

# XIII ENCUENTRO REGIONAL NOA DE TRIBUTACION

---

Salta, 15 y 16 de diciembre de 2021



---

EJE TEMATICO:

“SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN EL ORDENAMIENTO  
TRIBUTARIO. SU RELACION CON EL DERECHO PENAL  
TRIBUTARIO”:

*“El agravamiento de alicuotas en los regímenes de recaudación  
del impuesto sobre los ingresos brutos como sanción impropia”*

**Diego Andrés Colazo**

Contador Público  
Especialista en Tributación

## ÍNDICE

Resumen ejecutivo	Pág. 3
El agravamiento de alícuotas en el impuesto sobre los ingresos brutos como sanción anómala o impropia	Pág. 4
1.- Introducción	Pág. 4
2.- La naturaleza jurídica de las sanciones administrativas	Pág. 6
3.- Las sanciones impropias en el Derecho Tributario	Pág. 9
4.- Breve análisis del agravamiento de alícuotas en los regímenes de recaudación del impuestos sobre los ingresos brutos	Pág. 12
5.- Consideraciones finales	Pág. 16

## **RESUMEN EJECUTIVO**

El fisco nacional en su encarnizada cruzada contra la evasión fiscal tomó protagonismo inusitado en las últimas décadas frente a los contribuyentes con el fin de aumentar la recaudación impositiva y disuadir a los contribuyentes de mantenerse en las conductas no deseadas.

El Estado, como titular de un poder de imperio y de un poder de policía, ejercita su función punitiva a través del Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador.

Las formas, los procedimientos, las vías de solución o los principios aplicables en el proceso sancionador del Estado, han propiciado diversos debates y cuestionamientos doctrinarios así como abundante jurisprudencia.

En el presente trabajo se abordarán la naturaleza de la sanción administrativa, la tributaria y, sobretodo, las de las llamadas “*sanciones tributarias impropias o anómalas*”, temática dentro de la cual se mencionarán dos simples ejemplos de casos concretos de sanciones impropias en el ámbito de la tributación subnacional, al referirse al agravamiento de alícuotas en regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos.

Finalmente, se pondrán a disposición algunas consideraciones respecto de las sanciones impropias o anómalas.

En aras de la brevedad propia del marco de un concurso de monografías, el abordaje de los temas en el presente trabajo es acotado a lo reglamentado.

# **EL AGRAVAMIENTO DE ALÍCUOTAS EN LOS REGÍMENES DE RECAUDACION DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS COMO SANCION IMPROPIA.**

## **1.- Introducción:**

Uno de los debates jurídicos más interesantes de las últimas décadas es el que tiene su centro de atención en el dilema de la autonomía del Derecho Administrativo Sancionador respecto del Derecho Penal.

Asumimos el riesgo de utilizar la expresión “*de las últimas décadas*” porque el debate pareció resurgir con fuerza a principios de la década del 90, motivado quizás por la problemática de raíz tributaria que se adueñó del escenario en nuestro país.

En aquellos tiempos, el fisco nacional en su encarnizada cruzada contra la evasión fiscal y respaldado por una fuerte voluntad política, comenzó a cobrar un protagonismo inusitado frente a los contribuyentes a partir de la realización de numerosos operativos de fiscalización tributaria, con el fin de aumentar la recaudación impositiva, aunque más no sea, por vía indirecta, es decir, sobre la base de la aplicación de multas.

La generación de riesgo subjetivo aseguraba su cometido con operativos de control de fuerte presencia mediática y declaraciones altisonantes de los funcionarios fiscales, sobre la particular visión de la administración tributaria.

Las inversiones en nuevas tecnologías le permitieron al fisco en aquel momento cuantificar el escenario de incumplimiento tributario y las directivas recibidas de parte del Gobierno en el orden interno fueron las de incrementar los recursos en el erario y disuadir a los contribuyentes de mantenerse en las conductas no deseadas.

No se trató de ningún modo de una política de mera corrección de conductas disvaliosas, aunque se trató de publicitar las medidas de esa manera, ya que la doctrina tributaria, en defensa de los contribuyentes, condenaba vehementemente el hecho de que el sistema represivo estatal se transforme en un medio recaudatorio con sistemáticos abusos de poder.

