, que en todo caso no pasa de ser un planteo preliminar, otra cosa que instalar la cuestión dentro del debate académico. Ello así porque las implicancias que podrían derivar de una asimilación semejante a la que insinuamos, exceden largamente la posibilidad de plasmarlas dentro de los estrechos límites de su breve extensión, mientras que, por otro lado, requerirían una profundidad de análisis interdisciplinario que excede el marco de la labor nos hemos propuesto.

6) Nos referimos a la Ley 11.683 y sus modificatorias, según el texto ordenado en 1978.

José Rubén Eidelman se refirió recientemente a este tipo de problemas, planteándolos como cuestiones de constitucionalidad, con respecto a las cuales formuló las siguientes conclusiones ⁽⁷⁾:

Estamos frente a infracciones que motivan sanciones en forma indirecta sin que se cumplan los requisitos previos de derecho de defensa, juicio previo, etc.

Es una sanción objetiva sin que se haya valorado el elemento subjetivo.

Terminaba citando a Dino Jarach cuando expresó que “en el derecho tributario penal ... se ha verificado ... una tendencia hacia la relevancia cada vez mayor del factor subjetivo dolo o simplemente culpa” ⁽⁸⁾.

3. LA IMPORTANCIA DEL TEMA

Desde nuestra formación profesional, como contadores públicos, no nos cabe duda que las consecuencias de cada una de las conductas de las que habremos de ocuparnos, representan verdaderos “castigos” por sus efectos, que suelen ser sumamente significativos en términos económicos. Queda por ver, entonces, si esta percepción puede o no ser proyectada, de un modo u otro, al ámbito de la juridicidad.

La importancia de esta proyección está dada por una serie de características que suelen ser propias de estas “sanciones virtuales” tales como su:

- a) ***pura objetividad***, por no tomar en consideración los factores de conocimiento y voluntad que pudieron constituir causales de exculpación, atenuación o agravamiento de las consecuencias que derivan de las conductas que las provocan;
- b) ***automaticidad***, porque al estar fijadas con un sentido de determinismo legal, no dan posibilidad alguna de decisión en cuanto a su no aplicación o a la graduación de sus efectos^{s.)}
- c) ***ultra-fatalidad***, porque a diferencia de las sanciones explícitas, ni siquiera la muerte libera de su aplicación, con lo cual en ciertas circunstancias pueden inferir castigos más graves que los aplicables a los delitos aberrantes,
- d) ***indefendibilidad***, porque su aplicación no está sometida a las formas de sustanciación que son propias de las sanciones explícitas, a través de la cual se permite ejercitar con

7) El tema fue planteado como una cuestión de inconstitucionalidad en el Primer Seminario Hispano Argentino sobre Ilícitos Tributarios organizado por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal y la Universidad Internacional de Andalucía en Buenos Aires los días 12 y 13/8/97. Véase al respecto el artículo publicado en Periódico Económico Tributario del 30/9/97.

8) Curso Superior de Derecho Tributario, Editorial Liceo Cima 1969 página 341.

toda amplitud los derechos derivados de las garantías inherentes al derecho de defensa y al debido proceso.

En la medida en que no son reconocidas como verdaderas sanciones, carecen de otros atributos propios del derecho penal, a saber

- e) la posible **retroactividad**, que nuestro ordenamiento jurídico admite en la legislación tributaria cuando no resultan afectadas otras garantías constitucionales -como la de no confiscatoriedad-,
- f) el régimen de **ley penal más benigna**, que hace aplicable la retroactividad únicamente cuando resulte más favorable al acusado,
- g) la no aplicabilidad del principio del **non-bis-in-idem**.

Por último, debemos agregar que determinadas normas susceptibles de generar “sanciones virtuales” están contenidas en normas reglamentarias y no en la propia ley, con lo cual debe tenerse en cuenta que también podría resultar afectado

- h) el principio de legalidad, representada por el aforismo **nulla-pœna-sine-lege**⁽⁹⁾.

Precisamente, porque estas características, aplicadas a las normas sancionatorias, repugnan a cualquier ordenamiento jurídico democrático moderno, es que nos proponemos a través de este trabajo, detectar, “inventariar” y revisar el conjunto de las “sanciones virtuales” que se encuentran dispersas a lo largo y a lo ancho de nuestro sistema tributario.

No llegamos tan lejos como otros autores que, lisa y llanamente, las consideran inconstitucionales⁽¹⁰⁾. Entendemos como necesaria y benéfica la actividad punitiva que debe ejercer el Estado en resguardo del orden jurídico. Nosotros nos conformaríamos, por ahora, con abrir las figuras de las que habremos de ocuparnos, a la manera del biólogo que hace la disección de las distintas formas de vida, y las pone bajo el microscopio para estudiarlas, analizándolas cuidadosamente.

Estamos convencidos de la necesidad de la existencia de un sistema sancionatorio en general, y particularmente como complemento indispensable de las normas tributarias sustantivas. No aceptamos las posturas que abominan de la “represión” como si se tratara de un concepto intrínsecamente disvalioso, sino que la consideramos el remedio adecuado –en todo caso un “mal necesario”- para combatir lo que sí nos parece sumamente pe-

9) Con respecto a la ilegalidad de las “sanciones virtuales” establecidas a través de reglamentos, véase el artículo mencionado en la nota 47.

10) Nos referimos a la posición que se refleja en el artículo citado en Nota N° 7:

ligroso: el efecto gravemente perturbador del orden social que es la consecuencia de las conductas ilícitas ⁽¹¹⁾.

Sin embargo, nos parece que, así como el sistema tributario debe inevitablemente contemplar las sanciones que corresponde aplicar en los casos de incumplimiento, no puede pasar por alto los principios básicos del derecho penal si se procura su integración armónica al cuadro de disposiciones que tutelan el debido cumplimiento de la ley, porque de otra manera se caería en despropósitos que degradan la calidad de la propia ley como pauta reguladora de los comportamientos individuales y sociales.

Del mismo modo, quisiéramos que los magistrados se atrevan a abrir sus competencias admitiendo la posibilidad de los planteos que se formulen con respecto a las figuras susceptibles de ser consideradas como virtuales sanciones, estudiando sus implicancias en cada caso, para así administrar justicia verdaderamente como corresponde.

Después de todo, reconocer que las normas que tienen un efecto virtualmente sancionatorio son sanciones, no es ni más ni menos que aplicar la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando dijo:

Que es jurisprudencia de esta Corte que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación judicial indagar lo que ellas dicen jurídicamente, y que si bien en esta indagación no cabe prescindir de las palabras, tampoco corresponde atenerse rigurosamente a ellas cuando la interpretación razonable y sistemática así lo requiera.

Lo que importa no es seguir rígidas pautas gramaticales, sino computar el significado jurídico profundo de las leyes, teniendo en cuenta su contexto general y los fines que las informan ⁽¹²⁾.

4. LA CUESTION SEMANTICA

Previo a introducirnos en los aspectos sustantivos del tema que nos ocupa, permítasenos formular algunas precisiones terminológicas que coadyuven a la mayor claridad de lo que procuramos expresar en el presente trabajo ⁽¹³⁾.

11) Véase al respecto de Ignacio Berdugo Gómez de la Torre y Luis Arroyo Zapatero "Manual de Derecho Penal" Parte General I Capítulos II y III "La potestad punitiva del Estado" y "Fines del Derecho Penal" Editorial Praxis Barcelona 1994.

12) Citada por Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine en "Procedimiento Tributario" Editorial Depalma 1992 página 62: Fallos 241-227; 244-129; 263-227; 264-152; 265-242; 265-256).

13) Los autores hacemos aquí una evocación de las enseñanzas de William Leslie Chapman, por ser quien insistió como nadie en las virtudes de la precisión semántica.

