



XIII ENCUENTRO REGIONAL NOA DE TRIBUTACIÓN

*El gato por liebre y otras frases
proverbiales del régimen sancionatorio
nacional. Ideas para superarlo.*

Autor: Julio O. di Nubila*

Salta

15 y 16 de diciembre de 2021

* Contador Público. (MP 1.894 CPCE Corrientes. MP 3471 Chaco. MP 2110 Misiones. T 431 F 169 CABA. Colegiado en el Colegio de Graduados de Ciencias Económicas de Salta).

Especialista en Tributación (UNNE).

Profesor Titular Impuestos III y Práctica Profesional Supervisada, Adjunto Impuestos I y II Carrera de Contador Público y Titular en la materia Impuestos de la Carrera de Lic. en Administración – Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad de la Cuenca del Plata, Corrientes.

Tutor de la materia Teoría y Técnica Impositiva I y II – Facultad de Economía y Administración, Universidad Católica de Salta, sede Corrientes.

El gato por liebre y otras frases proverbiales del régimen sancionatorio nacional. Ideas para superarlo.

Introducción

En el presente trabajo se intenta poner de relieve ciertas falacias legislativas de nuestro ordenamiento nacional que no hacen más que atentar contra el principio de seguridad jurídica.

Para llevar adelante la faena nos ocuparemos de presentar las herramientas que serán utilizadas en el análisis.

Cada una de estas que para nosotros serán herramientas de análisis, constituyen cuestiones de enormes debates doctrinarios por lo que nos limitaremos a adoptar una posición concreta sin llevar adelante mayores estudios sobre el estado de la discusión en la doctrina y la jurisprudencia. Ello no quiere decir, sin embargo, que vayamos a adoptar criterios arbitrarios de selección para inducir al lector a arribar a la conclusión pretendida. Todo lo contrario, las mismas han sido definidas en base al amplio (aunque no completo) acuerdo doctrinario de cada una y, sobre todo, por la evidente utilidad que tienen a la hora de analizar las cuestiones vinculadas al régimen sancionatorio explícito e implícito de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modificatorias).

El trabajo se divide entonces en dos partes.

En la primera de ellas, nos avocaremos a estudiar y establecer un marco teórico a partir del cual iniciar el estudio del régimen sancionador tributario.

De esta manera se tratará las siguientes cuestiones:

- a) la naturaleza de las infracciones tributarias;
- b) el significado de la pena;
- c) los bienes jurídicos tutelados y principio de lesividad penal y;
- d) las leyes penales en blanco.

La segunda etapa del trabajo estará dedicada en su totalidad al estudio del régimen sancionador, considerando tanto las normas penales expresas como aquellas implícitas, disfrazadas de facultades de la administración.

En esta instancia se buscará elaborar alguna idea superadora que sirva, no de propuesta puesto que ello resulta muy pretencioso, sino simplemente de invitación a pensar de forma crítica nuestro sistema tributario.

Primera parte

Naturaleza de las infracciones tributarias

Schneir, Ramón, Becherman y Chicolino¹ comentan que, si bien las sanciones previstas en la ley 11683 son aplicadas por un Órgano Administrativo, revisten naturaleza penal.

Si bien es mayoritariamente aceptada la naturaleza penal, no siempre ha sido así, Muñoz y Grecco² señalan que esta cuestión ya fue planteada por Hegel en su estudio sobre filosofía del derecho cuando distingue entre la infracción penal y la infracción extrapenal, o mejor expresado, el injusto penal y el injusto extrapenal, sin poder arribar a ninguna conclusión positiva.

A pesar de que la discusión no ha concluido ya que conviven en el plano infraccional administrativo los principios de ambas ramas del derecho, la Corte se ha inclinado por asignarle naturaleza penal en la causa Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L.³ al establecer que: *“las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario”*.

Si bien este fue un caso paradigmático, previamente ya le había asignado naturaleza penal a las sanciones aduaneras al definir expresamente que: *“Las sanciones aduaneras revisten carácter de penas”*⁴.

A su vez, en Parafina del Plata SA⁵, aplicando este principio, dejó sentado que la propia ley de procedimiento, en el caso de retenciones no ingresadas, consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Cabe resaltar, sin embargo, que la aplicación de las normas generales del derecho penal se lleva a cabo en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho⁶.

Ello no por una característica especial del derecho tributario sino por el principio jurídico general que dispone que ley especial deroga a la ley genera. No debemos pensar entonces que, siempre y cuando superen el test de constitucionalidad, una disposición contraria a las normas generales del derecho penal hace que las infracciones tributarias pierdan su carácter penal.

¹ Schneir, A.; Ramón, M. P; Becherman, S. L. y Chicolino, R. Ilícitos tributarios. Infracciones y sanciones formales. Rescatado de: <http://www.chicolinodeluca.com.ar/detalle.php?a=illicitos-tributarios.-infracciones-y-sanciones-formales.-autores:-alejandra-schneir,-mOnica-p.-ramOn,-sonia-l.-becherman-y-ricardo-chicolino&t=6&d=2417>

² Grecco C. M. (1999) Multas municipales. En Muñoz, G. A. y Grecco, C. M. Fragmentos y testimonios del derecho administrativo. Ad-Hoc. (pág. 792)

³ CSJN, 15/10/1981. Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. – D.G.I. (Fallos 303:1548)

⁴ CSJN, 15/05/1967. Wolczanski, Hersch. (Fallos 267:457)

⁵ CSJN, 02/09/1968. Parafina del Plata, S.A. (Fallos 271:297)

⁶ TFN, sala A, 03/04/2019. Vicente Domingo Daniel s/apelación.

El significado de la pena

La etimología de la palabra nos indica que proviene del latín *poena*, del griego *poinē* que significa multa, castigo, pago; del indoeuropeo *kwoi-nā*, pena, castigo, de *kwoi-*, de *kwei*, pagar, compensar, pagar compensación por un daño recibido⁷.

A su vez, Franco Loor⁸ señala que desde 1822, Giovanni Carmignani, en su obra fundamental, Elementos de Derecho Criminal, decía que “*por pena se entiende el mal que se impone al delincuente por causa de sus delitos.*”

Zaffaroni⁹ explica que existen dos usos estatales de la fuerza (coerciones jurídicas) que no son puestas en discusión en cuanto a su legitimidad. La primera, propia del derecho privado, es reparadora o restitutiva por cuanto ante una lesión de un derecho ajeno, impone el deber de restituir o reparar. La segunda, correspondida con el derecho administrativo, indica que si alguien o algo hace inminente un proceso lesivo o directamente lo pone en movimiento, lo correcto es que el Estado ejerza un poder que interrumpa el proceso o lo impida.

Ahora bien, existe otro modelo de uso estatal de la fuerza, el punitivo. Para el autor, en este modelo no se busca la solución de ningún conflicto. Sólo se limita a penar, no resuelve el problema de la víctima ni del victimario.

Por ello, para Zaffaroni, la función del derecho penal no es legitimar el poder punitivo, sino contenerlo y reducirlo, elemento indispensable para que el estado de derecho subsista y no sea reemplazado brutalmente por un estado totalitario.