Como fuere, los resultados recaudatorios acompañaron la gestión fiscal de aquellos años en los que la Dirección General Impositiva primero, y la Administración Federal de Ingresos Públicos después, estuvieron en boca de toda la sociedad argentina y no solo en la de contribuyentes y sus asesores.

En el remanente actual del debate la autonomía del Derecho Administrativo Sancionador, aún tiene plena vigencia el análisis de la potestad sancionadora o *ius puniendi* frente a un marco jurídico determinado.

Sobre la potestad no cabe duda de su existencia al ser ésta, indefectiblemente, tan antigua como la misma Administración en su concepción pues se trata del elemento primordial del ejercicio de la función innata de policía y que proviene de su propiedad matriz: el poder de imposición supone, asimismo, un poder de policía.

Podría parecer que la potestad de mayor rango dentro de la esfera del propio Estado se conforma de la potestad sancionadora de su administración junto con una potestad penal jurisdiccional puesto que esas dos potestades constituyen, en rigor, sus manifestaciones concretas y explícitas.

Dicho esto en términos más espartanos, el Estado ejercita su poder punitivo a través del Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador.

No existe entre ambos conceptos una conjunción, sino que existen principios del Derecho Penal que son aplicables en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador por la base constitucional del Derecho en general, pero es el legislador quien, luego, crea particularidades propias e institutos en cada ámbito.

A pesar de la existencia de doctrinas contrapuestas, la realidad es que la mayoría de las posiciones advirtieron un cambio de paradigma sobre el poder sancionador estatal, atribuyéndole exclusividad casi total en su ejercicio a los tribunales jurisdiccionales puesto que a ellos correspondería, por sentido común, el monopolio de la actividad represora.

De suyo, la imposición administrativa de una sanción debiera constituir una anomalía en el régimen jurídico argentino ya que se trata de una función que le corresponde al Poder Judicial y no al Poder Ejecutivo, tal lo prevé la magna carta<sup>1</sup>.

En esa tesitura, se podría entender que, sin intervención de un órgano jurisdiccional en la aplicación concreta de una sanción, ésta no debiera existir jurídicamente, por lo que cualquier recurso jurisdiccional contra una sanción administrativa supondría:

- a) la suspensión de su ejecución,
- b) la extensión de la revisión de la sanción a la cuantía de la misma,
- c) la inexistencia de mora hasta tanto la sanción se encuentre firme, y,

---

<sup>1</sup> Constitución Nacional, artículos 18, 29 y 109.

d) la posibilidad de revisión jurisdiccional ulterior, aún en el caso de las sanciones ejecutoriadas, por vía de la acción de repetición.

Aquí aparecen cuestiones relevantes sobre las que convendría hacer foco como los efectos de las vías recursivas, la sustantividad de las sanciones o su ejecutabilidad cuando se realiza ex ante a su revisión jurisdiccional, aunque su tratamiento excedería el limitado marco de un trabajo como el presente. Es por ello que tales cuestiones serán desarrolladas, apenas, tangencialmente, en ocasión de abordar otras temáticas más necesarias para los fines perseguidos.

## **2.- La naturaleza jurídica de las sanciones administrativas.**

La naturaleza jurídica de las sanciones administrativas ha sido objeto de estudio durante desde hace casi un siglo.

El fin siempre ha sido el de establecer con precisión si existen diferencias ontológicas entre las infracciones administrativas y sus respectivas sanciones y los delitos y sus sanciones penales.

El catálogo de parámetros diferenciales abarcó a los bienes jurídicos tutelados, a los fines perseguidos, al nivel de gravedad de la infracción o de la sanción, a los sujetos, al elemento subjetivo y su necesaria consideración, al resultado de daño o de peligro inherente a la conducta típica, entre otros.

Interesa distinguir las sanciones penales administrativas (entre las cuales se incluyen a las sanciones de naturaleza tributaria) de aquellas sanciones administrativas en sentido estricto.

Las primeras suponen las consecuencias que conlleva la transgresión de normas que tutelan el orden público general, en tanto las segundas se relacionan con la tutela de bienes jurídicos más específicos, como las convenciones o contratos.