4.1. EL CONCEPTO DE “SANCION”

Según el Diccionario, el significado de “sanción” en su quinta acepción que es la que nos interesa, es la *“pena que la ley establece para el que la infringe”*. Etimológicamente, proviene del vocable latino *sanctio*, que, deriva a su vez de *sancire*, consagrar ⁽¹⁴⁾.

Por su parte “pena”, en su primera acepción significa *“castigo impuesto al que ha cometido un delito o falta”*. Etimológicamente, proviene del vocable latino *pœna*.

Obviamente, es en el ámbito del derecho, donde el concepto de “sanción” es objeto de estudio, principalmente en el derecho penal, pero también en el aspecto civil.

Desde el punto de vista del derecho penal es la *“pena o castigo que la ley prevé para su aplicación a quienes incurran o hayan incurrido en una infracción punible”*. Desde el punto de vista civil, para Couture es *“la consecuencia jurídica desfavorable que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”* ⁽¹⁵⁾.

Como puede verse, el concepto de “sanción” no se limita ni está circunscripto al ámbito del derecho penal, donde es sinónimo de “pena”, la que se define como *“el castigo impuesto por autoridad legítima, especialmente de índole judicial, a quien ha cometido un delito o falta. Mazger dice que en sentido estricto es la imposición de un mal proporcionado al hecho, es decir, una retribución por el mal que ha cometido. Y en sentido auténtico, la pena es la que corresponde, aún en lo que respecta al contenido, al hecho punible cometido, debiendo existir entre la pena y el hecho una equiparación valorativa (equiparación desvalorativa)”* ⁽¹⁶⁾.

Los actos que son pasibles de sanciones, que genéricamente pueden ser caracterizados como ilícitos, suelen clasificarse en función de diferentes criterios. Uno de ellos, que tiene en cuenta la gravedad del acto, los divide en infracciones, y delitos.

Aún para los primeros, nuestra Corte Suprema les ha atribuido carácter penal, doctrina que fue recogida por el Tribunal Fiscal de la Nación desde los comienzos de su actuación ⁽¹⁷⁾.

14) Diccionario de la Lengua Española 1995 Biblograf, S.A., Barcelona.

15) Manual Ossorio, “Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales” Editorial Heliasta 1979 página 689.

16) Manual Ossorio, “Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales” Editorial Heliasta 1979 página 558.

17) Véanse citas jurisprudenciales y comentario en la obra de Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine “Procedimiento Tributario” Editorial Depalma 1992 página 275.

Otros autores sostienen que las infracciones formales “nada tienen de común con las disposiciones del Código Penal, de modo que para estas penalidades no cabe invocar, por ejemplo, las causas eximentes o atenuantes ⁽¹⁸⁾.

A propósito de la sanción tributaria en particular, Villegas incluye dentro de dicho concepto no solamente a las de carácter penal sino a las que procuran el mero resarcimiento. Este autor dice al respecto lo siguiente:

Otorgado al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. Para ello el Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. Estas son las sanciones represivas o penas, como, por ejemplo, las privativas de la libertad.

Sin embargo, no todas las sanciones son penas. Existen sanciones que sólo tienden a la privación de lo ilícitamente obtenido, tratando de restablecer el orden externo existente antes de la violación. Esas sanciones compensadoras no tienen carácter penal sino civil. Tienen ese carácter compensatorio los llamados “recargos e intereses”, siempre que sean moderados y que simplemente compensen la pérdida sufrida. Por ejemplo, los intereses moderados semejantes a los vigentes en plazo que estipulan como sanción por mora algunas leyes impositivas.

Existen, por último, otras sanciones que son represivas porque castigan, pero además tienen un fin práctico de tipo resarcitorio. Tales son las sanciones llamadas mixtas, como las multas fiscales.

Las multas fiscales se diferencian de las sanciones meramente compensatorias porque constituyen un “plus” con respecto al restablecimiento de la situación anterior ⁽¹⁹⁾.

En otro orden de cosas, referido a lo que hace, específicamente, a la forma estructural de las disposiciones que nos interesan, debemos señalar que suelen disimular sus efectos sancionatorios porque aparecen, muchas veces, revistiendo el carácter de “endonormas” como si integraran el presupuesto de hecho que constituye el “antecedente” de la

18 Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine en la obra citada en la Nota 17, página 276:

19) Héctor Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” Editorial Depalma Capítulo XI.

obligación tributaria, que viene a ser, según esta terminología, el “consecuente” de aquél ⁽²⁰⁾. Nuestra tesis apunta a demostrar el carácter “perinormativo” de las disposiciones que nos preocupan, porque su finalidad es, precisamente, sancionatoria y no atributoria de la capacidad contributiva que presupone la definición del hecho imponible.

4.2. EL CONCEPTO DE “VIRTUAL”

Virtual es un adjetivo que significa, en su primera acepción “*que puede producir un efecto; especialmente en oposición a actual, efectivo o real*”. Sus otras acepciones no son sustancialmente distintas, ya que de acuerdo con la segunda significa “*práctico, en oposición a teórico*”, según la tercera “*implícito, tácito*”, y según la cuarta y última, en relación con la física, “*que tiene existencia aparente y no real*”. Para el adverbio “virtualmente” el Diccionario da significados “*de un modo virtual, tácitamente, implícitamente*” y “*casi, a punto de, en la práctica, en la realidad*”. Etimológicamente, proviene del vocable latino. *virtus*, que significa fuerza, virtud ⁽²¹⁾.

Hemos adoptado la locución “sanción virtual” porque nos parece muy adecuada para transmitir el concepto que queremos expresar, tanto por su significado idiomático como por su origen etimológico. Nos parece, además, que esta locución representa la idea de un modo más gráfico que las denominaciones de “sanción encubierta o impropia” utilizada en la doctrina española, o la de “norma para-sancionatoria” como se la conoce en la doctrina italiana, donde son objeto de profundos estudios a nivel académico.

4.3. LOS CONCEPTOS DE “TRIBUTARIO” Y DE “FISCAL”

A propósito de la cuestión semántica, y porque nos parece que en la redacción de la Ley Penal Tributaria 24.769 se ha restringido erróneamente el alcance del término “tributario” y extendido, también erróneamente, el alcance del término “fiscal, nos parece oportuno formular algunas precisiones al respecto.

Los títulos I y II de dicha ley se refieren sucesivamente a los “delitos tributarios”, y a los “delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social”. Por su parte, el Título III se ocupa de tipificar tres figuras de delitos específicos vinculados con “obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social”.

20) A propósito de este enfoque nos remitimos al trabajo de Arístides H. M. Corti, Ignacio J. Buitrago y Rubén A. Calvo “La estructura de la norma tributaria” publicado en *Jurisprudencia Argentina – Doctrina* - 29/6/88.

21) Diccionario de la Lengua Española 1995 Biblograf, S.A., Barcelona.

Como puede observarse, para el redactor de la ley, las “obligaciones tributarias” constituye una especie distinta de las “obligaciones por aportes y contribuciones de la seguridad social”.

En rigor, ello no es así. Tal como lo enseñan los maestros del Derecho Tributario, el concepto “tributario” abarca a los “impuestos” que constituyen recursos “fiscales” como así también a los “aportes y contribuciones destinados a la seguridad social”, a los que se denomina recursos “para-fiscales” ⁽²²⁾.

En definitiva, cuando la ley se refiere en su Título I a los “delitos tributarios”, en realidad se está ocupando de lo que debe entenderse como “delitos fiscales” o más específicamente “delitos impositivo”, mientras que, cuando en su Título III alude a “delitos fiscales” queriendo abarcar al género y no a una de sus especies, debió denominarlos como “delitos tributarios”.

En este aspecto debe reconocerse que la Administración Federal de Ingresos Públicos ha puesto más cuidado que el Congreso de la Nación en este aspecto de técnica legislativa al redactar sus normas más recientes. Así por ejemplo, la Resolución General AFIP 27/97 en su primer considerando se refiere a “los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se halla a cargo de la Dirección General Impositiva” dando al término tributo un carácter abarcativo de la totalidad de los recursos que son materia de su competencia, mientras que en el artículo 1° de su parte dispositiva alude a las “deudas por obligaciones impositivas y de los recursos de la Seguridad Social”, otorgando a cada uno de los dos conceptos unidos por la conjunción “y”, el carácter de especies pertenecientes a aquel género.