Bajo esta concepción, Chiara Díaz, Grisetti y Obligado¹⁰, exponen que, si el sistema penal es un mero hecho de poder, la pena no puede pretender ninguna racionalidad, pues sólo se explica como mera manifestación de ese poder. Son los principios los que permiten en primer lugar, inteligir la realidad del derecho penal y consecuentemente justificarlo y legitimarlo.

Señalan así que, en la praxis jurídica, los principios fundamentales -legalidad y culpabilidad- y derivados -proporcionalidad, última ratio, ofensividad, etc.- cobran sentido y funciones específicas, aunque consultan siempre la determinación originaria de aquellos dos principios nucleares: bien común y dignidad humana.

Entendida entonces la pena o sanción como un mal, el sujeto al que se la impone tiene que sufrir necesariamente un perjuicio en su esfera jurídica, la cual se verá alterada patrimonialmente (multa), o en el ejercicio de un derecho (el de trabajar y ejercer toda industria lícita en el caso de la clausura).

Este mal se impone, además, bajo amenaza de fuerza en el caso de que el administrado no colabore en su efectivización (ejecución fiscal en el caso de la multa, auxilio de la fuerza pública en el caso de la clausura).

⁷ Gómez de Silva, G. (2003) Breve diccionario etimológico de la lengua española. Fondo de Cultura Económica. (pág. 529)

⁸ Franco Loor, E. (2012). Fundamentos de Derecho Penal Moderno. Tomo I. Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones. (pág. 99)

⁹ Zaffaroni, E. R. (2005) Manual de derecho penal: parte general. Ediar. (pág. 6)

¹⁰ Chiara Díaz, C. A.; Grisetti, R. A. y Obligado, D. H. (2011) Derecho penal: parte general. La Ley. (pág. 25)

En este sentido, Terragni¹¹ remarca que, siendo la multa una pena, participa de las características de toda pena; es decir, consiste en un mal, que priva o afecta bienes jurídicos del condenado y que se aplica como retribución por haber el delincuente contravenido reglas de conducta impuestas para lograr una convivencia armoniosa.

Bienes jurídicos tutelados y principio de lesividad

Dado el carácter meramente aflictivo de la sanción, uno de los principios rectores del derecho penal, tanto en su faz legislativa, interpretativa o en su aplicación es el de lesividad, desarrollado en torno al concepto de bien jurídico protegido o tutelado.

Sobre el particular, Goscilo¹² nos comenta que el bien jurídico es determinado previamente como tal por una comunidad, ubicada en el tiempo y en el espacio, que, por decirlo de alguna manera, elige qué entidad merece ser considerada como bien por satisfacer sus necesidades individuales y sociales.

Así aparece el bien como producto de esa elección que asigna un valor, independizándose del sujeto que lo elige. Se crea entonces una relación entre la entidad bien y el sujeto, que recibe el nombre de interés. El interés es de carácter individual y social. La relación se la ha llamado reflejo subjetivo.

El interés es recogido por el Derecho para ser asegurado, apareciendo la norma que prohíbe y que manda: el precepto que describe la conducta atentatoria y al mismo tiempo el objeto de protección. Se ha convertido el bien en bien jurídico y penalmente protegido.

Si bien ha sido puesto en tela de juicio la capacidad de la doctrina del bien jurídico como limitadora de la coerción penal, entendemos que ella puede ser baremo importante para determinar la legitimidad de la norma, así como para su interpretación.

Justamente, el principio de lesividad (*nullum crimen sine iniuria*) contenido en el art. 19 de la CN implica que no se puede legitimar una intervención punitiva cuando no medie una afectación a un bien jurídico total o parcialmente ajeno, individual o colectivo.

Tal afectación debe, además, para ser representativa y habilitar el *ius puniendi*, poseer significación en relación al bien jurídico de que se trate, esto es, que la lesión no sea mínima, bagatela o intrascendente, habida cuenta que en un Estado democrático de derecho el poder punitivo debe ser concebido como una instancia de ultima o extrema ratio, cuando no existe otra alternativa posible para la resolución del conflicto.

En materia tributaria, Damarco¹³ explica que la ley 11.683 contiene la descripción de infracciones fiscales formales y materiales.

Las primeras protegen la administración tributaria en sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos. Son ilícitos que sancionan el incumplimiento de los deberes formales establecidos por la legislación como colaboraciones con la

¹¹ Terragni, M. A. La pena de multa. Rescatado de: <https://www.terragnijurista.com.ar/libros/pmulta.htm>

¹² Goscilo, A. (1981) Los bienes jurídicos penalmente protegidos. Lecciones y Ensayos N° 46-01. Facultad de Derecho – UBA. (pág. 26)

¹³ Damarco, J. H. (2010) Los bienes jurídicos protegidos por las leyes 11683 y 24730. En Bertazza, H.J. y Marconi, N. J. (Dir.) Tratado del Régimen Penal Tributario. La Ley. (pág. 13)

Administración Federal de Ingresos Públicos. Su incumplimiento implica falta de colaboración con el organismo recaudador y no requieren de un resultado para su configuración. Son ilícitos de pura omisión. El aspecto objetivo del ilícito consiste en omitir el deber formal.

El autor señala además que las funciones de la AFIP a las que se hace referencia están expresamente indicadas en el segundo artículo incorporado a continuación del artículo 39 in fine, al considerar consumada la infracción del art. 38.1, 39 y 39.1 cuando: *“cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, no se cumpla de manera integral, obstaculizando a la Administración Federal de Ingresos Públicos en forma mediata o inmediata, el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización”*.

Los materiales, en cambio, siempre requieren de un resultado. Su configuración requiere de una afectación a la renta fiscal. Son delitos de daño. Siempre habrá un perjuicio total o parcial a la renta fiscal.

El Tribunal Fiscal de la Nación¹⁴ se ocupó de diferenciar el bien jurídico tutelado en las infracciones formales al determinar que en el caso de una sanción por art. 39 donde el contribuyente había planteado que su accionar no generó peligro en las rentas públicas, el precepto en cuestión busca proteger el bien jurídico administración tributaria y castigar la violación de deberes formales de colaboración, razón por la cual debe desestimarse el argumento de defensa por no corresponderse con el fundamento mismo de la norma represiva.

A su vez, García Vizcaíno¹⁵ señala que, para que se efectivice eficientemente la obligación de dar, es menester que el Estado conozca la riqueza de los particulares como expresión de su capacidad contributiva o económica, debiendo cumplir los sujetos pasivos tributarios y aun terceras personas ciertos deberes formales que se manifiestan mediante obligaciones accesorias (especialmente de hacer).

La obligación de pagar el impuesto constituye un deber material, en tanto que la obligación de suministrar información al Estado para que fiscalice, determine y recaude los gravámenes configura un deber formal -cuyo cumplimiento opera como instrumento de la eficaz observancia de los deberes materiales-.

En síntesis, para la autora, los deberes formales son los medios para lograr el fin último al cual tiende la institución del tributo que es la prestación jurídica patrimonial al sujeto activo de la relación (Nación, provincias y municipalidades).

Volviendo al trabajo Damarco, es importante señalar que el autor remarca que la legislación sancionatoria resulta cada vez más gravosa, sustentándose quizá en la posición doctrinal que considera que es preferible sancionar muy severamente el incumplimiento de deberes formales para evitar la comisión de otros ilícitos más graves.

