

LA RESISTENCIA DE LAS SANCIONES IMPROPIAS

RESUMEN

Existe en nuestro ordenamiento tributario, sanciones que suelen pasar desapercibidas frente a las contenidas en el Capítulo VI del Título I de la Ley 11.683, referido a “Intereses, Ilícitos y Sanciones” y en los tres primeros títulos del Régimen Penal Tributario, contenido actualmente en el artículo 279 de la Ley 27430.

Las sanciones atípicas o anómalas, se encuentran distribuidas en la legislación sustantiva de los distintos tributos o integrando normas procedimentales. Al fijar determinadas condiciones para el computo de deducciones o utilización de beneficios, al establecer regímenes diferenciales cuando se configuran situaciones específicas, al atribuir responsabilidad solidaria a los sujetos cuando incurrir en conductas específicamente contempladas, están aplicando castigos reales con su consecuente carácter represivo.

El tema de las sanciones impropias, ha sido objeto de análisis y discusión doctrinaria en diferentes países. En la doctrina italiana fueron definidas como sanciones anómalas a las consecuencias desfavorables por el incumplimiento de ciertos condicionamientos, no siendo consideradas específicamente como sanciones.

Por parte de la doctrina española se caracteriza como sanciones “impropias” o “atípicas” a incrementos impositivos que correspondían a determinadas situaciones, liberando a la Administración de la carga de la prueba de la intención culposa o dolosa. Tales disposiciones han sido calificadas como “fraudes de ley” porque niegan al sujeto pasivo la posibilidad de defensa de acuerdo a las garantías constitucionales.

“Sanciones políticas” es como las denominan en la doctrina brasileña, a estas restricciones o prohibiciones que el sistema tributario de ese país impone a los contribuyentes obligando a estos indirectamente, al cumplimiento de determinados mandatos fiscales.

Recopilando a los distintos autores, podemos decir que más allá del término utilizado en el derecho tributario, sanciones encubiertas, virtuales, impropias, indirectas, anómalas, todas ellas refieren al mismo fenómeno, pudiendo adoptar estos términos como sinónimos.

Y todas ellas persiguen como rasgo en común, una finalidad similar o idéntica a una sanción real, pero se muestran en el ordenamiento jurídico tributario de distinta manera. En ciertas ocasiones el detrimento se trasluce o significa un aumento de la base imponible del tributo, en otras oportunidades no se muestra de tal manera, como por ejemplo cuando se quita una licencia, se produce la imposibilidad de ejercer cierta actividad o cargo, cuando se decreta la

caducidad de un plan de facilidades de pagos, o se extiende la responsabilidad de los actos que se los reconoce como antijurídicos.

Mayormente suelen adoptar ciertas “formas” que podríamos reconocer en alguna de las siguientes variantes:

- 1.Caducidad de derechos por incumplimiento a requisitos o condiciones-
- 2.Atribución de responsabilidad solidaria-
- 3.Definición objetiva de supuestos de imposición-
- 4.Otras formas-

Sin pretender alcanzar la totalidad de los casos presentes en las disposiciones tributarias vigentes, efectuamos un recorrido por los textos de la Ley de Procedimiento Tributario (L11.683), Ley del Impuesto al Valor Agregado (L 23.349) y Ley del Impuesto a las Ganancias (L 20.628) con las reformas introducidas por la Ley 27.430, con la intención de brindar un acabado reconocimiento de las llamadas sanciones impropias.

Sin embargo, este reconocimiento de un escenario de coexistencia de sanciones no resuelve los conflictos expuestos. Contrariamente agrega incertidumbre, al encontrarlas dispersas en leyes, decretos y resoluciones administrativas. Aún más importante, el régimen sancionatorio encubierto, expone al contribuyente a la quita de las garantías que gozan las sanciones reconocidas por la norma como el debido proceso, no ser juzgado dos veces por la misma infracción, subjetividad de la pena, etc.

La reforma tributaria introducida mediante la Ley 27.430 ha atenuado moderadamente las adversidades de la utilización de esta figura, incorporando a la ley conceptos anteriormente establecidos por disposiciones de la autoridad de contralor y la doctrina que emana de repetida jurisprudencia.

La importancia del temario desarrollado, va en el sentido de su incorporación y reconocimiento, en el ámbito de las sanciones tradicionales. A tal fin nos hemos de dirigir necesariamente, mediante el accionar de los especialistas en la materia, vía recursos formales (art.74 D.R.L.P.T.), en primer orden ante la autoridad administrativa y posteriormente jurisdiccional y judicial.