5. LOS CASOS

A continuación habremos de referirnos a algunos de los “casos” que las normas tributarias encuandran técnicamente de distintas formas, a saber:

- a) como caducidad de derechos por incumplimiento a requisitos o condiciones,
- b) como atribución de responsabilidad solidaria,
- c) como definición objetiva de supuestos de imposición, o
- d) con otras caracterizaciones.

A los efectos de nuestro trabajo, la totalidad de los “casos” que nos ocupan tienen el “común denominador” de representar virtuales sanciones que son, invariablemente, la consecuencia de actos ilícitos, contrarios o atentatorios contra los propósitos perseguidos por las respectivas disposiciones.

5.1. EN LA LEY 11.683

Comenzaremos nuestra recorrida por las sanciones virtuales contenidas en la Ley 11.683 y en las normas que la complementan.

5.1.1. EL DECAIMIENTO DE BENEFICIOS POR INCUMPLIMIENTO A PLANES DE FACILIDADES DE PAGO

Una de las situaciones donde se advierten con mayor claridad las similitudes entre las figuras de la caducidad de derechos y la sanción se presenta cuando se configura un determinado grado de incumplimiento a los planes de facilidades de pago, especialmente en aquéllos que implicaron acogimiento a regímenes de condonación o reducción de accesorios y sanciones ⁽²³⁾.

En estos casos, el “ilícito” representado por exceder en cierta cantidad los días tolerados de atraso ⁽²⁴⁾, se suele “sancionar” con la condena que representa la pérdida de los beneficios del acogimiento –normalmente en forma proporcional al saldo que existe al momento de configurarse dicha situación- más “la accesoria” del decaimiento del plan de facilidades, que significa considerar a dicho saldo como de plazo vencido.

Técnicamente estas consecuencias no figuran dentro del abanico de las “sanciones”, sino que deberían clasificarse como efectos de una “caducidad de derechos”.

Afortunadamente esta situación fue objeto de adecuada consideración por parte de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, que puso las cosas en su lugar cuando dijo al respecto lo siguiente:

Es competente el Tribunal Fiscal de la Nación para entender en el recurso de apelación interpuesto contra la resolución de la Dirección General Impositiva que declaró la caducidad del plan de facilidades de pago acordado al contribuyente ... pues nada permite excluir de su régimen a la sanción mencionada que, como la de multa, tiene ca-

22) Ver entre otros de Héctor Villegas obra citada en Nota 9 Capítulos IV y VI.

23) Un ejemplo de esta situación está dado por la disposición contenida en el cuarto párrafo del artículo 3º del Decreto N° 631/92 y su correlativo, el art. 11 de la Resolución General 3494, donde se estableció que “si se produjera la caducidad del plan de pagos ... quedarán sin efecto, en su totalidad, los beneficios derivados del régimen de presentación espontánea, con relación a los gravámenes y conceptos comprendidos en dicho plan ...”

24) En el ejemplo anterior, la tolerancia se superaba “cuando la mora acumulada en el pago -total o parcial- de las cuotas supere una cantidad de días equivalente al doble de las cuotas solicitadas o si la mora excediere los 5 días por alguna de ellas” (R.G. 3494 art.22).

rácter pecuniario y procura proteger el derecho de la Administración a percibir de los ciudadanos los impuestos ⁽²⁵⁾.

Esta fundamentación para atribuir la competencia al órgano jurisdiccional nos parece impecable, porque rescata el efecto sancionatorio de un instituto jurídico no caracterizado como “sanción”, y porque además explica cuál es el “bien jurídico tutelado” que la legitima como tal.

Lamentablemente, esta clase de reconocimientos no ha sido frecuente, que sepamos, ni por parte de la jurisprudencia, ni tampoco por parte de la doctrina. Precisamente, en una causa análoga, la Sala “A” del mismo Tribunal se pronunció en sentido opuesto ⁽²⁶⁾

La serie de “casos” que siguen, representan sólo una muestra de los muchísimos más que existen, y que hasta ahora parecieran escapar a la consideración de sus efectos sancionatorios.

5.1.2. LA “REINCIDENCIA” Y LAS CONDENAS ACCESORIAS

Un situación que tiende a generalizarse consiste en el establecimiento de determinados requisitos objetivos para obtener la reducción de ciertas multas. Así por ejemplo, se ha establecido que para acceder a la reducción de las multas por determinadas infracciones, no debe registrarse ninguna infracción anterior durante los dos últimos años ⁽²⁷⁾.

Este requisito puede ser visto, con respecto a la infracción anterior, como una virtual “condena accesoria” por dos años a la privación del acceso a la reducción de penas futuras, que se agrega a la pena, propiamente dicha que correspondió aplicar, por el primero de los ilícitos cometidos.

No podemos dejar de señalar la notable similitud de esta figura con institutos específicos del derecho penal, como lo son la reincidencia y la condena accesoria.

5.1.3. LA SOLIDARIDAD POR CULPA O DOLO

En la doctrina española se clasifica la subjetividad tributaria según lo sea ⁽²⁸⁾:

25) Del voto de la Dra. Wurcel en la causa Tejidos Gulfi S.A. 24/4/95.

26) Nos referimos a las causas “Pridol S.R.L.” y “Felipe Auntún”. Pueden consultarse a este respecto los comentarios de Arístides H. M. Corti en “Impuestos” Tomo LIII-B página 1919, y de Daniel Malvestiti en “Ambito Financiero” del 26/6/95.

27) Instrucción AFIP 11/97 Capítulo I apartado I inc.b) y Capítulo I apartado I inc.b).

28) José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González en “Derecho Tributario” De. Plaza Universitaria Salamanca 1994, Tomo I página 214.

- a título “contributivo”, referida a los contribuyentes o titulares de la capacidad contributiva definida por la ley sustantiva, o bien
- a título “no contributivo” sino de tutela de la recaudación –por tributos ajenos- reconociendo en esta última categoría a los que nuestro ordenamiento legal denomina responsables por deuda ajena.

Cuando se examina específicamente la figura del responsable a título no contributivo, se distingue entre el responsable solidario, y el responsable subsidiario.

Con respecto a ambos tipos de responsables se formulan las siguientes precisiones:

Es un deudor del tributo, extraño, al no participar en él (en lo que respecta) al hecho imponible.

Resulta, entonces, obligado al pago de un tributo devengado por hechos imponibles en los que no ha participado, y que, además, son imputables a otros sujetos.

Sin embargo ha de existir una relación obligatoria formal entre el responsable y la Hacienda o una relación de otro tipo entre el sujeto pasivo y el responsable, que es la que tipifica el legislador para definir la figura del segundo. En el caso de la responsabilidad solidaria, estas relaciones son las siguientes:

A propósito del responsable solidario, una de las relaciones es la siguiente:

Haber sido causante o colaborar en la realización de una infracción tributaria ⁽²⁹⁾.

Con respecto al responsable subsidiario, se afirma que los supuestos que la hacen aplicable pueden ser genéricos, definidos en la Ley General Tributaria, o bien específicos, determinados por los textos reguladores del tributo de que se trate. Entre otros ejemplos se citan los siguientes:

- *Administradores de personas jurídicas, por las infracciones cometidas por éstas, que si son graves, afectarán a la totalidad de la deuda cuando no realicen los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consientan el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adopten acuerdos que hagan posible tales infracciones.*

29) Idem, página 229.