La naturaleza penal de las sanciones tributarias ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación hace muchos años en numerosos precedentes, como Cía Swift de La Plata, Ragor S.A. Industrial y Comercial o Bemberg<sup>2</sup>.

En otra causa<sup>3</sup>, el cimero tribunal expresó que *“la distinción entre delitos y contravenciones o faltas no tiene una base cierta que pueda fundarse en la distinta*

---

<sup>2</sup> Fallos 184:162; 228:375 y 247;225.

<sup>3</sup> CSJN, Castellini Ernani Luis c/Dirección General de Impuesto a los Réditos, Fallos 205:173.

*naturaleza de cada orden de infracciones para establecer un criterio seguro que permita distinguirlos”.*

La naturaleza jurídica de las infracciones establecidas en la Ley de Procedimiento Tributario<sup>4</sup> importa para determinar el bien jurídico tutelado, sus fuentes legales, sus vías recursivas y los principios penales aplicables.

No viene al caso ahondar ahora en el distingo entre las sanciones materiales y las formales, aun cuando los bienes jurídicos tutelados difieran en su inmediatez. Tampoco convendría distinguir las sanciones en función del organismo que las imparte (la propia administración o los tribunales penales), de su gravedad o de la existencia de peligro o daño concreto. Incluso el insistir en el análisis ontológico entre delitos e infracciones administrativas o el reparto de potestades constitucionales no resultan, en rigor, atractivos en la actualidad.

No se trata éste de un abordaje liviano y displicente, sino que en aras de la casuística y la practicidad del ejercicio diario de la actividad, lo que se impone es la decisión de enfocar en aquellas excepciones a la regla o anomalías que en la práctica tributaria habitual pueden hallarse.

Si conviene resaltar que en muchos casos se observan más razones políticas que marco constitucional en cuanto a la disposición de las vías sancionadoras.

Un interrogante es la naturaleza del acto sancionador.

Mientras una parte de la doctrina adhiere a la tesis del acto administrativo con el que se impone una sanción, otra parte postula que se trata de un acto de administración activa; ergo, constituye una decisión del poder administrador, consustancial y asociada al poder policía con el que regula ciertas conductas en su relación con los ciudadanos: si se tiene el poder de controlar, se tiene el poder de sancionar el incumplimiento.

Ratificar el primer argumento implica calificar la actividad sancionadora como jurisdiccional, con plena aplicación de institutos del Derecho Penal. En tanto convalidar el último argumento implica advertir que la sanción administrativa es concebida como un complemento natural del ejercicio del poder de policía y es dable admitir entonces que las sanciones constituyen medidas de sustancia plenamente ejecutiva pues son sin lugar a dudas manifestaciones de la actividad administrativa represiva y policial.

Los antiguos romanos pensaban que la aplicación certera del Derecho como expresión de justicia era un ideal, una utopía.

---

<sup>4</sup> Ley 11.683

Hoy, a la luz de actuaciones de instituciones u organismos como el Banco Central, la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Secretaría de Comercio o recordando la actuación de las antiguas Juntas de Carnes y Granos, la realidad más próxima exhibe su rostro menos respetuoso de los principios constitucionales, por lo que se conforma una gran grieta entre lo que debiera ser y lo que en definitiva es.

Otro interrogante surge del reparto de competencias y potestades, que agrega a la discusión una cuota de luces y sombras.

En efecto, la Constitución Nacional, el inciso 12 del artículo 75 recuerda la delegación de las provincias al Estado Nacional de la potestad para dictar el Código Penal. Es decir que la Nación es quien regula sobre delitos y penas.

Pero la regulación de la actividad sancionadora le corresponde a las Provincias, que regulan sobre infracciones y sanciones administrativas pues éstas no fueron objeto de delegación.

Sintetizando, el poder de regular y aplicar un régimen sancionador no fue delegado por las provincias al Estado Nacional por lo que éstas conservan sus potestades.

Ahora bien, en el Derecho Administrativo Sancionador, tal como se expresara previamente, deben aplicarse principios del Derecho Penal.