En tanto hemos considerado que la sanción no es más que un castigo, desvinculada de toda otra finalidad, el hecho de que se agraven las penas ante similares afectaciones de los bienes jurídicos tutelados no merece reparo en sí misma.

¹⁴ TFN, sala A, 06/12/2006. Sitece S.A.

¹⁵ García Vizcaíno, C. Las Infracciones a los deberes formales en materia tributaria. Bol. (DGI) 315. (pág. 315)

La Ley penal en blanco

Para Soler¹⁶ la ley penal en blanco es aquella cuyo precepto es incompleto y variable en cuanto a su contenido y en las que solamente queda fijada con exactitud invariable la sanción. El precepto debe ordinariamente ser llenado por otra disposición legal o por decretos o reglamentos a los cuales queda remitida la ley penal. Esos decretos o reglamentos son, en el fondo, los que fijan el alcance de la ilicitud sancionada, ya que, en la ley, la conducta delictiva solamente está determinada de una manera genérica.

Agrega además que este género de incriminaciones es frecuente sobre todo en figuras contravencionales, pues la variabilidad de las circunstancias hace casi imposible la minuciosa previsión de las infracciones, algunas de las cuales quedan definidas como desobediencias genéricas, limitándose la ley a señalar, en esos casos, cuáles son las condiciones que facultan a la otra autoridad a llenar el blanco.

Aftalión¹⁷, por su parte, comenta que en la doctrina penal, se llama leyes penales en blanco a aquellas que conectan una sanción penal a conductas sólo genéricamente designadas, cuya especificación es:

- a) hecha por el propio legislador (sea en la misma ley o en otra), o
- b) deferida a otra instancia administrativa.

De acuerdo con la doctrina penal entonces, nada se opone a que el legislador recurra a la técnica de las leyes penales en blanco, siempre que se ajuste, en principio, a los dos siguientes requisitos:

1. que la ley en blanco circunscriba el ámbito de la facultad reglamentaria del Poder administrador, fijando las características generales de los hechos susceptibles de ser incriminados (art. 18 CN);
2. que el blanco no sea llenado por cualquier órgano administrativo, sino por el mismo Poder Ejecutivo, que es el titular de la facultad reglamentaria conferida por el art. 86, inciso 2 de la CN (actual art. 99 inc. 2).

Debemos dejar sentado al menos, por exceder los objetivos del trabajo que, este segundo requisito señalado por Aftalión ha sido superado, reconociéndose la facultad de reglamentación a órganos dependientes del Poder Ejecutivo.

En lo que hace a la jurisprudencia sobre el particular, encontramos que la Corte justificó estas normas penales en blanco sobre la base de los siguientes argumentos: *“La existencia de las leyes penales en blanco halla justificación en la peculiar naturaleza de las materias que regulan; como es el caso de las infracciones a las leyes reglamentarias de la policía económica y de salubridad, las cuales al vincularse a situaciones sociales asaz fluctuantes, exigen una legislación de oportunidad, requisito que sólo está en condiciones de satisfacer una norma extrapenal (Voto del Dr. Luis René Herrero)”*¹⁸.

Vemos entonces que la justificación, por lo general, viene dada en el hecho de que estamos ante situaciones en las que el poder administrador ejerce una facultad reglamentaria y no una delegación legislativa, ya que ello sí importaría una violación al principio de reserva de ley.

¹⁶ Soler, S. (1992) Derecho Penal Argentino. Tipográfica Editora Buenos Aires. (pág. 155)

¹⁷ Aftalión, E. R. (1959) Derecho Penal Económico. Abeledo-Perrot. (pág. 117)

¹⁸ CSJN, 09/11/2000. Vigil, Constancio y otros s/contrabando. 09/11/2000. (Fallos: 323:3426)

Coincide en esta posición Soler¹⁹ al opinar que esa potestad reglamentaria, no puede entenderse, conforme con nuestro régimen constitucional, como una delegación de facultades, sino más bien como el reconocimiento de una facultad constitucionalmente preexistente.

Podemos decir entonces, que desde Delfino²⁰ la Corte viene aceptando que se debe distinguir delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores o detalles para la ejecución de aquella.

Puntualmente, sobre los aspectos a reglamentar, en Ufito S.R.L. nuestro tribunal ha señalado que: *“Tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares distintos y variables, que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido el reconocimiento de atribuciones reglamentarias al órgano ejecutivo, cuando la política legislativa ya ha sido claramente establecida”*²¹.

En igual sentido, ya en materia cambiaria pero dejando abierta la posibilidad de ampliación a otras ramas de carácter económico, ha dicho que: *“en materia cambiaria, y lo que más nos interesa, al igual que en otras formas de actividad económica, presenta contornos específicos o aspectos particulares distintos y variables, que impiden al legislador prever anticipadamente la concreta manifestación que tendrá en los hechos, por lo que una vez establecida la política legislativa, no resulta irrazonable el reconocimiento de amplias facultades reglamentarias al órgano ejecutivo”*²².

Finalmente, resulta interesante señalar la clasificación que hace Abel Souto²³ de las leyes penales en blanco en propias e impropias.

Las primeras son aquellas que remiten a una autoridad o instancia legislativa inferior. Explica que, metafóricamente vendrían a ser una "letra firmada en blanco" por el legislador cuyo relleno se deja al arbitrio de la autoridad correspondiente.

En cambio, las impropias si bien remiten a normas extrapenales, ellas son leyes de igual jerarquía, o incluso tratados internacionales. Estas se remiten entonces a algún artículo o disposición existente en la legislación de igual jerarquía.

¹⁹ Soler, S. (1992) Derecho Penal Argentino. Tipográfica Editora Buenos Aires. (pág. 163)

²⁰ A. M. Delfino y Cía. apela multa impuesta por Prefectura Marítima. 20/06/1927. Fallos: 148:430

²¹ CSJN, 23/12/1982. Ufito S.R.L. (Fallos: 304:1898)

²² CSJN, 12/05/1992. Arpemar SAPC. e I. y otros s/ infr. a la ley 19.359. (Fallos: 315:912)

²³ Abel Souto, M. (2002) Leyes penales en blanco. Rescatado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3823101>

Segunda Parte

Régimen Sancionatorio de la Ley 11.683

A los fines del presente trabajo, nuestro régimen sancionatorio será estudiado sobre la base de la siguiente división:

- Normas penales que tipifican las infracciones de forma acabada en la Ley.
- Normas penales en blanco que se completa con disposiciones de la propia ley, su reglamento o cualquier norma que reglamente obligaciones formales. Podría incluso considerarse que todo el catálogo de sanciones del Capítulo VI del Título I de la ley 11.683 constituyen normas penales en blanco por cuanto requieren en mayor o menor medida de la remisión a una reglamentación de AFIP para cerrar el tipo penal.
- Medidas cautelares que han generado debates en cuanto a encuadrarlas o no como verdaderas sanciones.
- Medidas que puede adoptar la Administración ante determinados incumplimientos de los administrados que han sido catalogadas por la doctrina como sanciones encubiertas.

Dejando de lado el catálogo de infracciones del primer grupo de normas, nos avocaremos a analizar los restantes grupos a partir del marco teórico desarrollado previamente.