- *Síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, cobros, concursos, sociedades y entidades en general, cuando incurran en negligencia y no realicen las gestiones precisas para el cumplimiento íntegro de las obligaciones tributarias ...*

Como puede observarse, en cada caso, la responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria, tiene como causa y es consecuencia de una conducta, por parte de quien la deberá soportar, que resulta jurídicamente disvaliosa. He aquí, para nosotros, una relación causal que es, según nuestro modo de ver, ni más ni menos, que la que vincula, en el marco del Derecho Penal, al acto ilícito con su condigna sanción.

En el plano de la doctrina argentina se ha dicho lo siguiente ⁽³⁰⁾:

El cumplimiento forzado no se agota en los bienes del contribuyente ... ya que también extiende la consecuencia perinormativa a otras personas vinculadas con aquéllos.

Se trata aquí de la responsabilidad personal y solidaria, con sus bienes propios, de determinados responsables por deuda ajena ... responsables del incumplimiento de la obligación ... si no pueden llegar a demostrar que, pese a haber intervenido y sido partícipes de dicho incumplimiento, se vieron imposibilitados de hacer frente a la obligación ... Otro tanto acaece con el tercero que por su culpa o dolo facilitó la evasión del impuesto a cargo de un contribuyente.

Todos ellos, en la medida en que se verifica una responsabilidad tributaria personal y solidaria con los deudores principales, a título sancionatorio y enmarcada dentro de la consecuencia perinormativa tributaria (son pasibles) del cumplimiento forzado (el subrayado es nuestro).

Nuestra la Ley 11.683 en su artículo 18 inciso e) hace responsables, con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, a los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.

Lo anterior significa que, si una persona incurriera en un acto de mera negligencia -que es una de las causas de la culpa- y una empresa aprovechara la situación para cometer una maniobra evasiva, aquella persona podría verse despojada de todos sus bienes

30) Nos referimos al trabajo citado en la Nota N° 20:

al quedar obligada a hacerse cargo, no solamente del impuesto evadido ajeno, sino además de las multas que a que ese tercero –normalmente una empresa- pudieran serles aplicadas.

De acuerdo con la literalidad de la norma, para la atribución de la mencionada responsabilidad, no importa que la persona sea ajena o no a la propia empresa que intentó evadir. Tampoco interesa la gravedad del acto culposo que provoca la asunción de responsabilidad. Por último, tampoco se toma en cuenta la medida de la deuda tributaria, que puede representar magnitudes incomparablemente superiores a la totalidad de los bienes que integran el patrimonio de aquél sobre quien recaiga la aplicación de la figura.

Permítasenos decir, haciendo un símil muy elemental –con el fin de aparear el “ilícito” con su consecuente “sanción”- que podría darse el caso de corresponder una suerte de “pena de muerte patrimonial” como consecuencia de una simple falta de diligencia suficiente o torpeza involuntaria.

Téngase presente a este respecto, que tales formas de conductas culposas pueden configurarse muy fácilmente en el ejercicio de la actuación profesional, muy especialmente por parte de los contadores públicos cuando prestan los servicios propios de sus incumbencias a las empresas en general, invariablemente sometidas al cumplimiento de una complejísima maraña de obligaciones de tipo tributario.

Normalmente, las tareas de los profesionales en ciencias económicas suelen ser previas y concomitantes con el desarrollo de las actividades de las empresas pasibles de generar responsabilidades, cosa que ocurre en mucho menor medida con los profesionales del derecho, que suelen intervenir *ex-post-facto*, y por esa misma causa, están menos expuestos a situaciones del tipo descripto.

Similar responsabilidad adjudica la ley a los responsables por deuda ajena cuando dejan de cumplir las obligaciones a su cargo ⁽³¹⁾. A propósito de la responsabilidad de los administradores societarios se ha dicho con acierto lo siguiente ⁽³²⁾:

La responsabilidad tributaria personal de los directores, gerentes y demás representantes societarios y, en particular, su solidaridad, no es de derecho común, posee una naturaleza esencialmente represiva, no es de aplicación automática, debe computar el elemento subjetivo de la conducta –en grado de culpa o dolo-, exige que se considere en referencia a cada responsable tributario, en particular aten-

31) Ley 11.683 artículo 18 incisos a), b) y c).

32) José Osvaldo Casás en “La responsabilidad de los directores, gerentes y demás representantes societarias” trabajo publicado en “Derecho Tributario” Tomo XV página 77.

diendo a la administración y disposición efectiva que hayan tenido de los fondos sociales y al período en que se desempeñaron en tales funciones y transitando, ineludiblemente, el procedimiento de la determinación de oficio para garantizar de tal modo, el ejercicio del derecho de defensa al momento de precisar tanto la existencia de la obligación y su monto, cuanto la procedencia del reproche particular que se les formula. (El subrayado es nuestro).

En otro enfoque sobre la solidaridad de los directores de sociedades anónimas en materia tributaria y previsional⁽³³⁾ se señaló que la atribución de responsabilidad solidaria requiere la existencia de incumplimiento “imputable a título de dolo o culpa”, haciéndose referencia al pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación donde se dijo al respecto, con todas las palabras, lo siguiente:

Si la noción de dolo o culpa no tuviese cabida en esta problemática (la atribución de responsabilidad solidaria) sería necesario concluir en la identificación patrimonial de representado y representante en orden al impuesto, lo que por definición debe rechazarse⁽³⁴⁾.

Siguiendo la misma línea de razonamiento, habida cuenta del carácter subjetivo que se reconoce como causa de la atribución de la responsabilidad solidaria a cargo del tercero, entendemos que, además de todos los requisitos que deberían cumplirse para hacer efectiva la responsabilidad por deuda ajena, perfectamente resumidos en las citas glosadas, también debería ser materia de graduación la justa medida en que dicha responsabilidad solidaria pueda ser adjudicada en función de la gravedad del reproche que la produce.

5.1.4. LAS DISTINTAS TASAS DE INTERES

La Ley 11.683 tiene organizado un sistema para resarcir al Fisco por la mora del deudor que parece muy difícilmente distinguible de un régimen sancionatorio. Aún reconociendo la teoría según la cual es legítimo que el Fisco cobre una tasa que tenga un cierto carácter inductor o coactivo para procurar el cumplimiento tempestivo de las obligaciones, según la doctrina que desarrolló nuestra Corte Suprema⁽³⁵⁾, es difícil de entender que pueda considerarse aceptable que tasas tan exorbitantes como la del 15% mensual sobre capital

33) Roberto Condoleo, artículo publicado en Ambito Financiero del 4/11/96.

34) Causa “Calvo Luis E. y otro” Sala D 5/4/73 (Errepar Procedimiento Tributario Tomo II pág. 320.005.004.

35) Causa “Arcana, Orazio”, del 18/3/86, Fallos 308:283).

actualizado, que hasta el día de hoy no ha sido conmovida a pesar de las múltiples impugnaciones de que ha sido objeto ⁽³⁶⁾.

Aún admitiendo que los intereses constituyan una sanción civil que repara los daños y perjuicios, cuesta entender la diferenciación entre las tasas “resarcitoria” y “punitiva”, siendo que las costas y gastos causídicos tienen debida compensación por la vía de su fijación judicial en cada caso puntual.

El cuadro de dispersión extrema de las tasas destinadas a cuantificar lo que supuestamente constituye “interés” se termina de convertir en ininteligible, si se entra a considerar que ahora depende de una combinación formada por antigüedad de la deuda con el tipo de garantías con las que se afianza su cumplimiento, cubriendo de ese modo un amplio abanico que reduce las tasas desde su nivel del 36% anual, hasta limitarlas a tan solo el 3% anual ⁽³⁷⁾.

No podemos dejar de señalar que semejante amplitud de gradaciones para el cálculo de los intereses, los acerca más a la figura de la sanción que a la de la reparación.

5.2. EN LOS REGIMENES RETENTIVOS CON RESPECTO A LA INSCRIPCION

En varios de los regímenes de retención y percepción, las tasas aplicables dependen de la inscripción o no del sujeto, discriminando fuertemente a los no inscriptos.