Siendo ello así, el interrogante lógico que surge es cuáles son esos principios y que alcance tienen, ya que existen particularidades o matices propios del Derecho Administrativo como rama jurídica.

Esos matices son los que permiten que el Derecho Administrativo Sancionador pueda apartarse (pero nunca demasiado) de postulados del Derecho Penal y del Derecho Procesal Penal para erigirse, en cierta manera, como un régimen propio enmarcado en el Derecho Público Constitucional.

La Corte Suprema ha dicho al respecto que *“la aplicación de los principios y reglas del Derecho Penal es procedente en la medida en que resulten compatibles con el régimen jurídico diseñado por las normas especiales... y siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico”*<sup>5</sup>.

Principios de legalidad, de tipicidad, de irretroactividad, de igualdad, de debido proceso, y de razonabilidad tienen raigambre constitucional y no son objeto de cuestionamientos. Otros principios provienen del Derecho Penal, como los de ley penal

---

<sup>5</sup> Fallos 289:336; 290:202; 301:426; 303:1548; 304:849; 308:2043; 329:3666, entre otros.



más benigna, de inocencia, de bagatela o insignificancia, de non bis in ídem, de razonabilidad, de proporcionalidad, de personalidad de la pena, de prohibición de analogía, entre otros.

Resulta así que como consecuencia de la falta de una norma general que establezca los principios fundamentales de la actividad sancionadora del Estado en su función ejecutiva y de policía, existe un moderado grado de incertidumbre inherente al Derecho.

Ese estado de inseguridad jurídica provoca que haya doctrinas antagónicas y jurisprudencia pendular en lo que a la configuración de la sanción administrativa se refiere.

En virtud de ello la sustantividad del Derecho Administrativo Sancionador dentro del ordenamiento jurídico argentino seguirá desarrollando su curso, con lo cual el debate continuará en una suerte de *loop* cuando el escenario imperante en el momento así lo imponga.

### **3.- Las sanciones impropias en el Derecho Tributario.**

El debate más novedoso y reciente quizás, en materia de sanciones administrativas de naturaleza tributaria sea el de las denominadas “*sanciones impropias, atípicas o anómalas*”.

Koss<sup>6</sup> define a estas sanciones como “*aquellas que no surgen del texto legal como sanciones propiamente dichas, sino que son consecuencias de incumplimientos formales de los contribuyentes que son sancionados*”.

Oklander<sup>7</sup>, por su parte, entiende como sanciones virtuales “*al 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 como tales en las leyes 11.683 y 24.769*”<sup>8</sup>. Asimismo las sanciones virtuales pueden

---

<sup>6</sup> Koos, Ricardo H.: Sanciones Impropias, Doctrina Tributaria Errepar, Noviembre de 2019, Tomo XL página 1.149.

<sup>7</sup> Oklander Juan y Otros: “Las sanciones tributarias virtuales”, XXVII Jornadas Tributarias del C.G.C.E., Mar del Plata, 1997, página 219.

<sup>8</sup> Leyes de Procedimiento Tributario y Régimen Penal Tributario, respectivamente.

*significar no solamente el aumento de la base imponible sino también la quita de licencias, imposibilidad de acceder a determinados cargos, etc.”.*

Para Ludueña<sup>9</sup>, las sanciones impropias constituyen *“un conjunto de vías de hecho o verdaderos actos administrativos con presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria respecto de los cuales no se les reconoce su carácter de sanción, aunque realmente lo sean”.*

Para este autor, los incumplimientos formales o materiales de las normas por parte de los contribuyentes suponen siempre una sanción al final del camino ya que de no imponer sanciones la Administración Tributaria, los incumplimientos se reputarían como lícitos.

Litvak<sup>10</sup> expresa que *“el rasgo común, definitorio y omnicompreensivo de todos los supuestos es su aparición solapada, camuflada, oculta o no explícita”.*

Más allá del *nomen juris* de este particular tipo de sanciones, lo cierto es que se tratan de un mismo fenómeno que, como característica principal, se asimilan a una sanción real, aunque en el ordenamiento jurídico se exhiban de otra manera: caducidad de derechos, quita de licencias o restricciones para ejercer actividad, atribución de responsabilidad solidaria, entre otras formas. Es decir, resultan ser trabas en el ejercicio de la actividad del contribuyente, con todo lo que ello implica.