LA RESISTENCIA DE LAS SANCIONES IMPROPIAS

Comisión N°2: “Infracciones y Sanciones Administrativas”

21° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

CPCECABA - 04 al 06 de Septiembre de 2019

**Rodolfo Acevedo
Contador Público
T 293 F158**

Índice

- 1. Justificación del tema-**
- 2. Introducción-**
- 3. En concretas palabras...**
- 4. Características definitorias particulares-**
- 5. La versatilidad de las formas-**
 - 5.1. Decaimiento de beneficios por incumplimiento a planes de facilidades de pago.**
 - 5.2. La Reincidencia como agravante y el Error Excusable como exonerante.**
 - 5.3. Responsabilidad solidaria por culpa o dolo.**
 - 5.4. Facturación tipo M.**
 - 5.5. Pérdida del crédito fiscal.**
 - 5.6. Baja de Operador de comercio exterior.**
 - 5.7. Cancelación administrativa de la CUIT.**
 - 5.8. Salidas no documentadas.**
- 6. Conclusiones-**

LA RESISTENCIA DE LAS SANCIONES IMPROPIAS

1. Justificación del tema

Conforme lo relata las directivas para la presentación de trabajos en la Comisión Nº2 del 21º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, cuyo tema central es Infracciones y Sanciones Administrativas, uno de los tópicos a desarrollar son las denominadas “*sanciones impropias*”.

Particularmente, considero de gran interés el análisis de este tipo de sanciones ya que suelen perder atención frente a las contenidas en el Capítulo VI del Título I de la Ley 11.683, referido a “*Intereses, Ilícitos y Sanciones*” y en los tres primeros títulos del Régimen Penal Tributario, contenido actualmente en el artículo 279 de la Ley 27430.

En carácter general, las sanciones atípicas o anómalas, se encuentran distribuidas en la legislación sustantiva de los distintos tributos o integrando normas procedimentales. Al fijar determinadas condiciones para el computo de deducciones o utilización de beneficios, al establecer regímenes diferenciales cuando se configuran situaciones específicas, al atribuir responsabilidad solidaria a los sujetos cuando incurren en conductas específicamente contempladas, están aplicando castigos reales con su consecuente carácter represivo.

En tal sentido, el objeto del presente trabajo es repasar este tipo de figuras aprovechando la oportunidad de su reaparición en la última reforma tributaria. No es la intención abarcar el tema por completo sino introducir el debate académico donde surjan entre otros, los posibles fundamentos a alegar en el caso de su aplicación por parte de la administración.

2. Introducción

El tema de las *sanciones impropias*, ha sido objeto de análisis y discusión doctrinaria en diferentes países. En la doctrina italiana fueron definidas como sanciones anómalas a las consecuencias desfavorables por el incumplimiento de ciertos condicionamientos, no siendo consideradas específicamente como sanciones.

Por parte de la doctrina española se caracteriza como sanciones “impropias” o “atípicas” a incrementos impositivos que correspondían a determinadas situaciones, liberando a la Administración de la carga de la prueba de la intención culposa o dolosa. Tales disposiciones han sido calificadas como “fraudes de ley” porque niegan al sujeto pasivo la posibilidad de defensa de acuerdo a las garantías constitucionales¹.

“Sanciones políticas” es como las denominan en la doctrina brasileña, a estas restricciones o prohibiciones que el sistema tributario de ese país impone a los

contribuyentes obligando a estos indirectamente, al cumplimiento de determinados mandatos fiscales.

Tal como lo desarrollaremos en puntos siguientes, es común encontrarse con este tipo de figuras en las disposiciones tributarias sin mantener uniformidad en el sentido dispositivo, es decir las hallamos en leyes sustantivas o procedimentales como así también en las distintas reglamentaciones aún las establecidas por la autoridad de aplicación.

3. En concretas palabras...

En el derecho tributario se ha hablado extensamente acerca de la existencia de figuras denominadas sanciones impropias, encubiertas, atípicas, anómalas o virtuales². Distintos autores se han dedicado al tema y seguidamente citaremos alguno de ellos para lograr una idea concreta del fenómeno que pretendemos caracterizar.

Así dentro de la doctrina extranjera Cordeiro Guerra³ se refiere a la existencia de sanciones impropias mencionándose como aquellas hipótesis en las cuales el legislador persiguiendo una finalidad represiva utiliza un instrumento impropio – p. ej. Impidiendo la deducción de un gasto-. Si bien para este autor las sanciones impropias tienen el mismo fin que las sanciones típicas –represivo-, no se presentan de la misma forma y esto hace que pueda no atribuírsele su carácter real.

De Mita⁴ define a las sanciones impropias como aquellas situaciones en las que el contribuyente, que ha cometido una infracción tributaria, no solo recibe la sanción, sino que también es pasible de una situación de desventaja respecto de quien ha cumplido con la obligación que el violó. Según el autor, estas desventajas pueden ser de dos tipos: a) de carácter procedimental, en cuanto que al trasgresor se le impide ejercitar determinados medios de tutela. b) de carácter sustancial, en tanto se eleva la base imponible del tributo, al negarse la aplicación de deducciones o asumiendo como hechos susceptibles de imposición elementos que en otro caso no lo serían. En estos supuestos la determinación de la entidad del tributo se subordina a la observancia de ciertas obligaciones por parte del contribuyente, con lo cual se rompe la relación entre el impuesto y su hecho imponible. De esta manera las sanciones impropias para este autor serían concomitantes a las sanciones reconocidas típicamente y estarían configuradas por situaciones “extra” de desventaja para el contribuyente incumplidor en relación con el diligente.