Si bien el exceso de los pagos con respecto a la obligación final no implica teóricamente un perjuicio definitivo porque genera saldo a favor, teóricamente “*de libre disponibilidad*”, en nuestro sistema tributario, donde su recuperación es, a veces, virtualmente imposible, la consecuencia es, también, un virtual encarecimiento del gravamen que funciona, en la práctica, como una sanción por la falta de inscripción.

5.2.1. PAGOS A BENEFICIARIOS DE GANANCIAS EN EL PAÍS

La Resolución General DGI 2784 establece un sistema de retención en la fuente que deben practicar los agentes pagadores a los beneficiarios residentes en el país. El beneficiario debe presentar al agente pagador su constancia de inscripción formulario F.576 para acreditar su condición de inscripto en el impuesto a las ganancias, en defecto de lo cual el agente pagador debe considerarlo como sujeto no inscripto. Esta presunción obliga al

36) Véanse los argumentos de Alberto Gorosito (en minoría) en la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, causa Pentamar S.A.” 1/11/91.

37) Resolución General AFIP 27/97 Anexo I.

agente a aplicar tasas de retención más elevadas, que llegan a cuadruplicar y más la que se aplica en los pagos a los responsables inscriptos ⁽³⁸⁾.

Esta disposición implica una virtual sanción que se aplica por la falta de inscripción en el Impuesto a las Ganancias.

5.2.2. PAGOS POR TARJETAS DE CRÉDITO

La Resolución General DGI 3.311 establece un sistema de retención del Impuesto a las Ganancias que deben practicar las empresas administradores de tarjetas de crédito y de compras en los pagos correspondientes a la liquidación de operaciones realizadas por los usuarios del sistema.

El sistema “sanciona” a los comerciantes beneficiarios de dichos pagos que no acrediten su condición de *responsables inscriptos* frente al Impuesto al Valor Agregado. En este caso, la discriminación no enfoca al propio gravamen de que se trata.

La retención del Impuesto a las Ganancias a los *responsables NO inscriptos* en el Impuesto al Valor Agregado es de 2 % mientras que para los *responsables inscriptos* es de sólo el 1% ⁽³⁹⁾.

Como puede observarse, esta disposición implica una virtual sanción que se aplica en un gravamen por no inscribirse en otro.

5.2.3. PERCEPCIONES EN IMPORTACIONES

La Resolución General DGI 3.431 establece un sistema de percepción del Impuesto al Valor Agregado que se aplica en las importaciones definitivas de bienes. La tasa es de 9% si el importador es un *responsable inscripto* pero aumenta al 10% cuando se trata de un *responsable NO inscripto* ⁽⁴⁰⁾.

En la medida en que la percepción para el *responsable inscripto* resultará computable contra los débitos fiscales que habrá de generar la reventa de lo que importa, la discriminación en contra del *responsable NO inscripto* se acentúa notablemente, toda vez que éste verá muy dificultado el recupero o acreditación del mayor pago que debe realizar. En los hechos el tratamiento se transforma en una virtual sanción por la falta de inscripción.

38) Artículo 14 de la Resolución General DGI 2784. En sus incisos 1.3. y 2. la tasa para no inscriptos es de 25% mientras que para inscriptos es de 6%.

39) Artículo 4° de la Resolución General DGI 3311.

40) Artículo 3° de la Resolución General DGI 3431.

Por su parte, la Resolución General DGI 3.543 establece un sistema de percepción del Impuesto a las Ganancias que se aplica en las importaciones definitivas de bienes. La tasa es de 3% con carácter general, pero aumenta al 11% cuando se trate bienes para uso o consumo particular de quien efectúa la importación ⁽⁴¹⁾.

Aquí, curiosamente, el importador se hace merecedor de la “virtual sanción” por incurrir en una forma de “autoconsumo”.

5.2.4. RETENCIONES EN VALES ALIMENTARIOS

La Resolución General DGI 4.167 establece un sistema de retención para las empresas de sistemas de vales de almuerzo y alimentarios de la canasta familiar, que abarca al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado. En el Impuesto a las Ganancias la tasa es de 2% para los *responsables inscriptos* en el Impuesto al Valor Agregado pero aumenta al 4% cuando se trata de *responsables NO inscriptos*, mientras que en el propio Impuesto al Valor Agregado la retención es de 6% si se trata de *responsables inscriptos* mientras que es de 0% para los *responsables NO inscriptos* ⁽⁴²⁾.

Como puede observarse, aunque los *responsables NO inscriptos* en el Impuesto al Valor Agregado no soportan retención en dicho gravámen, lo que es lógico porque no les corresponderá tributar por sus ventas, esta disposición les duplica la retención del Impuesto a las Ganancias, lo que implica una virtual sanción que se aplica en este gravámen por no inscribirse en aquél.

5.3. EN EL RÉGIMEN DE EMISIÓN DE COMPROBANTES

El artículo 40 de la Resolución General DGI 3419 establece que *“en los casos en que, correspondiendo la emisión de comprobantes ... se omitiera el cumplimiento de dicha obligación de común acuerdo entre el vendedor, locador o prestador y el adquirente, locatario o prestatario, respectivamente, éstos últimos asumirán una responsabilidad personal y solidaria con aquellos siendo de aplicación a tal efecto las sanciones previstas por la Ley N° 11.683”*.

Se trata de una “sanción virtual” que castiga la connivencia, que por definición constituye una figura dolosa. Sólo que aquí la norma luce una redacción confusa, toda vez que la última parte podría hacer suponer que la única consecuencia del acto doloso estaría

41) Artículo 4° de la Resolución General DGI 3543.

42) Artículo 4° y 7° de la Resolución General DGI 4167.

representada por la aplicación del régimen sancionatorio explícito, mientras que la mención a la “responsabilidad personal y solidaria” apunta a otros efectos, que como veíamos en el punto 5.1.3, son bien distintos. No queda claro si lo último constituye una mera aclaración sobre el alcance de la responsabilidad, o bien un complemento de la misma.

En el primero de los supuestos el adquirente, locatario o prestatario sólo podría ser pasible de las sanciones que pueden aplicarse por la no emisión de comprobantes. En el segundo, podría quedar obligado incluso por las resultas de la determinación de oficio a que diera lugar la comprobación del ilícito.

En definitiva se trata éste, ni más ni menos, que uno de los supuestos de responsabilidad solidaria comprendidos generícamente en la figura “facilitar por culpa o dolo la evasión” a la que aludimos en el mencionado punto 5.1.3.

5.4. EN EL IVA

Nos ocuparemos a continuación de mencionar algunas pocas de las sanciones virtuales contenidas en la normas sustantivas y procedimentales que regulan el Impuesto al Valor Agregado.

5.4.1. PÉRDIDA DEL CRÉDITO FISCAL DEL IVA

El artículo 41 de la ley del Impuesto al Valor Agregado ⁽⁴³⁾ establece que el incumplimiento por parte del vendedor que reviste el carácter de *responsable inscripto* de la obligación de discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación y de dejar constancia en la factura o documento equivalente de los respectivos números de inscripción de los responsables, y además discriminar el impuesto que corresponda al responsable no inscripto, provoca muy severas consecuencias.

En primer lugar, hace presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador, locatario o prestatario pierde el derecho al cómputo del crédito fiscal deducible del débito fiscal. Si se trata de un *responsable NO inscripto* que adquiera la calidad de inscripto, pierde el crédito a que dan lugar los bienes de cambio, materias primas y productos semielaborados en existencia a la finalización del período fiscal anterior, y además el derecho a computar el impuesto adicional del 50% sobre el precio neto que le hubiera sido facturado.

43). Nos referimos al texto ordenado en 1997 por el Decreto 280/97.

De acuerdo con el criterio expresado por la Dirección General Impositiva, incluso la falta de cumplimiento al plazo dentro del cual debe emitirse la factura, trae aparejada la pérdida del derecho a computar el respectivo *crédito fiscal* ⁽⁴⁴⁾.