Las normas penales en blanco (y más blanco que el blanco ala).

Si bien la mayoría de las infracciones formales adquieren el carácter de normas penales en blanco, sin lugar a dudas la más emblemática de la ley 11.683 es la dispuesta por el primer párrafo del art. 39: *“Serán sancionadas con multas de pesos ciento cincuenta (\$ 150) a pesos dos mil quinientos (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables”*.

Conforme la clasificación que tomamos de Abel Souto, nos encontramos ante una norma penal en blanco propia o auténtica ya que se remite a normas presentes y futuras de rango inferior que reglamentan obligaciones de carácter formal. Aun cuando remite a leyes tributarias lo hace de manera genérica.

Es evidente también que el bien jurídico tutelado en este caso es la Administración Tributaria conforme los lineamientos que ya hemos dejado expresado *ut supra*.

El resto de las infracciones formales adoptan similares características por lo que omitiremos su mención y nos dedicaremos simplemente a decir que, a los fines de adecuar sus conductas, el administrado deberá:

- 1) en algunos casos remitirse desde la norma penal, dispuesta en el catálogo de sanciones de la ley 11.683, a una ley tributaria y luego a otra norma tributaria de rango inferior que, a su vez, la completa.
 - a. Este sería el caso del art. 33 de la ley 11.683, la cual se completa con un catálogo de Resoluciones Generales reglamentarias de obligaciones de hacer

por parte de contribuyentes, responsables e incluso terceros (un ejemplo de ello son las reglamentaciones sobre facturación y registración).

- b. También es el caso del art. 10 de la ley 27.253 que establece la obligación de aceptar como medio de pago transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios que el Poder Ejecutivo considere equivalentes. Esta ley fue reglamentada a su vez por la RG 3997 e incluso por la Circular 1/2017.
- 2) Mantenerse dentro de la propia ley 11.683 pero con una amplitud de redacción que hasta podría considerarse contraria al principio tipicidad del ilícito. Un caso de estos se produce con el inc. a) del art. 35. La facultad de citar a brindar informaciones es tan amplia que abarca, a discreción de la fiscalización, al contribuyente, la responsable e incluso a terceros sin definir límite alguno para la selección de este sujeto. En este caso la doctrina se ha encargado de ponerle como límite el de la razonabilidad de la citación, tanto para considerar el sujeto que puede ser citado como la información solicitada.
- 3) En otros casos, la norma penal no se encuentra dentro de la propia ley 11.683 sino en una norma tributaria especial, como es el caso del art. 43 de la ley de ganancias (ex art. 40) con su necesaria complementación con resoluciones generales de AFIP (por ejemplo, la 830 o la 4003).

En la causa San Juan S.A.²⁴ la Corte le ha asignado naturaleza sancionatoria a las disposiciones del art. 43 al entender que la misma constituye una consecuencia de carácter patrimonial y represiva por incumplimiento de los deberes de retención.

Por ello, Teresa Gómez²⁵ ha concluido que esto indicaría que no estamos frente a una sanción implícita, o encubierta, sino frente a un castigo o sanción absolutamente explícito, regulado en la norma, y con vía procesal para su apelación.

- 4) Por último, y como caso extremo, nos encontramos con la necesidad de partir de la ley penal para luego pasar por la ley tributaria y, posteriormente, transitar por las resoluciones generales para terminar nuestro camino para cerrar el tipo penal con el análisis del micrositio de la AFIP o de los sistemas o servicios del organismo. Como ejemplo de esto podemos señalar la criticada RG 4838/20 que delega en el micrositio de AFIP la definición de planificación fiscal doméstica. Otro ejemplo, vinculado ya con los sistemas lo dio la RG 3561/13 que estableció la extinción del Libro Único de Registro (LUR) físico del controlador fiscal para el día 30/05/2014, momento en que se implementaría el LUR electrónico, aunque ello no sucedió y no se modificó la vigencia de la norma, simplemente algún día posterior de algún año posterior a esa fecha la AFIP habilitó el LUR electrónico en el servicio de gestión de controladores fiscales sin previo ni posterior aviso a los contribuyentes, los cuales, a partir de ese momento empezaron a cometer infracciones sin siquiera saberlo.

Nos encontramos entonces con una multiplicidad de cargas públicas dispuestas genéricamente en la ley de procedimiento u otras leyes tributarias, que por su generalidad deben ser completadas, a su vez, con reglamentaciones de la administración tributaria. Y, como si fuera poco, todas ellas dan lugar a sanciones por su incumplimiento.

²⁴ CSJN, 27/10/2015. San Juan S.A. TF 29.974 c/ DGI (Fallos: 338:1156)

²⁵ Gómez, T. (2015) Es un castigo. Una sanción explícita, reglamentada en la norma, y con vía de apelación posterior. Rescatado de https://archivo.consejo.org.ar/consejodigital/RC38/jurisprudencia_tributaria.html

Si bien no todas las resoluciones de la AFIP disponen obligaciones de hacer para los administrados, lo cierto es que hasta el día de la fecha se han dictado 5115 resoluciones, contadas desde el año 1997, lo que da un promedio de 204,6 resoluciones por año en los últimos 25 años, y de casi una resolución por cada día hábil (0,8525 diarias)

Y si bien remarcamos que no todas establecen obligaciones formales, el administrado debe hurgar en ellas a los fines de conocer aquella que debe cumplir a los fines de no ser sancionado.

Pareciera entonces que nos encontramos transitando, a partir de la utilización de figuras penales en blanco, un camino de expansión o inflación penal.

Este término de la expansión penal ha sido caracterizado por Silva Sánchez como la creación de nuevos "bienes jurídico-penales", ampliación de los espacios de riesgos jurídico-penalmente relevantes, flexibilización de las reglas de imputación y relativización de los principios político-criminales de garantía.

Sobre la cuestión de la ampliación de los espacios de riesgos jurídico-penalmente relevantes, Nallar²⁶ explica que se caracteriza por la anteposición del valor seguridad por encima de todo, se coloca en el centro de su actividad la defensa de la sociedad.

Claramente podemos observar que en materia tributaria transitamos este camino, donde las administraciones tributarias imponen cada vez mayores deberes, trasladando incluso actividades de fiscalización que le corresponden a ellas a los administrados a través de una proliferación de regímenes de información.

Ahora bien, esta situación nos obliga, necesariamente a repensar la tesis sostenida por Aftalión²⁷ acerca de reconocer la fuerza exculpatoria del error iuris ante tal complejo de normas.

Para el autor, como consecuencia de la tendencia hacia la planeación y el intervencionismo estatal, el legislador ha puesto en vigor una infinidad de regulaciones, para cuya efectividad ha considerado del caso anexarles sanciones retributivo-ejemplificadoras. Por ende, es evidente que padecemos una verdadera inflación penal, en el sentido que nos circunda por todos lados una inextricable y asfixiante malla de reglamentaciones, cuyo incumplimiento, nos hace pasible de sanciones.

Sigue señalando el autor que tal es el número de regulaciones dentro de las que hay que encuadrarse, tal el número de requisitos "formales" a los que hay que ajustarse, que el infractor potencial se ve abocado a un verdadero dilema: o dedica su tiempo a sus actividades productivas específicas, o lo consagra a cumplir con las reglamentaciones que se ciernen sobre sus tareas.