Estas sanciones suelen distinguirse ya sea como consecuencias desfavorables para el sancionado por el incumplimiento de ciertas condiciones<sup>11</sup> o como incrementos en el quantum del impuesto.

La génesis de las sanciones impropias permite suponer deficiencias legislativas de tutela como así también la poca eficiencia de las sanciones típicas y normales para lograr su finalidad. Ello, sumado a la actitud de los fiscos de privilegiar la recaudación fiscal por sobre toda causa, aun pisoteando las garantías de los contribuyentes, propició la aparición de estas sanciones particulares.

Hoy, el cuestionamiento principal hacia este instituto se produce cuando en su aplicación no se tienen en cuenta las garantías de los contribuyentes, en el marco de los principios del Derecho Administrativo Sancionador.

---

<sup>9</sup> Ludueña Gabriel E.: La sanción de suspensión de la CUIT y las garantías constitucionales, *Práctica y Actualidad Tributaria*, Errepar, Noviembre de 2020, Tomo XXVII, página 3.

<sup>10</sup> Litvak José D.: *Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario*, Editorial La Ley, 2003, página 72.

<sup>11</sup> Doctrina Italiana: Roberto Cordeiro Guerra, Enrico De Mita, P. D’Alessandro; Doctrina Española: José Andrés Sánchez Pedroche.

En efecto, al ser plenamente objetivas, automáticas, excesivas e indefendibles en la inmediatez, no son reconocidas como verdaderas sanciones, lo que conlleva finalmente a que carezcan de atributos propios del Derecho Penal, pudiendo afectar principios como los de irretroactividad de la ley, non bis in ídem, ley penal más benigna, legalidad, etc.

Las sanciones impropias observan cierto grado de dispersión en el régimen tributario argentino. Dicha característica resulta ser una obviedad por ser inherente a la naturaleza de este tipo de sanciones.

Acevedo<sup>12</sup> agrupa a las sanciones impropias en cuatro (4) categorías de acuerdo a las formas que adquieren, luego de recorrer las leyes de Procedimiento Tributario, del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado.

Esas categorías o variantes son las siguientes:

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

Sin perjuicio de tales categorías y sobre la base de la casuística existente y analizada por la doctrina se puede establecer con precisión pero sin ser taxativos una suerte de catálogo o inventario de sanciones impropias.

Ese catálogo o inventario de sanciones impropias incluye, entre otras:

- la suspensión de la CUIT<sup>13</sup>;
- el condicionamiento para el cómputo de la deducción especial de cuarta categoría en el impuesto a las ganancias por la falta de pago de los aportes como autónomos al SIPA o caja jubilaria que corresponda;
- la restricción para el cómputo de deducciones en el impuesto a las ganancias y de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado por la falta de utilización de determinados medios de pagos;
- la restricción del cómputo de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado por falta de discriminación del gravamen o de constancia de los

---

<sup>12</sup> Acevedo Rodolfo: La resistencia de las sanciones impropias, en 21° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina.

<sup>13</sup> Luego de las modificaciones de la ley 27.430 al artículo 35, inciso h) de la ley 11.683, y de la Resolución General (AFIP) 3.832, no corresponde hablar de suspensión de la CUIT sino de la limitación de su estado administrativo.

datos del comprador, locatario o prestatario en la factura o documento equivalente;

- el condicionamiento para el cómputo del gasto en el impuesto a las ganancias por erogaciones carecientes de documentación o con documentación apócrifa;
- la denegatoria a solicitudes de constancias de inscripción, de no retención o de certificados fiscales para contratar;
- la calificación gravosa en sistemas de perfiles de riesgo fiscal y su incidencia en los tratamientos diferenciales;
- la inhabilitación para emitir comprobantes tipo A y la obligación de emitir comprobantes tipo M;
- el bloqueo de despacho de importaciones;
- la exclusión como operador en registros fiscales especiales;
- la pérdida de beneficios en blanqueos y/o moratorias;
- la pérdida de beneficios por caducidad de planes de pago;
- el agravamiento por reincidencias;
- la atribución de responsabilidad solidaria.