Más recientemente, la vigencia de la Ley 24.760 regulatoria del régimen de la FACTURA-DE-CRÉDITO hace que el adquirente pierda también el derecho a computar el *crédito fiscal* del IVA cuando, tratándose de operaciones a plazo, cuente con el nuevo comprobante denominado RECIBO-FACTURA. Así resulta de la norma según la cual “*no se admitirán ... en sede fiscal ..., otras pruebas del negocio jurídico, que no sean los documentos previstos en esta ley*” ⁽⁴⁵⁾.

Todo lo anterior significa que un mero defecto formal en la facturación por parte del vendedor –que pudo deberse o no a culpa del comprador- trae aparejada una consecuencia que puede ser mucho más grave que todas las sanciones explícitas por infracciones formales, ya que la pérdida del crédito fiscal representará para los *responsables inscriptos* una pena equivalente a una multa del 17,36% sobre el valor total de cada operación.

5.4.2. PÉRDIDA DE CRÉDITO FISCAL POR EXPORTACIONES

Recientemente la Dirección General Impositiva estableció que para optar por el reintegro anticipado del Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación, es preciso que los importes no retenidos sean pagados a los proveedores mediante cheque cruzado no a la orden ⁽⁴⁶⁾.

Esta disposición castiga a quien falte al cumplimiento de la referida obligación denegándole el acceso al régimen opcional de reintegro total anticipado. Esta sanción no viene sola, sino que contempla su aplicación conjuntamente con condenas accesorias, que se agravan en la medida en que exista reincidencia a través de la norma según la cual:

De constatare el incumplimiento de la obligación (de pagar con cheque cruzado no a la orden), los jueces administrativos competentes no autorizarán nuevas solicitudes de devolución o transferencia anticipada ... con relación a las operaciones de exportación formalizadas

44). Circular DGI 1335 (B.O. 18/4/95). Véase al respecto el trabajo de Juan Oklander “EL CREDITO FISCAL: OTRO CONDICIONAMIENTO TEMPORAL” O “EL CASO SEVEL” publicado en ERREPAR Crónica Tributaria N° 81 mayo 1995.

45). Regimen legal de las facturas de credito artículo 1° último párrafo. Véanse a este respecto el artículo de Alberto R. Dalmasio y Alejandra Schneir Dalmasio, publicado en “Ambito Financiero” del 23/9/97, y la obra de Juan Oklander y Eduardo Barreira Delfino “FACTURA DE CREDITO. ASPECTOS JURIDICOS, CONTABLES E IMPOSITIVOS Editorial Aplicación Tributaria agosto 1997 páginas 71 y 74.

46) Resolución General 4253 artículo 8° modificado por la Resolución General 4287.

durante el lapso de TRES (3) meses, contados a partir del momento de notificación del correspondiente acto administrativo.

De tratarse de la reiteración de los incumplimientos aludidos precedentemente:

a) Procederá la suspensión indicada en el párrafo anterior por el término de UN (1) año, contado en las condiciones señaladas en el mismo.

b) Los exportadores no podrán solicitar la extensión del certificado a los fines establecidos en el artículo 1º de la Resolución General N° 3904, durante el término de la suspensión referida en el inciso anterior.

c) Los sujetos a que se refiere el artículo 5º, quedarán eliminados de actuar como agentes de retención en el régimen establecido por la Resolución General N° 3125 y sus modificaciones, en virtud de lo previsto en su artículo 3º, punto 2., tercer párrafo, no pudiendo solicitar su reincorporación hasta que transcurra el plazo citado en el inciso a).

Sin perjuicio de lo dispuesto precedentemente serán de aplicación ante los incumplimientos mencionados, las sanciones previstas en la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.

Nos parece irrefutable el carácter decididamente sancionatorio que surge de todo el texto que hemos glosado, incluso antes de las referencias contenidas en el último párraf.

Para nosotros está claro el carácter explícito que se reconoce a las “sanciones previstas en la Ley N° 11.683” mientras que las disposiciones anteriores a dicho párrafo, constituyen verdaderas sanciones, que por carecer de aquel carácter, vienen a ser “implícitas” o “virtuales”, pero, en definitiva, sanciones al fin.

5.4.3. CONDENA A LA PRIVACIÓN DE EXCLUSIONES RETENTIVAS

La reciente Resolución General AFIP 17/97 estableció un nuevo sistema para obtener la exclusión de los regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta del Impuesto al Valor Agregado. Para lograrla se ha fijado como requisito acreditar “buena conducta fiscal” en cuanto a haber cumplido con la presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los últimos doce meses anteriores al pedido y no haber sido objeto de determinación fiscal ni haber incurrido en rectificaciones voluntarias que excedan determinado valor o proporción con lo declarado.

La “sanción virtual” establecida para aquéllos que incurran en los ilícitos así especificados, consisten en condenas a una pena de cumplimiento efectivo, cuya duración es de un año, que consiste en el sometimiento a soportar por retenciones, percepciones y pagos a cuenta en exceso de las respectivas obligaciones, sin que pueda atenuarse la condena cualquiera sea la magnitud de los pagos sin causa a los que se someta al reo ⁽⁴⁷⁾.

5.5. EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Las normas del Impuesto a las Ganancias son, seguramente, las que contienen mayor número de sanciones virtuales. Nos referiremos a continuación a algunas de ellas.

5.5.1. SALIDAS NO DOCUMENTADAS

De acuerdo con lo que dispone la Ley del Impuesto a las Ganancias ⁽⁴⁸⁾ “*cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del TREINTA Y TRES POR CIENTO (33%) que se considerará definitivo*”.

Pareciera que a la ley no le pareció suficiente la existencia de un régimen sancionatorio que permite aplicar multa de hasta el 1000% en los casos de defraudación fiscal, concurrentemente con la pena de prisión de hasta nueve años si se configurara el delito de evasión ⁽⁴⁹⁾.

Puede suponerse que, frente a la levedad de tales sanciones, la adecuada tutela del interés fiscal exige que también se cobre al reo una “accesoria” del 33% calculado sobre la erogación carente de respaldo, que resarza por el hipotético impuesto que habría omitido el beneficiario de la erogación cuestionada.

5.5.2. INCUMPLIMIENTO A LA NOMINATIVIDAD

De acuerdo con lo que dispone la Ley del Impuesto a las Ganancias ⁽⁵⁰⁾ si se pagan o mantienen impagos a partir de los 90 días de su puesta a disposición dividendos o intereses correspondiente a títulos valores privados no convertidos en títulos nominativos no endosables o en acciones escriturales, debe ingresarse un impuesto especial. Sobre las sumas pa-

47) Véase al respecto el artículo de por Alberto Mario Gorosito sobre el tema publicado en *Ambito Financiero* del 29 de septiembre de 1997.

48) Ley del Impuesto a las Ganancias texto ordenado en 1997, artículos 37 y 38.

49) Ley 11.683 artículo 47, Ley Penal Tributaria 24.769 artículos 2° y 20.

50) Ley del Impuesto a las Ganancias texto ordenado en 1997, artículos 70 y 71.

gadas el gravamen viene a resultar del 55,11% ⁽⁵¹⁾, mientras que sobre los saldos impagos se aplican porcentajes crecientes desde un mínimo de 10% hasta un máximo de 33% según los plazos corridos desde plazo fijado para la conversión.

Se trata, claramente, de una sanción que se aplica como consecuencia del incumplimiento a la obligación de convertir los títulos, que estableció la Ley 24.587.

5.5.3. SUCURSALES Y FILIALES DE TITULARES DEL EXTERIOR

El artículo 14 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece efectos de carácter tributario que afectan a las sucursales y establecimientos estables de empresas o personas del exterior y a las empresas locales de capital extranjero. Para las primeras, la ley les exige efectuar registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y demás sucursales y establecimientos del exterior, so pena de considerar a todas las operaciones que involucran a la sucursal y a la casa matriz como una unidad económica y determinar de esta manera la materia imponible.