Si bien el segundo artículo a continuación del art. 50²⁸, incorporado por la ley 27.430, define al error excusable sin distinción alguna respecto de la figura infraccional a la que se le aplica

²⁶ Nallar, M. M. (2017) Tendencias actuales del Derecho Penal. Rescatado de https://www.terragnijurista.com.ar/doctrina/tendencias.htm#_ftn1

²⁷ Aftalión, E. R. (1959) Derecho Penal Económico. Abeledo-Perrot. (pág. 40)

²⁸ Artículo 50.2.- Error excusable. Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.

no parece suficiente a los fines de paliar el problema que genera esta inflación conductas reprochables generadas a partir de las normas penales en blanco.

El primer problema radica en que, si bien no limita su aplicación a una figura infraccional determinada, el único artículo que prevé la eximición de sanción sobre la base del error excusable es el art. 45 de omisión de impuestos.

Diffícilmente entonces sea admitido por la Administración por cuanto las infracciones formales disponen expresamente de reducciones, pero no de eximiciones.

El otro problema radica en que, según la ley 11.683, existe error excusable cuando el contribuyente, obrando con debida diligencia, yerra en la interpretación de la norma.

Esa equivocación se producirá, a su vez, por la posibilidad de diversidad de interpretaciones producto de la complejidad, oscuridad o novedad de las normas en cuestión.

Es decir que, para encuadrar en la figura del error excusable debemos encontrarnos ante una norma de difícil interpretación, situación que debemos analizar mediante el parámetro del art. 50.2 que, de por sí, ya resulta de difícil interpretación porque vincula una situación (complejidad y oscuridad) a un concepto jurídico indeterminado como lo es la debida diligencia.

Debemos preguntarnos entonces si la complejidad u oscuridad de la norma puede ser fundada en la existencia de 5115 resoluciones generales. Seguramente esto no es así para la administración tributaria ya que si así fuera, al menos hubiera dictado textos ordenados que abarquen todas las disposiciones dispersas, por ejemplo, en cuestiones de facturación y registración.

¿Qué nos queda entonces para sortear esta inflación penal? Según la ley 11.683, tenemos las siguientes reducciones de sanciones:

- Art. 38.- Multa al 50% si se presenta la declaración determinativa y paga la multa dentro del plazo de la intimación.
- Art. 50.- En el caso de infracciones del art. 39 y 40, reducción al mínimo legal por única vez, cuando reconociere la materialidad de la infracción cometida en la primera oportunidad de defensa del sumario.
- Art. 70.1.- Para los artículos 38.1, 39 y 39.1 se prevé que si dentro del plazo de 15 días a partir de la notificación informática previa al sumario, el infractor paga la multa y cumple con el deber formal y, en su caso, reconoce la materialidad del hecho, los importes que correspondieran aplicar se reducirán de pleno derecho a la mitad.

Adicionalmente a lo que venimos analizando, podemos observar que el art. 39 tiene dos instancias de reducción.

También se observa un problema en la aplicación del art. 70.1 dado que las infracciones de los artículos involucrados son todas graduables entre un mínimo y máximo por lo que el contribuyente deberá imaginar la multa que le hubiera correspondido y reducirla al 50% para poder ingresarla.

Si bien pudiera interpretarse que la reducción es a la mitad del mínimo legal, tal como se dispone en otras normas de la propia ley, la aplicación de esa interpretación en el caso de la

En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

multa del art. 38.1 podría terminar en un absurdo sin posibilidad de solución, dado que dicho artículo gradúa la sanción sólo considerando el máximo y no el mínimo, por lo que el mínimo sería la mejor fracción monetaria \$ 0,01 y la mitad de este \$ 0,005, valor imposible de ser ingresado a las arcas fiscales.

Esto no es más que otra prueba de la reprochable técnica legislativa que, sin lugar a duda, suma a la complejidad y oscuridad del sistema jurídico tributario.

Volviendo a lo que nos convoca, no pueden considerarse que estas reducciones sean suficientes para receptar la existencia del *error iuris* muy bien planteado por Aftalión.

El sistema requiere de disposiciones concretas que reflejen la debida diligencia exigida a los fines de cumplir con los deberes formales en función a las condiciones de cada contribuyente.

En su configuración se exige además que sea considerado el principio de lesividad o real afectación al bien jurídico.

Lo contrario implica legitimar un régimen sustentado sobre el exceso de punición.

Justamente, Ocampo Vázquez²⁹, citando a Comadira señala que el exceso de punición se produce cuando en la norma o el acto disciplinario se contienen sanciones aplicables o aplicadas que resultan desproporcionadas con las conductas sancionables o sancionadas, respectivamente.

Es por ello que, en este punto, podemos concluir que, un sistema respetuoso de estos principios debería al menos considerar lo siguiente:

- En el caso de micro y pequeñas empresas (humanas o jurídicas), incluso entidades sin fines de lucro, donde la debida diligencia exigida debe ser sin dudas menor, la sanción a la violación de los deberes formales sólo sea aplicada cuando, luego de haberse notificado el incumplimiento por la administración, el contribuyente no cumpla con el deber.
- Para el caso de medianas empresas debería regir un sistema de sanciones como el actual, pero con multas de menor cuantía, con la posibilidad de extinguir la acción penal para el caso de cumplimiento antes de cualquier notificación por parte de la AFIP y de reducción en caso de cumplimiento posterior a su notificación.
- Para el resto de los contribuyentes podría limitarse a la reducción de la infracción en caso de cumplimiento en la primera defensa del sumario, tal como está delineado hoy, obviamente permitiendo la prueba de los eximentes por error o caso fortuito/fuerza mayor.

El mono con navaja

En el presente apartado analizaremos el instituto de la clausura preventiva que, adelantamos desde ya sanciona más de lo que previene (de ahí el título del apartado). Por

²⁹ Ocampo Vázquez, F. (2011). El principio de razonabilidad como límite a la tipificación reglamentaria de los organismos reguladores. *Ius et veritas*. Rescatado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/issue/view/1099>

cuestiones de brevedad me limitaré a realizar nada más que algunas observaciones, remitiendo al lector a los muchos trabajos doctrinarios que existen al respecto³⁰.

Uno de los aspectos a considerar será el de definir si estamos realmente ante una medida cautelar y la primera pregunta que nos debemos plantear es si por estar regulada en el Capítulo V de verificación y fiscalización y no en el VI de intereses, ilícitos y sanciones, estamos ante una medida cautelar y no una sanción.

La respuesta obvia es negativa ya que, tal como lo tiene dicho la Corte: *“Las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos”*³¹.

Alvarado Velloso³² señala que la voz cautelar da clara idea del contenido de este tipo de pretensión, pues proviene de *cauto* y tal adjetivo muestra al litigante que intenta asegurar el resultado final de un litigio para el supuesto de obtener sentencia favorable a la pretensión demandada.