Como sanciones impropias, D’Alessandro⁵ define aquellas situaciones de desventaja que siguen a la comisión de un ilícito tributario que inciden sobre los derechos del ciudadano-contribuyente, limitándole o impidiéndole, a través de una elevación de la base imponible, determinar la renta efectiva. Este autor considera que las sanciones impropias significan exclusivamente un aumento en la base imponible del tributo, excluyendo el tratamiento como tal de las situaciones en que la deuda tributaria no se vea alterada.

En el mismo sentido Sanchez Pedroche⁶, las define como las que alteran la cuantía del tributo. Si bien reconoce que desde un punto de vista formal no aparecen como sanciones, si lo son por esencia. Consecuentemente, este tipo de penalidades, no se encuentran tipificadas ni reconocidas por el ordenamiento como tales y no poseen procedimientos de aplicación e impugnación regulados, aunque en realidad, son sanciones tanto por su carácter aflictivo como por su aplicación como consecuencia de la transgresión de una norma. Por ello la característica fundamental de las sanciones impropias, sería colocarse al lado de las verdaderas sanciones en una diferenciación jurídico-formal y al mismo tiempo remarcar el efecto desventajoso que se ha ocasionado a aquel que ha transgredido la norma tributaria.

En el orden nacional, Oklander⁷ prefiere denominarlas sanciones virtuales, que serían el conjunto de disposiciones de carácter sustantivo o procedimental que establecen condiciones para el computo de deducciones o utilización de beneficios o bien atribuyendo responsabilidad solidaria a los sujetos cuando incurren en determinadas conductas, infringiendo en todos los casos verdaderos castigos de carácter represivo, sin estar contempladas como tales en las leyes 11.683 y régimen penal tributario. Asimismo, las sanciones virtuales pueden significar no solamente el aumento de la base imponible sino también la quita de licencias, imposibilidad de acceder a determinados cargos, etc.

El Dr. Litvak⁸, por su parte, utiliza la adopción del término sanción encubierta como rasgo más distintivo para referirse a este tipo de sanciones. De esta manera explica *“más allá de las anomalías, de las irregularidades o de la falta de previsión de algunos aspectos sustanciales, el rasgo común, definitorio y omnicomprendido de todos los diferentes supuestos que se analizaron es, precisamente, su aparición solapada, “camuflada”, oculta o no explícita”*.

En un excelente y extenso trabajo producido para su tesis doctoral, Alejandro Altamirano⁹ logra una mayor profundidad y señala, que pueden individualizarse dos especies bien diferenciadas de sanciones anómalas: i) las sanciones impropias o indirectas y ii) las sanciones atípicas. Las *sanciones impropias o indirectas*, son los instrumentos no calificados ni reglamentados por el legislador como sanciones pero que, contienen un efecto aflictivo vinculado con otras funciones específicas y propias de tales instrumentos. En estos casos el fenómeno sancionatorio existe, aunque no es prevaleciente. Diríamos que, la función represiva es derivada pero no prioritaria ya que es una consecuencia de la norma. En oposición a las sanciones propias ya que el efecto sancionatorio no es perseguido expresamente, se reconocen como impropias. A su vez, las *sanciones atípicas* son instrumentos no calificados ni reglamentados por el legislador como sanciones, pero con prioritaria función punitiva, resultando secundarias las demás funciones concurrentes para caracterizar y justificar el instituto. Si bien, la sanción es el fin perseguido por el legislador, se encuentra camuflado bajo el ropaje de otra figura. En otros términos, la función represiva es prioritaria ya que es la consecuencia expresamente perseguida por la norma. La falta de tipicidad propia de las infracciones y sanciones tributarias es a quien deben su denominación.

Las del primer grupo se identifican como mecanismos de efectos sancionatorios o quizá, desfavorables, aunque no sea ese el fin perseguido primordialmente por

la norma. Las del segundo grupo constituyen verdaderas sanciones encubiertas, deliberadamente incluidas por el legislador en el ordenamiento jurídico, por lo que en ellas podrían aplicarse plenamente los principios constitucionales que enmarcan el fenómeno punitivo y evaluar así su legitimidad.

El autor le reconoce el origen de las sanciones anómalas, a tres fuentes:

- i. la inadecuada tutela legislativa de ciertos comportamientos del contribuyente;
- ii. la deficiente regulación legal en cuyo caso la administración es proclive a privilegiar su derecho al del contribuyente
- iii. la paulatina pérdida de eficacia de la sanción tradicional y la reacción a tal efecto por parte del legislador, traduciéndose en estas licencias dirigidas a atenuar dicha pérdida de eficacia.