El catalogo o inventario reseñado ut supra deja fuera una sanción impropia muy común en los regímenes tributarios provinciales: el agravamiento en los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos.

#### **4.- Breve análisis del agravamiento de alícuotas en los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos:**

Las dificultades de los gobiernos provinciales para cubrir sus crónicos déficits fiscales hacen que sus fiscos busquen implementar medidas para incrementar sus flujos de recursos.

Como los estamentos políticos no suelen negociar reducciones en la variable gasto público, los ajustes ocurren en la variable de ingresos, ineludiblemente.

Las provincias, al no disponer de fuentes de recursos como la emisión monetaria y el crédito público, buscan incrementar sus recursos con instrumentos de origen tributario.

Los fundamentos de las medidas siempre suelen ser la necesidad de incrementar la base de contribuyentes y de reducir la evasión tributaria, aunque en los hechos, lo que sucede es un aumento en la carga tributaria de los contribuyentes formales.

En los tiempos como éstos, en los que la localización de la actividad comercial y de servicios se encuentra dispersa física y virtualmente, los fiscos fueron trascendiendo sus límites geográficos y sus propias potestades tributarias.

Esa transgresión al límite del principio de territorialidad de la imposición no solo busca captar nuevos contribuyentes directos sino también indirectos a través de la actuación de agentes de recaudación (retención, percepción, recaudación bancaria).

La imaginación fiscal en ese sentido no tiene límites pues no solo impone tributos a los contribuyentes, sino que también impone cargas a sus proveedores de bienes o servicios sino también a los de financiamiento e inversión como pudieran ser bancos, administradoras de tarjetas de compra o crédito. Y hoy se estudia en los fiscos todas las alternativas existentes para capturar contribuyentes o recaudación en todo lo relacionado con el ecosistema digital y criptoactivos.

La problemática de la actuación de los agentes de recaudación y sus excesos, así como la actitud de los fiscos a la hora de devolver saldos a favor ha sido analizada y cuestionada casi en todo momento y lugar, por lo que no tiene mayor beneficio ahondar sobre estos temas.

Sin embargo, la cuestión que si merece una especial consideración es el agravamiento de las alícuotas de recaudación como sanción impropia.

El agravamiento de alícuotas para sujetos no inscriptos en una jurisdicción está presente en las normas de las administraciones tributarias de las jurisdicciones provinciales como si se tratara de un principio generalmente aceptado.

La casuística más general es, quizás, la de contribuyentes extrajurisdiccionales, es decir, contribuyentes locales de una jurisdicción en particular o contribuyentes de convenio multilateral que son detectados por el fisco de una jurisdicción que no los tiene registrados como tales y en donde se constata el desarrollo de una actividad gravada, generalmente ocasional o temporal, por lo cual le corresponde en la atribución de ingresos una determinada porción de base imponible.

Es en esos supuestos de actividad en otras jurisdicciones, donde los contribuyentes incluso prevén el mayor costo impositivo de una retención, percepción o recaudación bancaria agravada y lo asumen sin mayores problemas para evitar la carga

burocrática que implicar dar un alta, obtener una clave fiscal, presentar una declaración jurada u obtener una constancia o certificado particular.

La casuística restante comprendería a contribuyentes locales no inscriptos en la propia jurisdicción donde desarrollan su actividad y sobre los cuales los fiscos suelen utilizar otras herramientas de disuasión o persuasión para lograr la registración como contribuyente, como por ejemplo la clausura o la inscripción de oficio.

La cuestión más controvertida y quizás novedosa por lo poco difundida que ha sido entre las administraciones tributarias provinciales, es el agravamiento de alícuotas de recaudación por determinados incumplimientos de los contribuyentes previstos en las normas específicas.

Citamos, a título meramente ejemplificativo, los casos de las provincias de Córdoba y Tucumán, las que tienen en su normativa, ciertas disposiciones específicas que prevén el agravamiento de alícuotas en regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos para contribuyentes que presentan incumplimientos tributarios formales o materiales.