Palacio³³, en sentido similar, nos enseña que el proceso cautelar tiende a impedir que el derecho cuyo reconocimiento o actuación se pretende obtener a través de un proceso (de conocimiento o de ejecución), pierda su virtualidad o eficacia durante el tiempo que transcurre entre su iniciación y el pronunciamiento de la sentencia que le pone fin (desaparición de bienes del presunto deudor, o modificación de la situación de hecho existente al tiempo de deducirse la pretensión). Nos remarca además el hecho de que la característica fundamental de este tipo de procesos consiste en que carecen de autonomía, pues su finalidad se reduce a asegurar el resultado práctico de la sentencia que debe recaer en otro proceso.

Por su parte Arazi³⁴, citando a Carnelutti, nos indica que se llama cautelar al proceso cuando sirve para garantizar (constituye una cautela para) el buen fin de otro proceso (definitivo)

Alsina a su vez, divide la finalidad de la medida precautoria en: a) conservación de una prueba a los efectos del juicio ordinario; b) asegurar el resultado de la ejecución forzada y; c) obtener la ejecución provisoria de un acto, incluso de las mismas medidas precautorias.

En materia penal, no difiere en general de la finalidad del proceso civil, aunque se le puede agregar alguna finalidad adicional. Vélez Mariconde³⁵, al comentar las medidas de coerción personal del proceso penal, nos enseña que tienden facilitar el descubrimiento de la verdad y garantizar la aplicación de la ley penal. Además, aunque en un plano secundario, puede

³⁰ Entre ellos aprovecho para publicitar el que realizara en el marco de la Especialización en Tributación (UNNE) titulado Estudio acerca de la naturaleza y estructura del régimen de la Clausura Preventiva Tributaria (2007), disponible en: <https://www.dropbox.com/s/nj5tb2x7jmdo15i/Esp%20Tributaci%C3%B3n%20%20-%20Julio%20di%20Nubila.pdf?dl=0>

CSJN, 04/05/1995. Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición). (Fallos 318:676)

³² Alvarado Velloso, A. (2010) Lecciones de derecho procesal civil. La Ley. (pág. 758)

³³ Palacio, L. E. (2003) Manual de derecho procesal civil. Abeledo Perrot. (pág. 77)

³⁴ Arazi, R. (2012) Derecho Procesal Civil y Comercial. Tomo II. Rubinzal-Culzoni. (pág. 113)

³⁵ Vélez Mariconde, A. (1986) Derecho procesal penal. Tomo II. Marcos Lerner Editores. (pág. 489)

admitirse que también cumplan, eventualmente, una función preventiva de defensa del orden jurídico, en cuanto impiden que el procesado continúe su actividad delictiva.

En resumen, la finalidad no reside en la reacción del derecho frente a la infracción de una norma, sino en el resguardo de los fines que persigue el mismo procedimiento, averiguar la verdad y actuar la ley sustantiva, o en la prevención inmediata sobre el hecho concreto que constituye el objeto del procedimiento.

Para analizar entonces la posibilidad de considerarla una medida cautelar debemos analizar la posibilidad de encuadrarla dentro de alguna de las finalidades previstas para este tipo de medidas:

- Conservación de la prueba: no podemos decir que esta pueda ser su finalidad ya que la prueba de la infracción está más que resguardada mediante el procedimiento del acta de constatación del art. 41.
- Asegurar el resultado de la sentencia a través de la ejecución forzada: tampoco puede ser considerada una medida cautelar destinada a asegurar el cumplimiento de una sentencia por cuanto la medida seguramente se levantará mucho antes que se agote el procedimiento de aplicación de la sanción y sus respectivas instancias recursivas. Además, la sanción equivale exactamente a la medida cautelar, no parece que sea posible resguardar el establecimiento que se pretende clausurar mediante una clausura previa.
- Defensa del orden jurídico en cuanto impide que se continúe una actividad delictiva: Si bien este pareciera que pudiera ser la finalidad en la que encuadra el instituto de la clausura preventiva, salvo el caso de falta de inscripción o de personal no registrado, no podría justificarse una medida preventiva para evitar la comisión de infracciones que son meramente violaciones a deberes formales. Qué peligro está corriendo el bien jurídico cuando la Administración mantiene en su haber un catálogo de facultades para llevar adelante los controles que considere pertinentes en el marco de sus atribuciones.

Aunque dijimos que había dos casos que pudieran justificar el instituto, no debemos olvidar que esta medida, aun cuando se la considere preventiva, restringe derechos constitucionales que deben ser sopesados a la hora de llevarlas adelante.

¿No sería más efectivo que una clausura preventiva, ante la detección de infracciones de este tipo, la aplicación de un punto fijo o un allanamiento a los fines de detectar hechos imponibles ocultos mediante la falta de inscripción o de registración de personal? Nótese que el expediente de clausura seguirá su curso y, ante la gravedad de la infracción seguramente terminará con resolución de clausura.

¿No podría acaso en los supuestos previstos como causales de clausura preventiva simplificarse el procedimiento y que, en lugar de que sea la administración la que clausure preventivamente, todo el expediente cautelar y definitivo tramite ante el juez federal a los fines de que este decida de manera expedita no sólo la medida preventiva sino la cuestión de fondo?

Ahora bien, ¿qué pasa si analizamos esta medida preventiva con nuestro marco teórico? ¿qué pasa si lo analizamos en el marco de la definición de pena que hemos tomado como referencia?

Si la pena o sanción es un mal que se infringe al infractor y que causa un perjuicio en su esfera patrimonial, o en el ejercicio de un derecho no podemos sino decir que con la medida cautelar el mal está efectivizado, desde la colocación de la faja de clausura se ha privado al infractor de un bien jurídico. Y la privación no es temporaria, nos es un embargo que, al

aplicarse sobre una situación patrimonial estática (un bien determinado o fondos), su restitución implica devolver el patrimonio a su estado actual.

La clausura afecta el patrimonio en su faz dinámica, detiene su evolución e incluso impacta en su evolución futura luego de levantada la medida por el impacto en la imagen del contribuyente. Es decir, el levantamiento de la clausura no retrotrae la situación al momento previo a su dictado, causa un perjuicio irreparable.

Y ese perjuicio irreparable es causado a un sujeto que, al momento de su dictado, mantiene inalterado su estado de inocencia. Además, representa un mal (pena) causado por el Estado sin intervención del juez natural.

No podemos concluir entonces, otra cosa que no sea lo que ya la mayoría de la doctrina ha concluido, la clausura preventiva no es solo inconstitucional, sino que también innecesaria en el derecho tributario.

Las “facultades” de la AFIP que no son sanciones, o la historia del gato por liebre o, si se quiere, el mono recargado

Pasamos finalmente a analizar las medidas que puede adoptar la Administración, en el “marco de sus facultades”, ante determinados incumplimientos de los administrados que han sido catalogadas por la doctrina como sanciones encubiertas.

Litvak, Sánchez y Litvak³⁶ señalan que no hay acuerdo en la denominación de este tipo de sanciones, han sido también calificadas indistintamente como “impropias”, “indirectas”, “atípicas”, “encubiertas”, “camufladas”, “anómalas” o “virtuales”.

Sin embargo, los autores encuentran como rasgo distintivo de cada una de las elaboraciones doctrinarias su ocultamiento, la ausencia de explicitación.

Altamirano³⁷ señala que estas situaciones derivan del hecho de que el Estado -con el objeto de reaccionar contra el contribuyente- adopta caminos más cortos que le permiten ser más efectivos en materia sancionatoria.