Reconociéndole efectos jurídicos desfavorables, y manifestando una notoria desconfianza por ineficiencia represiva y falta de precisión del ilícito, la crítica más firme que efectúa el citado autor sobre este tipo de sanciones la encuentra en el *aspecto ontológico*. Y aclara que en todos estos supuestos el fin perseguido puede ser adecuado (reestablecimiento de la juridicidad, sanción al incumplimiento de los deberes de colaboración y de solidaridad, entre otros que el ordenamiento tributario deba tutelar) pero el medio empleado no lo es. *“Si se pretende sancionar una conducta desvaliosa, en honor al principio de tipicidad esa conducta debe encontrarse normativizada como una sanción, pero no puede arribarse a la misma a través del artilugio de generar consecuencias accesorias que no son otra cosa que sanciones, aunque no tipificadas como tales”*.

Entonces, recopilando a los distintos autores, podemos decir que más allá del término utilizado en el derecho tributario, sanciones encubiertas, virtuales, impropias, indirectas, anómalas, todas ellas refieren al mismo fenómeno, pudiendo adoptar estos términos como sinónimos.

Y todas ellas persiguen como rasgo en común, una finalidad similar o idéntica a una sanción real, pero se muestran en el ordenamiento jurídico tributario de distinta manera. En ciertas ocasiones el detrimento se trasluce o significa un aumento de la base imponible del tributo, en otras oportunidades no se muestra de tal manera, como por ejemplo cuando se quita una licencia, se produce la imposibilidad de ejercer cierta actividad o cargo, cuando se decreta la caducidad de un plan de facilidades de pagos, o se extiende la responsabilidad de los actos que se los reconoce como antijurídicos.

En otro plano del análisis, en nuestro país existe un criterio mayormente uniforme sobre la necesidad de evitar toda aplicación automática de régimen punitivo de forma tal que toda sanción quede sujeta al control jurisdiccional.

Sin embargo, en el régimen tributario vigente, hallamos sanciones encubiertas en reiteradas ocasiones tanto en las normas procedimentales como en la parte sustantiva de los distintos tributos.

Las modificaciones introducidas por la ley 27430, han logrado morigerar sutilmente la presencia de este tipo de sanciones. Sin perjuicio de lo cual, y con

motivo de esta, proponemos realizar un breve repaso de la existencia de las mismas en la Ley de Procedimiento Tributario, texto actualizado y de los principales tributos.

4. Características definitorias particulares

Si bien, muchas de las conductas exigidas por la Administración resultan una carga para el sujeto pasivo algunas se transforman en verdaderos “castigos” y suelen ser sumamente significativos económicamente.

En la búsqueda de las características propias de estas sanciones, siguiendo la efectuada por el profesor Juan Oklander¹⁰:

- 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 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;
 - c) Ultra-fatalidad, porque a diferencia de las sanciones explícitas, ni siquiera la muerte libera de su aplicación, con lo cual en ciertas ocasiones puede inferir castigos más graves que los aplicables a los delitos más graves;
 - 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 toda amplitud los derechos derivados de las garantías inherentes al derecho de defensa en juicio y al debido proceso;
- Asimismo, al no ser reconocidas como verdaderas sanciones, carecen de otros atributos propios del derecho penal, como ser
- e) Posible retroactividad, que nuestro ordenamiento jurídico solo admite en la legislación tributaria cuando no resultan afectadas otras garantías constitucionales, por ejemplo no confiscatoriedad;
 - f) Beneficio de Ley Penal más Benigna, que hace aplicable la retroactiva únicamente cuando resulte más favorable al acusado;
 - g) No aplicabilidad del principio non-bis-in-idem;
 - h) Vulnera principio de legalidad, ya que determinadas normas que crean sanciones impropias, se encuentran en la parte reglamentaria y no en la propia ley;

Estas características son las que fundamentan, el rechazo ante su aparición en los distintos ordenamientos dado que producen sus efectos punitivos, pero al no ser reconocidas como sanciones concretas se encuentran restringidas de las mínimas garantías penales. Tal es el punto que ciertos extremos en la doctrina las consideran inconstitucionales¹¹.

Cabe aclarar que consideramos necesaria la existencia de un sistema sancionatorio general como complementario de las normas tributarias sustantivas. Sin embargo, dado que el sistema tributario debe contener inevitablemente sanciones a aplicar frente a incumplimientos, los mismos no pueden pasar por alto los principios básicos del derecho penal logrando armonizar el marco de disposiciones que tutelan el debido cumplimiento de la ley.

En cuanto a la actitud de los magistrados que se extremen en abrir la competencia de sus jurisdicciones a este tipo de sanciones no expresamente advertidas como tales, seguirían vieja doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que dice: *“Que es jurisprudencia de esta Corte que por encima de lo que las le-yes 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

5. La versatilidad de las formas

En el redactado de las normas, encontramos este tipo de sanciones dispersas en toda su extensión, siendo esta una característica secundaria de las mismas. Mayormente suelen adoptar ciertas “formas” que podríamos reconocer en alguna de las siguientes variantes:

1. Caducidad de derechos por incumplimiento a requisitos o condiciones-
2. Atribución de responsabilidad solidaria-
3. Definición objetiva de supuestos de imposición-
4. Otras formas-

Aun en las distintas formas, las sanciones que nos ocupan, son consecuencia de actos ilícitos, contrarios o atentatorios contra los propósitos perseguidos por las respectivas disposiciones.