El artículo 19 de la reglamentación de la ley faculta a la Dirección General Impositiva a requerir antecedentes o estados analíticos debidamente autenticados para aclarar las relaciones internas entre la entidad local y la casa matriz del exterior y para determinar los valores de transferencia.

Está claro que esta disposición procura que la determinación y eventual fiscalización de la base imponible del impuesto cuente con la documentación que facilita ambas tareas, haciendo recaer en la sucursal o establecimiento estable una obligación de tipo formal, cual es la de llevar contabilidad separada.

El incumplimiento a esta obligación es objeto de la virtual sanción que significa incorporar a la materia imponible todas las operaciones desarrolladas por la sucursal o por la casa matriz, abarcando a las que no están sometidas al tributo.

Es indudable que esta unificación de las operaciones no se condice con una exacta medición de la renta en términos de lo que establece la ley en su artículo 5º, donde fija el criterio denominado “renta mundial” para los residentes y “ubicación territorial de la fuente” para los beneficiarios del exterior.

El criterio del reglamentador en cuanto a hacer primar el principio de certeza en la determinación del impuesto justifica plenamente la sanción dispuesta.

51) El 55,11% resulta de sumar a la “retención con carácter de pago único y definitivo” contemplada con el primer párrafo del artículo 71 (33%), el importe que resulte de aplicar al saldo restante la alícuota establecida para las salidas no documentadas ($22,11\% = 33\% \times 67\%$).

La segunda parte del artículo 14 establece una serie de requisitos adicionales a los requisitos generalmente exigidos para la deducción de gastos y la admisión de deducciones que tienen los sujetos pasivos del tributo en general cuando se trata de operaciones entre un empresa local de capital extranjero y su casa matriz.

En estos casos las operaciones deben ser consideradas como entre partes independientes si las prestaciones se ajustan a las prácticas normales de mercado entre partes independientes. Un caso particular de la aplicación de este requisito es el que la ley menciona en las operaciones de préstamos en donde se deben respetar las normas del régimen de inversiones extranjeras y en contratos regulados por la ley de transferencia de tecnología.

Si las operaciones entre la empresa local y la casa matriz no cumplen con los requisitos enumerados, la ley establece como sanción la aplicación de los principios del aporte y la utilidad, por lo que las remesas de fondos no podrán ser consideradas para la empresa local como un gasto deducible, con el consiguiente incremento de la base del impuesto que tal impugnación acarrea. La reglamentación de la ley regula el alcance de este principio del aporte y la utilidad, considerando en los casos de operaciones entre la empresa local y la casa matriz que no cumplen con las leyes de inversiones extranjeras y de transferencia de tecnología ya mencionadas, la no deducibilidad de la totalidad de los pagos realizados, mientras que para la demás operaciones la aplicación del principio de aporte y la utilidad se circunscribe a los montos que excedan lo que deba considerarse como prácticas normales de mercado entre partes independientes. Estos importes serán para la empresa local ganancias de beneficiarios del exterior en los términos del artículo 69 inciso b), sin perjuicio de su deducción como gasto.

La obligación de incluir a estos importes como de un sujeto del artículo 69 inc. b) cobraba un sentido sancionatorio más grave cuando existía una tasa del impuesto mayor para estos sujetos que para los del artículo 69 inciso a), pero al unificarse la tasa proporcional del impuesto para los sujetos comprendidos en ambos incisos, se producen efectos menos relevantes, como son los que derivan de la aplicación del régimen de remesas a beneficiarios del exterior.

5.5.4. REMESAS A BENEFICIOS DEL EXTERIOR

En los casos de beneficiarios del exterior la ley se aparta del principio de base cierta para la determinación de la renta. El artículo 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece determinados porcentajes sobre las remesas a beneficiarios del exterior que se consideran ganancia neta sin admitir prueba en contrario. Dentro de los distintos tipos de renta consideradas, se encuentran aquéllas provenientes de operaciones reguladas por la ley de

transferencia de tecnología, estableciendo porcentajes mayores de imposición para las que no se ajusten a dicho régimen.

Es evidente que el aumento del porcentaje de retención genera un mayor pago de impuesto, que en la realidad de los hechos implica una virtual sanción por no cumplir con la ley de transferencia de tecnología.

5.5.5. LA PÉRDIDA DE LA DEDUCCION ESPECIAL

El artículo 23 inciso c) de la ley de impuesto a las Ganancias permite a las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en el país que obtengan ganancias encuadradas en la cuarta categoría o en la tercera categoría que trabajen personalmente en la actividad, una deducción que disminuye la base imponible del impuesto a las Ganancias sin necesidad de presentar comprobantes, pero con la condición *sine-qua-non* de la inexistencia de deudas por aportes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones o a las Cajas de Jubilaciones sustitutivas que corresponda.

La doctrina ha planteado interrogantes con respecto a la posibilidad de deducir el monto que establece el artículo 23 inciso c) cuando existan pagos parciales o en otra categoría distinta. También suscita interrogantes la fecha en que se debe verificar la condición, habiendo interpretado la Dirección General Impositiva que se trata de la fecha de vencimiento general para la presentación de la declaración jurada ⁽⁵²⁾.

Un tercer interrogante se plantea con respecto al cumplimiento de los aportes por parte de sujetos que no se encuentran obligados a aportar al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, por estar afiliados a cajas provinciales. Si, supuestamente, fueran estas cajas provinciales las Cajas sustitutas contempladas por la norma, debería el personal de la Dirección General Impositiva conocer las normas correspondientes a cada uno de los numerosísimos regímenes provinciales para estar en condiciones de comprobar el cumplimiento de esta condición.

Mas allá de las dudas que suscita, parece claro que la pérdida del derecho a computar la deducción, constituye una "virtual sanción" por la mora en el pago de los aportes.

5.5.6. LA NO DEDUCIBILIDAD DE GASTOS

El artículo 40 de la ley de impuesto a las Ganancias faculta a la Dirección General Impositiva a impugnar los gastos incurridos por el contribuyente cuanto éste no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el Impuesto a las Ganancias de conformidad con las normas vigentes.

52) Circular DGI 1357/97 (B.O. 9/4/97).

Es bien sabido que el incumplimiento a la obligación de retener constituye una infracción tipificada como “omisión”, que hace pasible al infractor de la aplicación de una multa que puede ascender hasta un equivalente al 100% del gravamen dejado de retener ⁽⁵³⁾.

De este modo, la impugnación del gasto por parte de la Dirección General Impositiva funcionaría a modo de una condena accesoria de aquélla, salvo que fuera aplicable el principio del *non-bis-in-idem*.

5.5.7. LA DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS

El artículo 73 de la ley de impuesto a las Ganancias establece que toda disposición de fondos o bienes a favor de terceros por parte de las sociedades de capital que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa genera una ganancia gravada presunta sin admitir prueba en contrario que no puede ser inferior al interés con capitalización anual que fija en Banco de la Nación Argentina para descuento de documento o el índice de precios al por mayor nivel general, mas el 8% anual, el que resulte mayor de ambos.

Esta supuesta ganancia no se corresponde, obviamente, con un aumento en la riqueza de la sociedad, por lo que su incorporación al resultado impositivo tiene un efecto sancionatorio, que pretende castigar la salida de fondos por causas ajenas al giro comercial.

5.5.8. REORGANIZACION DE EMPRESAS

Los artículos 77 y 78 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establecen un régimen especial para la reorganización de empresas. Cuando se cumplen con los requisitos establecidos en dichos artículos y en el decreto reglamentario, las operaciones entre las empresas antecesoras y las continuadoras no estarán alcanzadas por el impuesto. Pero en caso de incumplimiento de alguna de las condiciones establecidas, el valor de transferencia estará gravado con el impuesto, y de no haberse ingresado el gravamen en el año fiscal de la transferencia, se deberán presentar las declaraciones juradas rectificativas e ingresar gravamen con sus intereses resarcitorios.