Dado que una revisión bibliográfica excede el marco del trabajo, vamos a definir a estas situaciones como aquellas facultades otorgadas por la ley, ya sea en forma expresa o implícita, a la Administración Tributaria que, en su aplicación concreta causan un perjuicio en el patrimonio del contribuyente por lo que deben, a pesar de su denominación legal, ser consideradas como verdaderas sanciones penales.

Indudablemente, este tipo de disposiciones legales no están previstas en el Capítulo VI del Título I de la ley 11.683 sino dentro de las facultades de fiscalización y verificación o, incluso, pueden surgir de Resoluciones Generales emitidas en el marco de las facultades de reglamentación otorgadas por el DNU 618/97.

Pero, como vimos en la clausura preventiva, la ubicación de una norma no hace a su naturaleza así que deberemos realizar un análisis de cada una de ellas para arribar a alguna conclusión acerca de su naturaleza penal o no.

³⁶ Litvak, J. D.; Sánchez, A. A. y Litvak, E. G. (2003) Sanciones encubiertas en el derecho tributario. La Ley. (pág. 70)

³⁷ Altamirano, A. C. (2012) Derecho Tributario. Teoría general. Marcial Pons. (pág. 737)

De más está decir que, una vez concluido que alguna disposición normativa constituye una sanción impropia, la única alternativa que resta será la considerarla impugnabile por la inconstitucionalidad que representa la violación a la garantía del debido proceso adjetivo.

Sin lugar a dudas y salvando las distancias, ponernos en la tarea de localizar estas sanciones impropias nos hará sentirnos como Aki Ra, quien se dedicaba a desactivar bombas en Camboya, uno de los países más minados del mundo³⁸.

Es por ello que, con el ánimo de evitar que nos explote alguna por encontrarnos desprevenidos, sólo nos dedicaremos a estudiar algunas de las ya conocidas minas que se encuentran camufladas en el terreno de la legislación tributaria.

La primera que analizaremos es el flamante inciso h) del art. 35, incorporado con la reforma introducida por la ley 27.430, el cual dispone:

“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, así 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. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549.”

Lo que primero nos criticará un lector desprevenido o ansioso de defender lo indefendible será el hecho de por qué no incluimos esta norma entre las medidas cautelares si, expresamente, se dispone que lo que puede disponer la AFIP son medidas cautelares o preventivas (equiparables en la medida que sean entendidas con los alcances o finalidades detallados previamente).

Pues bien, las medidas preventivas o cautelares (ya sea que se entiendan como sinónimos o no) acompañan un procedimiento o proceso principal donde se va a decidir una cuestión de fondo (por ejemplo, violó las normas de facturación, evadió el tributo, etc.).

No pasa así en este caso, no hay expediente principal que esté tramitando o vaya a tramitar para decidir la aplicación de una sanción. No estamos diciendo que no se pueda iniciar, sino que en el inciso h) no está previsto puesto que no requiere ni siquiera su existencia futura.

El procedimiento mismo se agota en el inciso h) donde la medida preventiva aplicada con todos los rasgos de una pena se aplica y se establece incluso una vía recursiva ad-hoc con su respectiva impugnación judicial. Lo único que no se establece es la posibilidad de defensa o, si por ahí alguno lo escucho mencionar, el debido proceso adjetivo.

Ahora bien, ¿estamos ante una pena propiamente dicha?

Para responder a la pregunta necesitamos determinar cuáles son las facultades que la AFIP puede “ejercer” sobre el contribuyente. Así vemos que puede actuar sobre:

³⁸ https://elpais.com/elpais/2015/03/30/planeta_futuro/1427724110_651300.html

- 1) la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables;
- 2) la autorización para la emisión de comprobantes;
- 3) la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales o deducciones a terceros;
- 4) la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias (¿?).

Con relación a la condición de inscriptos de los contribuyentes (CUIT) existen reglamentaciones, que debemos remarcar son anteriores a la reforma y son ellas las que le dieron lugar ante las sentencias que las impugnaban por violación al principio de legalidad.

No analizaremos estas normas por cuanto excede el marco del trabajo. Simplemente nos limitaremos a analizar si esta medida (¿de seguridad?) configura realmente una pena sin juicio previo.

Pues si pena, en el sentido que venimos considerando, es un perjuicio que causa en el patrimonio del administrado, evidentemente el retiro de la condición de inscripto es un perjuicio puesto que alguien quiera contratar con un sujeto que le acarrearán un sinnúmero de inconvenientes (riesgo de fiscalización, aplicar todo tipo de retenciones, etc.) Incluso si la situación se mantiene equivaldría a retirarle el DNI a un ciudadano, llegado el momento quedará aislado sin posibilidad de operar.

Por lo tanto, es una pena aplicada sin respetar el debido proceso adjetivo con tal gravedad que hasta podría asimilarse a la prisión (no lo encierran en un establecimiento penitenciario, pero le restringen toda su libertad de trabajar y ejercer toda industria lícita).

Veamos ahora las otras tres “facultades”. Las que agrupamos por sus similares consecuencias, impiden operar en el mercado. Si bien no se llega a retirar la inscripción pareciera que los efectos son casi los mismos por cuanto cualquier operación comercial debe, necesariamente respaldarse con un comprobante y, si no se puede emitir o, el que se emite no tiene validez para el tercero, es como impedir directamente el derecho a trabajar y ejercer toda industria lícita).

Pareciera que para el legislador no es suficiente la posibilidad de solicitar medidas cautelares de urgencia previstas en el art. 21 de la ley 27.430 (título IX - Régimen Penal Tributario), el cual dispone que: “Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en esta ley, el organismo recaudador podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y/o toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos...”

En el inciso h) del art. 35 no se busca, como la la ley penal tributaria, resguardar elementos de prueba sino que va más allá donde se le otorga a la administración de adoptar medidas para evitar la consumación de evasiones³⁹.

Como expresamente se dice, se intenta prevenir la evasión, es decir, se está sancionando por fuera de la ley penal tributaria la tentativa y quien sanciona es la propia administración.

Sin lugar a duda, esta cuestión requiere un análisis que superan por mucho las escasas páginas de este trabajo.

³⁹ En este punto recomendamos al lector la película *Minority Report* (conocida como Sentencia previa en Hispanoamérica) protagonizada por Tom Cruise y Colin Farrell, entre otros.

Otras de las clásicas normas catalogadas como sanciones impropias que incluso dieron lugar a la reforma del art. 76 de la ley 11.683 son las caducidades automáticas de los planes de pago.

Sobre ellas se ha discutido si eran contrarias al art. 21 de la ley 19.549 ya que la Administración, a través de Resoluciones Generales, se atribuía la facultad de revocar un acto administrativo por verificarse un incumplimiento del administrado (pago de la cuota) sin mediar la constitución en mora y la concesión del plazo suplementario razonable para subsanar el incumplimiento previstos en el art. 21 señalado.

Y justamente la cuestión radica en que si se consideraba una sanción sería competente el Tribunal Fiscal de la Nación, tal como lo determinó la Cámara Nacional de Apelaciones en la causa al revocar la resolución por la que el TFN se declaró incompetente con fundamento en que la declaración de caducidad de un plan de facilidades de pago constituye un acto administrativo que tiene efectos sancionatorios en el contribuyente por generar, directa e inmediatamente, la extinción del derecho otorgado. Por lo expuesto, dicha resolución encuadraría en el supuesto “otra sanción” que contempla la ley de procedimiento tributario⁴⁰.