Sin pretender alcanzar la totalidad de los casos presentes en las disposiciones tributarias vigentes, efectuaremos un recorrido por los textos de la Ley de Procedimiento Tributario (L11.683), Ley del Impuesto al Valor Agregado (L 23.349) y Ley del Impuesto a las Ganancias (L 20.628) con las reformas introducidas por la Ley 27.430, con la intención de brindar un acabado reconocimiento de las llamadas sanciones impropias.

5.1 Decaimiento de beneficios por incumplimiento a planes de facilidades de pago

Cuando se presenta un determinado grado de incumplimiento por parte de los beneficiarios de planes de facilidades de pago, aparece visiblemente la sanción vía caducidad de derechos, especialmente en aquéllos que implicaron

acogimiento a regímenes de condonación o reducción de accesorios y sanciones.

En virtud del artículo 32 de la L.P.T., la Administración Federal establece que los contribuyentes podrán solicitar su adhesión a un plan de pagos para la cancelación del saldo de impuesto resultante de la declaración jurada y, en su caso, de los intereses resarcitorios calculados desde la fecha de vencimiento hasta la fecha de presentación del plan, así como las multas que pudieran corresponder según el caso. A su vez en la parte resolutive prevé como causal de caducidad, que se registre la falta de cancelación de una cuota transcurrido cierto plazo perentorio posterior a la fecha del vencimiento de la misma. La caducidad se producirá de pleno derecho sin necesidad de que medie intervención alguna por parte de este Organismo.

Contra tal accionar solo le cabe el recurso de artículo 74 del decreto reglamentario.

En estos casos, el “ilícito” representado por exceder en cierta cantidad los días tolerados de atraso, 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”.

El Tribunal Fiscal de la Nación, ha intervenido en algunos casos abriendo la competencia, equiparando las situaciones en las que el contribuyente queda inmerso en verdaderas sanciones reconocidas.

En su momento, el Dr. Brodsky en su voto expresó que la *“sanción es el proceder impuesto a la infracción de un deber jurídico, en este sentido, la caducidad se presenta como la consecuencia de una conducta contraria al derecho objetivo entendido en plenitud”*¹³.

En el mismo sentido, en otras actuaciones, la Sala C sostiene que nada hay en el texto legal que permita excluir de su régimen sanciones como las aquí apeladas, cuyo carácter pecuniario no ofrece diferencias respecto de las multas aplicadas en ocasión de otros incumplimientos ¹⁴.

En otro precedente, esta vez de Cámara se define con exactitud el concepto de sanción, consistente en una mal infringido por la Administración como consecuencia de una conducta ilegítima y consiste en la privación de un bien o de un derecho, reconociendo este en los que deriva la caducidad de un plan de pagos¹⁵.

Sin perjuicio de lo expuesto también existen pronunciamientos contrarios a tal postura, *“el decaimiento de un régimen de facilidades de pago constituye una decisión del organismo recaudador que no encuadra en ninguno de los supuestos contemplados por los arts. 141 y 147 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificatorias), como habilitantes de su competencia...”*¹⁶

Y en pronunciamientos de Cámara, Sala IV estableció su criterio en torno a que *“la decisión cuestionada no puede ser encuadrada en el concepto de “sanciones de otro tipo”, como lo pretende el apelante, pues el rechazo de una solicitud de facilidades de pago no tiende a reprimir la violación de disposiciones legales”*¹⁷

5.2. La Reincidencia como agravante y el Error Excusable como exonerante.

Tal como lo tuviéramos incorporado previo a la última reforma, existen determinados requisitos objetivos para obtener la reducción y eliminación de ciertas multas. Es así que el artículo 49 y subsiguientes se sirve de conceptos recientemente incorporados al plexo legal, mediante la ley 27430, anteriormente contenidos en la instrucción 06/2007.

Nos referimos a los conceptos de reincidencia, referido en el artículo a continuación del artículo 50, y la definición de error excusable a continuación del anterior. No resulta, una cuestión de menor importancia la incorporación de ambos, en la ley de procedimiento en apego al principio de legalidad dado que surgen derechos en materia impositiva, relacionados con estas caracterizaciones.

Estos requisitos, que describe la actual norma con respecto a una infracción anterior y parámetros objetivos sobre las diferencias impositivas detectadas por la Administración¹⁸, pueden ser vistos como una condena accesorio. En el primero de los casos, por cinco años a la privación del acceso a reducción de penas futuras, que se agrega a la pena, propiamente dicha que correspondió aplicar, por el primero de los ilícitos cometidos.

De igual modo, al restringir la citar la figura del error excusable limita el ámbito donde puede tener lugar la comisión de equívocos que respondan a causas ajenas a la voluntad de las partes.

5.3 Responsabilidad solidaria por culpa o dolo

En la doctrina española se clasifica la subjetividad tributaria según sea¹⁹:

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

Examinando la figura del responsable a título no contributivo, hallamos al responsable solidario y el responsable subsidiario.