En el caso de Córdoba, la provincia tiene previsto en el artículo 463 de la Resolución Normativa N°1 (2021) el agravamiento de alícuotas de retención en el Sistema de Recaudación sobre Tarjetas de Crédito y Compra (SIRTAC), previstas en el denominado Listado Único de Alícuotas establecido en el artículo 373 del Decreto 320 (2021) cuyo responsable es la Dirección General de Rentas de Córdoba que elabora mensualmente dicho listado.

El agravamiento de alícuotas en el sistema opera en los casos en que se verifiquen los siguientes incumplimientos:

1) Contribuyentes que en los últimos treinta y seis (36) meses no hubiesen presentado seis (6) o más declaraciones juradas y/o posean seis (6) o más anticipos adeudados, continuos o alternados;

2) Agentes de retención, percepción y/o recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que no hubieren presentado tres (3) o más declaraciones juradas vencidas o que mantuvieran adeudado el saldo de una (1) o más declaraciones juradas, vencido el término para el ingreso del mismo;

3) Contribuyentes y/o responsables a los cuales se le hubiera determinado de oficio la obligación tributaria y encontrándose firme la misma, no hubiere sido abonada o regularizada dentro del plazo otorgado a tal efecto. Idéntico tratamiento se otorgará a aquellos contribuyentes o responsables que prestaren conformidad al ajuste realizado

por la fiscalización y no abonaren o regularizaren la deuda en el plazo otorgado a tal efecto;

4) Contribuyentes y/o responsables que tengan deuda con el Estado Provincial y por la cual se haya iniciado la ejecución fiscal o el procedimiento de ejecución fiscal administrativa con control judicial, mientras no abonen o regularicen la misma;

5) Los contribuyentes y/o responsables que ante una fiscalización electrónica o requerimiento y/o intimación de la Dirección General de Rentas y/o de la Dirección de Inteligencia Fiscal no dieran respuesta o cumplimiento a los mismos.

En el caso de Tucumán, en su Resolución General 93 (2014) y modificatorias, se prevén casos de agravamiento de alícuotas en su propio sistema de recaudación bancaria<sup>14</sup>, no solo para el caso de contribuyentes no inscriptos o con jurisdicción Tucumán no adherida sino que incluye también como causales de agravamiento, las siguientes circunstancias:

1. Los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos que habiendo presentado declaración jurada del anticipo del gravamen, cuyo vencimiento opere hasta el penúltimo (2) mes calendario anterior al de la aplicación del citado régimen, no hubieran ingresado el pago de la obligación respectiva.

2. Los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos que no cumplan con el deber de presentación de declaración jurada anual del gravamen y/o su respectivo pago, correspondiente a los períodos fiscales vencidos hasta el penúltimo mes calendario anterior al de la aplicación del citado régimen.

3. Los agentes de percepción y/o retención que no cumplan con el deber de presentación de declaración jurada y/o su respectivo pago, cuyo vencimiento opere hasta el penúltimo mes calendario anterior al de la aplicación del citado régimen.

4. Los contribuyentes y/o responsables del impuesto sobre los ingresos brutos que se hubieran acogido a planes de facilidades de pago por el citado tributo, por sus regímenes de retención y/o percepción y/o por el impuesto para la salud pública, y que a la fecha de confección de la nómina “recaudar” se encuentren caducos, conforme con las normas legales o reglamentarias que establecen dichos planes.

5. Los contribuyentes y/o responsables no localizados en el domicilio fiscal declarado.

---

<sup>14</sup> Tucumán no se encuentra adherido a SIRCREB, ni para contribuyentes locales como para contribuyentes del Convenio Multilateral.

6. Los contribuyentes cuyas declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos, o de sus anticipos, presenten inconsistencias o carezcan de los datos necesarios que permitan conocer el hecho imponible y el monto de la obligación.

7. Los contribuyentes que computen contra el monto de la obligación que surja de la declaración jurada del impuesto sobre los ingresos brutos, o de sus anticipos, deducciones no admitidas o conceptos o importes improcedentes conforme lo establecido por el art. 103 del Código Tributario provincial.