Como puede observarse, se trata de una disposición típicamente sancionatoria, aunque la ley la caracteriza como “condición resolutoria” ⁽⁵⁴⁾.

5.6. EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Naturalmente, tampoco las normas del Impuesto sobre los Bienes Personales escapan a la regla de contener sanciones virtuales. De entre ellas hemos seleccionado las siguientes.

53) Ley 11.683 artículo 45 primer párrafo.

5.6.1. VARIACIONES PATRIMINALES

El artículo 30 de la reglamentación de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales establece para los sujetos cuyos patrimonios experimenten variaciones la condena a quedar sometidos a la posibilidad de ser sospechados, a criterio de la Dirección General Impositiva de propósitos evasivos, en cuyo caso el impuesto se calculará de modo que dichas variaciones se proporcionen en función del tiempo transcurrido desde que se operen estos hechos hasta el 31 de diciembre.

Se trata éste de otro caso de “sanción virtual” cuya fuente “legal” es un decreto reglamentario.

5.6.2. BIENES DE TITULARES DEL EXTERIOR

El artículo 29 de la reglamentación de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales establece para quienes no cumplan con la acreditación requerida por la Dirección General Impositiva (3º párrafo del art. 29 del Decreto Reglamentario) la obligación de ingresar, con carácter de pago único y definitivo, el 0,50% del valor de los bienes comprendidos en la presunción ⁽⁵⁵⁾.

Este “impuesto” especial puede representar, en aquellos casos en que la acreditación por cualquier causa no pueda formalizarse, una virtual sanción por el incumplimiento incurrido.

5.7. EN LAS OBLIGACIONES DEL SUSS

El sistema de aportes y contribuciones al Sistema Unico de la Seguridad Social contiene, al igual que el sistema impositivo, una serie de sanciones virtuales. Entre ellas, hemos seleccionado las siguientes.

5.7.1. PÉRDIDA DE LA REBAJA

El artículo 22 del Decreto 292/95 dispone que para acceder a los beneficios de reducción de las contribuciones patronales al Sistema Unico de la Seguridad Social ⁽⁵⁶⁾, instituido por el anterior Decreto 2609/93 ⁽⁵⁷⁾ el contribuyente deberá acreditar haber cumplimentado sus obligaciones correspondientes a los aportes y contribuciones al SUSS y al im-

54) Tercer párrafo del artículo 77 de la ley y artículo 111 de la Reglamentación.

55) El régimen de acreditación está reglado por la Resolución General DGI 4172 Título II.

56) Los porcentajes de reducción o rebaja varían entre 30% y 80% según las zonas y actividades.

57) Dictado en el marco del denominado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993.

puesto al valor agregado que hallan debido ingresarse hasta el mes inmediato anterior a aquel en que deban ingresarse las contribuciones alcanzadas por los aludidos beneficios.

Lo anterior significa que un atraso que exceda poco más de un mes, es suficiente, para que, además de la aplicación de los intereses resarcitorios y punitivos que pudieran corresponder por dichos atrasos, se genere una consecuencia normalmente mucho más grave, como lo es la pérdida de la rebaja –de entre 30% y 80%- sobre las contribuciones patronales.

5.7.2. LAS ACTIVIDADES AUTONOMAS Y LA ACUMULACION DE APORTES

El artículo 5° de la Ley 24.441 creadora del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones establece que las personas que ejerzan en forma simultánea más de una actividad autónoma, contribuirán obligatoriamente por cada una de ellas.

La Dirección General Impositiva ha interpretado -y hasta ahora la Justicia le ha dado la razón- que tratándose de una persona que actúa como director de una sociedad anónima, el mero hecho de ser designado con igual cargo en otra sociedad, aunque ello no le reporte ninguna retribución, hace aplicable aquella disposición.

Si se tratara de un caso de escisión de una sociedad anónima, que se transformara en dos sociedades cuyas actividades sumadas fueran similares a las que anteriormente cumplía la antecesora, y en las cuales la integración de los directorios fuera idéntica, la aplicación de la norma que comentamos implicaría un aumento de la tributación cuyo efecto equivaldría a una virtual sanción, independientemente del hecho de resultar prácticamente idéntica la actividad efectiva de quien actúa en una o en dos sociedades.

6. LIMITACIONES Y SALVEDADES

Limitaciones de espacio han obligado a seleccionar sólo unos pocos de los muchos casos que hemos localizado en nuestra tarea de búsqueda y detección de “sanciones virtuales”.

Los autores confiamos en la posibilidad de aportar en el curso del debate de la Comisión la mayor cantidad de casos contenidos en nuestro extenso “inventario”, cuyo número excede la extensión permitida para este trabajo, pero que estimamos de gran interés para la discusión.

7. LOS EFECTOS

El reconocimiento del carácter “virtualmente sancionatorio” de las figuras que responden a las características que venimos enunciando, abre las puertas a la posibilidad de aplicar a su respecto la serie de garantías, muchas de ellas de jerarquía constitucional, que emanan de los principios del derecho penal, tales como:

- a) en lugar de la automaticidad, el control jurisdiccional ⁽⁵⁸⁾ frente a la eventual arbitrariedad legislativa y administrativa, con el correlativo restablecimiento de los derechos a la defensa y al debido proceso;
- b) en lugar del carácter objetivo de las causas que devienen en la aplicación de las consecuencias, la consideración de los aspectos subjetivos de aquéllas, con la correlativa necesidad de la existencia de dolo o culpa para que resulten procedentes;
- c) en lugar de la aplicación “totalitaria” de los efectos, la graduación de los mismos –las “sanciones” - cuya gravedad debe corresponderse con la gravedad de sus causas –las “infracciones” que las provocan-.

8. LAS CONCLUSIONES DEL TRABAJO

Por nuestra parte, sintetizamos todo lo hasta aquí expuesto en las siguientes conclusiones:

- d) Resulta innegable la necesidad de detectar la existencia de los distintos tipos y formas de “sanciones virtuales” contenidas en nuestras normas positivas –leyes y reglamentos- y de encarar su estudio desde la perspectiva que nos ocupa.
- e) El reconocimiento del carácter “virtualmente sancionatorio” de determinadas normas no implica, necesariamente, cuestionar su legitimidad, ni tampoco rechazar *a-priori* la conveniencia de su efecto represivo en situaciones atentatorias contra el mejor funcionamiento del sistema tributario.
- f) La finalidad última de este reconocimiento debe estar dada por la posibilidad de rescatar, para las sanciones virtuales, la posibilidad de someterlas al debido control jurisdiccional.

9. ALGUNAS REFERENCIAS AL DEBATE

Habíamos comenzado diciendo que el trabajo que hemos transcrito fue debatido en la Comisión N° 2 de las XXVII Jornadas Tributarias celebradas en Mar del Plata en noviembre de 1997. Nos parece interesante mencionar algunos conceptos extractados del informe de la relatoría según el cual:

58) Nos referimos al control por parte de jueces del poder judicial o de Tribunales Fiscales independientes de la Administración.

- a) Hubo referencias al reciente dictado por parte de la AFIP de la Instrucción 359/97 como ejemplo de una forma anómala de legislar pues a través de la misma se obliga a los funcionarios a formar listas negras de asesores de contribuyentes evasores, a cuyo respecto se propone que las jornadas recomienden que las autoridades se abstengan de emitir actos que, como el mencionado, constituye un paradigma de lo que no debe hacerse.
- b) En la generalidad de las situaciones que se caracterizan como “sanciones virtuales” se señaló que existen ciertos principios del derecho penal que no pueden ser aplicados rigurosamente, ello en función del dinamismo de la vida económica. Se propone (en cambio) que las sanciones virtuales queden sujetas a revisión antes de su aplicación a cada caso.
- c) El estudio sobre la naturaleza de esta figura recién comienza en nuestro país, y debe intensificarse con respecto a su aplicación concreta.