En ambos casos; *“es un deudor tributario, extraño, al no participar en lo que respecta al hecho imponible. Resulta, entonces obligado al pago de un tributo devengado por hechos impositivos 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.... haber sido causante o colaborar en la realización de una infracción tributaria*²⁰.

Como puede observarse, en cada caso, la responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria, tiene como causa y es consecuencia de una conducta jurídicamente disvaliosa, por parte de quien la deberá soportarla. He aquí, la relación causal que es la que la vincula, en el marco del Derecho Penal, al acto ilícito con su correspondiente sanción.

La Ley 11.683 en su artículo 8 inciso f) 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 que significa que en un acto de mera negligencia, tal como causal de culpa, sea utilizado por un sujeto del impuesto para cometer una maniobra evasiva, aquella persona podría perder todo su patrimonio al quedar obligada a hacerse cargo del impuesto evadido ajeno más las multas que pudieran serles aplicables.

No importa a la atribución de la mencionada responsabilidad, que la persona sea ajena o no a la empresa que evadió, como así tampoco la gravedad del acto culposo que provoca la asunción de la responsabilidad. Del mismo modo, no hay consideraciones en cuanto a la medida de la deuda tributaria que puede representar magnitudes incomparablemente superiores a la totalidad de los bienes que integran el patrimonio de la persona sobre quien recaiga la aplicación de la figura.

Es oportuno resaltar, 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 un complejo escenario de obligaciones de tipo tributario. Además, las tareas de los profesionales en ciencias económicas suelen ser previas y contemporáneas 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 con posterioridad, y por esa misma causa, están menos expuestos a responsabilidad tipificada.

En la actual redacción de la Ley de Procedimiento tributario, ha quedado plasmada la doctrina que emana de amplia jurisprudencia referida a la responsabilidad subjetiva del conyugue, padres tutores o curadores, síndicos y liquidadores de quiebras, directores gerentes y demás representantes de personas jurídicas y administradores de patrimonios. En tal mediad, no existirá responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren que no les cabe imputación subjetiva de responsabilidad del acto que derive en el incumplimiento de los deberes tributario de sus representados.

Del mismo modo, la nueva redacción, ha fijado el plazo a partir del cual nace la solidaridad de los responsables del cumplimiento de la deuda ajena, que luego de tramitado el proceso de determinación de oficio contra el deudor principal y cuando este no cumpla con la obligación determinada desde la fecha de notificación del acto, hasta los 15 días posteriores.

Como agregado a todos los requisitos que deberían cumplirse para hacer efectiva la responsabilidad por deuda ajena, recomendaríamos que la misma sea graduada en la justa medida en que dicha responsabilidad solidaria pueda ser adjudicada en función del agravamiento que significó su participación.

5.4 Facturación tipo M

La reciente Ley 27.430 prevé en su art. 189 la incorporación de un inciso h del artículo 35 de la Ley 11.683, en los siguientes términos: "h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias.

La Resolución General (AFIP) 4132/2017 formalizó lo que venía sucediendo en la práctica: un régimen de control sistémico y periódico sobre la emisión de comprobantes de los responsables inscriptos en el IVA, a fin de determinar la clase de facturas que la AFIP habilita a emitir.

Como resultado del control sobre los responsables inscriptos, la AFIP reemplazará la factura "A" por la "M" cuando verifique: 1. Inconsistencias en la relación entre los montos facturados y la capacidad técnico-económica para realizar las prestaciones de servicios y/o ventas de bienes y 2. Irregularidades o incumplimientos vinculados a las obligaciones fiscales.

El Fisco Nacional, mediante la Circular 5/2017, intentó precisar que la factura "M" resultará cuando *"...se verifiquen desvíos o inconsistencias sustanciales y evidentes entre los montos facturados y la real actividad económica"* y que el solo hecho de registrar incumplimientos de índole formal o inconsistencias aisladas y/o no relacionadas con los parámetros establecidos en el aludido anexo, no implicará que los responsables inscriptos sean habilitados para emitir comprobantes clase "M".

5.5 Perdida del crédito fiscal

El artículo 41 de la ley del Impuesto al Valor Agregado 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 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.

Al ceñirnos expresamente a tal disposición, 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 multa equivalente al 13,33% sobre el valor total de cada operación.

Al respecto en la causa "Acceso Norte SRL y Díaz, Yolanda"²¹ se aceptó la pretensión de las partes actoras en cuanto a que ellas y no el anterior titular del negocio, a nombre de quien se encontraba la documentación, eran los destinatarios de las compras realizadas y, consecuentemente, les correspondía el cómputo del crédito fiscal.

La misma Sala en "Sosa, Virginia"²² donde la actora continuó con la actividad de una sociedad de hecho que integraba hasta el momento en que le adquirió la parte a su socia, sin darle de baja a la misma y sin inscribirse en forma personal pero tampoco alterando la actividad que se venía desarrollando.