8. Los responsables que hubieran omitido aplicar algún régimen de percepción y/o retención previsto por la normativa vigente sin la debida justificación.

9. Los contribuyentes y/o responsables que incumplan total o parcialmente con algún requerimiento efectuado por esta autoridad de aplicación.

10. Los contribuyentes y/o responsables del impuesto sobre los ingresos brutos que registren deudas en proceso de ejecución fiscal por el citado tributo, por sus regímenes de retención y/o percepción y/o por el impuesto para la salud pública.

Colombres<sup>15</sup> califica duramente al régimen tucumano de *“violatorio de garantías a favor del imputado, del derecho de propiedad y de los principios de legalidad y razonabilidad”*.

Del análisis de los dos casos reseñados surge que este agravamiento opera, indudablemente, como una sanción impropia, ante incumplimientos materiales y formales de diverso tipo para los que, además, los fiscos provinciales tienen otros remedios más razonables.

Lo que resulta peligroso en estos casos se agrava aún más con las incertidumbres que se generan ante situaciones particulares, como las que describe Colombres<sup>16</sup>: caducidades de planes de pago, resoluciones que establecen domicilio fiscal, deudas administrativas o judiciales o sospechas de deuda, deducción de conceptos improcedentes, incumplimiento de requerimientos de fiscalización, situación de los agentes de recaudación ante la omisión de actuar como tales, etc.

## **5.- Consideraciones finales:**

---

<sup>15</sup> Colombres Federico J.: Impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Tucumán. Agravación de alícuotas ante incumplimientos, Periódico Económico Tributario, Editorial La Ley, AR/DOC/3892/2016.

<sup>16</sup> Ob.cit.14.



Cuando se está en presencia de un escenario en donde se cuestiona la violación de garantías, de principios constitucionales y del Derecho Penal, y donde además existe un grado muy significativo de incertidumbre que atenta contra la seguridad jurídica, la conclusión obligatoria del análisis es que en materia de sanciones impropias o anómalas se está frente a una actuación abusiva, exorbitante, bestial, arbitraria e ilegítima del fisco que lo lleva a un sitio de ser, además de parte de la relación jurídica tributaria, juez y verdugo.

El agravamiento de alícuotas que opera en forma unilateral y automático por parte del fisco responsable ni siquiera es notificado fehacientemente a los contribuyentes mediante un acto administrativo debidamente motivado en el que exista una descripción precisa del hecho concreto que causa la sanción, lo que hace aún más endeble su legitimación jurídica.

Como normas encubiertas se hallan dispersas en la legislación por lo que resulta complejo advertirlas y sistematizar su análisis.

Todos los supuestos que originan el agravamiento de alícuotas pueden ser subsanados en el ámbito administrativo sin mayores problemas sin necesidad de afectar gravemente los derechos de los ciudadanos contribuyentes, puesto que la administración tributaria cuenta con herramientas legales suficientes para cumplir con los cometidos que se le encargan.

El agravamiento de alícuotas constituye un acto represivo impropio o anómalo, según se ha definido en la doctrina y reseñado aquí a este tipo de sanciones. La cuestión que añade gravedad a su controvertido status es que son totalmente objetivas y operan en forma automática sin el resguardo de un debido proceso para el contribuyente.

Como facultad para los fiscos, las sanciones impropias o anómalas no superan un test de constitucionalidad. Ergo, acierta la doctrina cuando califica a estas sanciones como violatorias de los principios de legalidad, de razonabilidad, del debido proceso, del derecho de propiedad, de la inocencia, entre otros principios constitucionales y del Derecho Penal. El problema que las sanciones impropias o anómalas traen aparejado es que su aplicación se efectúa sin garantías y los remedios administrativos no son eficientes ni suficientes.

La finalidad represiva de estas sanciones no es una consecuencia lógica y consistente con una pretensión de correcta aplicación de tributos y facilitación de las acciones de control para el fisco y, por ello, no se pueden relegar principios y garantías del Derecho que actúan como límites.

Como conclusión final surge que las sanciones tributarias impropias o anómalas no deben existir como tales, por cuestiones de transparencia pública, seguridad y legitimación jurídica.-

**DIEGO ANDRÉS COLAZO**