Sólo señalamos esta sentencia puesto que no es objeto del trabajo entrar en este análisis, sino sólo establecer la naturaleza sancionatoria de la medida de AFIP.

Si bien ya lo dijo la Cámara, debemos hacer el análisis de la situación dentro de nuestro marco teórico. Es así que debemos preguntarnos si la caducidad del plan implica un perjuicio en el patrimonio del contribuyente.

No cabe duda de que, si el plan otorgaba beneficios en materia de intereses, financiación o condonación, retirar esos beneficios otorgados por un acto administrativo notificado (en este caso si bien es decidido por el sistema mis facilidades no deja de ser un acto administrativo) que generó derechos por para el administrado es una pena.

A lo que debemos agregar que, además, esta pena está prevista por una RG en contravención de las disposiciones de la ley 19.549.

Con el ánimo de no extender el trabajo más allá de lo que la paciencia del lector puede soportar me limitaré a señalar algunas otras que deben analizarse en este marco: la calificación de estado en el SISA, la autorización para emisión de comprobantes tipo A, la baja del registro de operadores del comercio exterior, la emisión del certificado fiscal para contratar (hoy servicio de consulta de deudas proveedores del estado); etc.

Sin duda, en todos estos casos no cabe otra solución que la de derogar por completo estas normas y establecer, en los casos en que verdaderamente exista una afectación al bien jurídico, sanciones con procedimientos respetuosos del debido proceso adjetivo consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional y en el art. 8.1. de la Convención Americana de Derechos Humanos.

⁴⁰ CNACAF, sala IV, 01/10/2013. Plásticos Romy S.A. (TF 35.688-1) c/ DGI.

Conclusiones

En este punto entiendo que no hay más conclusiones que las ya elaboradas a lo largo del trabajo por lo que terminare el trabajo citando a Beccaria, el que entiendo nos transmite esperanza de que algún día iniciaremos un camino de verdaderas reformas que respeten los principios que forjaron a sangre, sudor y lágrimas nuestros constituyentes.

“Los hombres sólo después de haber pasado a través de mil errores en las cosas más esenciales a la vida y a la libertad, sólo después de la fatiga que da el sufrir los males hasta el extremo, se sienten inducidos a remediar los desórdenes que los oprimen y a reconocer las más palpables verdades; las cuales, precisamente por su propia simplicidad, escapan a las mentes vulgares, no avezadas a analizar los asuntos, sino a recibir sus impresiones todas de golpe, más por tradición que por examen”⁴¹.

⁴¹ Beccaria, C. (1764) De los delitos y de las penas. Versión Ediciones Libertador (2005) (pág. 17)

Bibliografía

- Aftalión, E. R. (1959) Derecho Penal Económico. Abeledo-Perrot.
- Abel Souto, M. (2002) Leyes penales en blanco. Rescatado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3823101>
- Altamirano, A. C. (2012) Derecho Tributario. Teoría general. Marcial Pons.
- Alvarado Velloso, A. (2010) Lecciones de derecho procesal civil. La Ley.
- Arazi, R. (2012) Derecho Procesal Civil y Comercial. Tomo II. Rubinzal-Culzoni.
- Beccaria, C. (1764) De los delitos y de las penas. Versión Ediciones Libertador (2005)
- Chiara Díaz, C. A.; Grisetti, R. A. y Obligado, D. H. (2011) Derecho penal: parte general. La Ley.
- Damarco, J. H. (2010) Los bienes jurídicos protegidos por las leyes 11683 y 24730. En Bertazza, H.J. y Marconi, N. J. (Dir.) Tratado del Régimen Penal Tributario. La Ley.
- Franco Loo, E. (2012). Fundamentos de Derecho Penal Moderno. Tomo I. Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones.
- García Vizcaíno, C. Las Infracciones a los deberes formales en materia tributaria. Bol. (DGI) 315.
- Gómez de Silva, G. (2003) Breve diccionario etimológico de la lengua española. Fondo de Cultura Económica.
- Gosciolo, A. (1981) Los bienes jurídicos penalmente protegidos. Lecciones y Ensayos Nº 46-01. Facultad de Derecho – UBA.
- Grecco C. M. (1999) Multas municipales. En Muñoz, G. A. y Grecco, C. M. Fragmentos y testimonios del derecho administrativo. Ad-Hoc.
- Litvak, J. D.; Sánchez, A. A. y Litvak, E. G. (2003) Sanciones encubiertas en el derecho tributario. La Ley.
- Nallar, M. M. (2017) Tendencias actuales del Derecho Penal. Rescatado de https://www.terragnijurista.com.ar/doctrina/tendencias.htm#_ftn1
- Palacio, L. E. (2003) Manual de derecho procesal civil. Abeledo Perrot.
- Ocampo Vázquez, F. (2011). El principio de razonabilidad como límite a la tipificación reglamentaria de los organismos reguladores. Ius et veritas. Rescatado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/issue/view/1099>
- Schneir, A.; Ramón, M. P; Becherman, S. L. y Chicolino, R. Ilícitos tributarios. Infracciones y sanciones formales.
- Soler, S. (1992) Derecho Penal Argentino. Tipográfica Editora Buenos Aires.
- Terragni, M. A. La pena de multa. Rescatado de: <https://www.terragnijurista.com.ar/libros/pmulta.htm>
- Vélez Mariconde, A. (1986) Derecho procesal penal. Tomo II. Marcos Lerner Editores.
- Zaffaroni, E. R. (2005) Manual de derecho penal: parte general. Ediar.

Jurisprudencia

- CSJN, 15/10/1981. Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. – D.G.I. (Fallos 303:1548)
- CSJN, 15/05/1967. Wolczanski, Hersch. (Fallos 267:457)
- CSJN, 02/09/1968. Parafina del Plata, S.A. (Fallos 271:297)
- CSJN, 09/11/2000. Vigil, Constancio y otros s/contrabando. 09/11/2000. (Fallos: 323:3426)

El gato por liebre y otras frases proverbiales del régimen sancionatorio nacional.

Ideas para superarlo.

Julio O. di Nubila

XIII ENCUENTRO REGIONAL NOA DE TRIBUTACIÓN

- CSJN, 20/06/1927. M. Delfino y Cía. apela multa impuesta por Prefectura Marítima. (Fallos: 148:430)
- CSJN, 23/12/1982. Ufito S.R.L. (Fallos: 304:1898)
- CSJN, 12/05/1992. Arpemar SAPC. e I. y otros s/ infr. a la ley 19.359. (Fallos: 315:912)
- CSJN, 27/10/2015. San Juan S.A. TF 29.974 c/ DGI (Fallos: 338:1156)
- CSJN, 04/05/1995. Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición). (Fallos 318:676)
- CNACAF, sala IV, 01/10/2013. Plásticos Romy S.A. (TF 35.688-1) c/ DGI.
- TFN, sala A, 03/04/2019. Vicente Domingo Daniel s/apelación.
- TFN, sala A, 06/12/2006. Sitece S.A.