Varias situaciones relacionadas con las formalidades ilustran esta figura, la falta de comprobante de pago conlleva la pérdida del derecho a la deducción del gasto, aun cuando se acredite su efectiva realización; la falta de registro de una factura acarrea el desconocimiento del crédito fiscal, aun cuando la adquisición hubiese estado efectivamente gravada y se encuentre respaldada con un comprobante de pago; la no contabilización de una depreciación acarrea su desconocimiento, aun cuando se pruebe la propiedad del bien y la efectiva utilización del activo.

5.6 Baja de Operador de comercio exterior

Mediante la Resolución General (AFIP) 2570/09 y de su Anexo se regula la suspensión en el registro especial aduanero como "Operador de comercio exterior", condición necesaria para actuar como "importador – exportador".

Según la resolución mencionada, la Administración Federal (AFIP) evaluará a los responsables inscriptos en el registros –en forma permanente o periódica, según corresponda– a través de procedimientos automáticos y objetivos que analizarán la información existente en sus bases de datos. Como resultado de dichos procesos los calificará, según su situación, en sujetos con o sin observaciones para conservar su inscripción registral, cuando se verifiquen las condiciones que para ese registro especial se establecen en el "Manual del Usuario".

5.7 Cancelación administrativa de la CUIT

En 03 de Marzo de 2016 sale publicada la RG (Afip) 3832, indicando que por razones de administración tributaria aconsejan dejar sin efecto la RG 3358 y establecer un procedimiento de carácter general para la evaluación periódica de contribuyentes y responsables mediante controles sistémicos ejecutados en forma centralizada, en función de los incumplimientos y/o inconsistencias que pudieran acaecer. El resultado de dicha evaluación se verá reflejado en los denominados “Estados Administrativos de la CUIT” y ya no representan la inhabilitación de la CUIT, sino distintos grados de acceso a operaciones de los servicios web, disponibles con clave fiscal.

La mencionada resolución, tiene previsto procedimientos simplificados tendientes a agilizar la regularización de los incumplimientos y/o inconsistencias detectadas, que permitan la recuperación de los servicios, es decir que la normativa establece objetivamente los causales de limitación de acceso a servicios con clave fiscal y determinados trámites, y también el procedimiento a seguir para la restitución del acceso limitado.

En concreto, continua persiguiendo un objetivo destacable, en virtud del inciso h) del artículo 35 de la Ley 11.683, con una herramienta menos lesiva de los derechos y garantías de los contribuyente a diferencia del antiguo régimen. Sin perjuicio de lo cual aún persiste un análisis meramente objetivo de la conducta del contribuyente para aplicar sanciones automáticas.

5.8 Salidas no documentadas

De acuerdo a lo que dispone los artículos 37 y 38 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, *“Cuando una erogación carezca de documentación o ésta encuadre como apócrifa, 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 cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación”*

Con tal disposición, la ley sanciona severamente la falta de justificación de gastos la que a su vez de tener lugar otras figuras se agregaran sanciones por defraudación y hasta la aplicación del Régimen Penal Tributario.

Entre la frondosa jurisprudencia al respecto nos servimos de citar “Sidex Argentina S.A. c/DGI”²³, el tribunal Fiscal revoco la resolución fiscal por la cual se cuestionaban operaciones realizadas por la contribuyente con una tercera empresa respecto de determinadas facturas tildadas de apócrifas sobre la base de antecedentes administrativos y las pruebas aportadas por las partes dando lugar a ajuste de impuesto a las Ganancias y en el Impuesto a las Salidas no Documentadas ambos con intereses y multas.

Para así decidir, el Tribunal consideró que: *“a) La contribuyente demostró el circuito económico de las operaciones impugnadas toda vez que había*

acreditado la actividad desplegada con una tercera empresa cuestionada y la correlación de las facturas entre si ; b) A su vez, los peritos intervinientes habían cotejado las registraciones, la factibilidad de las reparaciones y calculado “ratios” que aportaban indicios acerca de la realización de las operaciones; c) Los hechos probados en la causa resultaban ser más acertados para comprobar la realidad de las operaciones que los datos sobre los cuales el Fisco sustentaba su pretensión; y d) En definitiva, se encontraban acreditados una serie de indicios comprobados, graves y precisos que llevaban a tener por demostrada la veracidad de las prestaciones realizadas a favor de la actora por la tercera empresa en cuestión”

6. Conclusiones

Así las cosas, hemos avanzado en el reconocimiento de este tipo de sanciones. En su descripción hemos argumentado con amplia doctrina la ubicación de la figura dentro de distintos ordenamientos tributarios con similares características.

En el proceso, identificamos los efectos adversos de su utilización dado que por sobre todas las cosas enrarecen la relación que debería tutelar la norma, planteando situaciones donde el administrado sufre la aplicación de medidas punitivas automáticamente y sin la precisa descripción del hecho que la causa.

En base a lo expuesto, podríamos reconocer como origen general de este tipo de sanciones, una pérdida de efectividad en el marco sancionatorio regular, establecidos por las normas tributarias.

Sin embargo, el reconocimiento de un escenario de coexistencia de sanciones, no resuelve los conflictos expuestos. Contrariamente agrega incertidumbre al encontrarlas dispersas en leyes, decretos y resoluciones administrativas. Aun mas importante, el régimen sancionatorio encubierto, expone al contribuyente a la quita de las garantías que gozan las sanciones reconocidas por la norma como el debido proceso, no ser juzgado dos veces por la misma infracción, subjetividad de la pena, etc.

Ciertamente, la reforma tributaria introducida mediante la Ley 27.430 ha atenuado moderadamente las adversidades de la utilización de esta figura en alguna de sus facetas, incorporando a la ley conceptos anteriormente establecidos por disposiciones de la autoridad de contralor y la doctrina que emana de repetida jurisprudencia.

Al repasar la aparición de sanciones impropias en distintas normas del orden nacional, damos cuenta de su recurrente utilización, siendo el escueto detalle realizado tan solo una ejemplificación.

Viene al caso mencionar, que el art. 74 D.R. L.P.T. establece una modalidad recursiva residual y autónoma que posibilita una revisión de actos administrativos de alcance individual para aquellos supuestos que ni en la ley 11.683 ni en el reglamento cuenten con una vía recursiva propia.

Si bien, tal recurso ante el Director General no tiene efecto suspensivo, impulsamos la activa utilización del mismo, ya que puede ser referenciado como antecedente en proceso administrativo posterior y, no menos importante, apuntar a que el uso en forma generalizada, contribuya a un mayor ordenamiento de la figura.

Actualmente, los avances de los medios digitales han modificado y agilizado procesos formales que han de cumplir los administrados para el pleno cumplimiento de sus obligaciones. Vemos con buenos ojos la utilización de herramientas digitales como tecnologías de plataformas on line, ventanilla única virtual, trámites unificados, chat bot, etc. a los efectos de agilizar la comunicación con el contribuyente evitando prolongar las consecuencias de este tipo de sanciones. Ejemplo de esto es la implementación del servicio Estados Administrativos de la CUIT que limita algunos servicios del perfil siendo en muchos casos ágilmente modificable ante la desaparición de los incumplimientos y desvíos.

Tal como lo indicaba al principio del presente trabajo, considero realmente importante el temario desarrollado, su incorporación y reconocimiento, en el ámbito de las sanciones tradicionales. A tal fin nos hemos de dirigir necesariamente, mediante el accionar de los especialistas en la materia, vía recursos formales, en primer orden ante la autoridad administrativa y posteriormente jurisdiccional y judicial.

¹ 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

² Cabe citar en este tema el enjundioso trabajo plasmado en el libro "Sanciones Encubiertas en

³ Cordeiro Guerra, Roberto, "Illecito Tributario e Sanzioni Amministrative" pags. 340 y sigtes.

⁴ De Mita, Enrico, "La legalita Tributaria", págs. 81 y sigtes. Contributo alla semplificazione

⁵ Citado por Sanchez Pedroche, J. Andrés, "Sanciones indirectas o impropias en Derecho

⁶ Sanchez Pedroche, J. Andrés, ob. cit., pág. 501 y sigtes.

⁷ Oklander, y otros, "Las sanciones tributarias virtuales", en XXVII Jornadas Tributarias del

⁸ Jose D. Litvak, ob. cit., pág.72.

⁹ ALTAMIRANO, ALEJANDRO CLAUDIO. Responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos desde la perspectiva del actuar en lugar de otro. Tesis Doctoral. Universidad Rovira I Virgil. 2008

¹⁰ Juan Oklander, Las Sanciones Tributarias Virtuales, Aplicación Profesional N°21 de Abril de 1998.

¹¹ 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.

¹² autores como Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, en su libro "Procedimiento Tributario", 5a. Edición, Ediciones Depalma, (Fallos, 241-227; 244-129; 263-227). (Fallos, 265-242); (Fallos, 264-152; 265-256)".

¹³ "JAPAN COSMETICS SA s/ APELACION" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 23 de septiembre de 2003.

¹⁴ FABRIPACK SA s/ APELACION" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 27 de febrero de 2004.

¹⁵ "CINE PRESS SRL (HOY SA) c/ DGI" Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal SALA V, sentencia del 29 de septiembre de 2006.

¹⁶ "SANITARIOS EL CHINO S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN". Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, sentencia del 14 de noviembre de 2006.

¹⁷ "SUTTON DABBAH, DAVID c/ DGI" Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, sentencia del 27 de diciembre de 2006.

¹⁸ Instrucción 06/2007, pto.3.4.2.1: "... *El juez administrativo actuante podrá considerar que existe error excusable cuando el monto total del ajuste sea inferior a diez mil pesos (\$ 10.000) y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el cuarenta por ciento (40%) del impuesto determinado por el contribuyente o responsable.*"

¹⁹ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González en "Derecho Tributario" De. Plaza Universitaria Salamanca 1994, Tomo I página 214.

²⁰ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González en "Derecho Tributario" De. Plaza Universitaria Salamanca 1994, Tomo I página 229.

²¹ TFN, Sala B, 1/12/2003.

²² TFN, Sala B, 20/10/2004.

²³ TFN, Sala C, 26/11/2015.