

**XIII ENCUENTRO REGIONAL NOA DE TRIBUTACIÓN – SALTA 2021**

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

**Autor: C. P. N. Carlos Ernesto Yatzkaier – CGCET Tucumán**

**XIII ENCUENTRO REGIONAL NOA DE TRIBUTACIÓN  
SALTA 2021**

**Título del trabajo:** “LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN EL  
ORDENAMIENTO TRIBUTARIO – SU RELACION  
CON EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO”

**Autor:** C. P. N. Carlos Ernesto Yatzkaier

**Consejo Profesional:** COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS  
ECONOMICAS DE TUCUMAN

**Matrícula Profesional:** 1027/1

**Fecha de realización:** 15 Y 16 DE DICIEMBRE/2021

## INDICE

<b>Introducción</b>	<b>Pág. 4</b>
<b>Antecedentes</b>	<b>Pág. 5</b>
<b>Derecho Tributario Administrativo y Derecho Penal</b>	
<b>Tributario. Dos regímenes</b>	<b>Pág. 8</b>
<b>Palabras Finales</b>	<b>Pág. 18</b>

## **“LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO – SU RELACION CON EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO”**

### **Introducción:**

Al leer el título propuesto por las autoridades inmediatamente me surgió una idea que resulta la readecuación de este título: “El Derecho Penal Tributario, su relación con las sanciones Administrativas en el Ordenamiento Tributario”, lo que puede parecer lo mismo, pero anticipo que no, y espero que en el desarrollo de la presente propuesta, llegaremos a una conclusión adecuada, exhibiendo los puntos de contacto y las diferencias entre ambos conceptos.

Para poder desarrollar la idea que contiene el título propuesto por las autoridades de este prestigioso foro, resulta imprescindible partir de ciertas definiciones básicas que servirán de punto de partida para establecer la relación entre las sanciones administrativas y el derecho penal.

En primer término trataremos de encuadrar y definir los siguientes conceptos: a) Falta; b) Ilícito; c) Infracciones; d) Delito; e) Sanciones; f) Penas Económicas; g) Penas personales.

Luego he de centrar el análisis en los antecedentes doctrinarios y la legislación comparada entre las bases del Derecho Administrativo y el Derecho Penal propiamente dicho. Esto incluyendo un análisis para establecer la diferencia entre un delito y una infracción tributaria.

A continuación, examinaremos algunos pronunciamientos de la jurisprudencia nacional acerca del tratamiento en la justicia civil y comercial y la justicia penal.

El resultado de los análisis precedentes, serán resumidos en las conclusiones que estimo arribar.

### Antecedentes y Definiciones:

A los efectos de iniciar el análisis propuesto, procederemos a efectuar una definición de los conceptos básicos de ciertos conceptos, tanto las proporcionadas por el Diccionario, como las provenientes de la legislación vigente:

Concepto	Definición del Diccionario	Definición Legal ó Jurídica
<b>Falta</b>	1) Defecto o privación de una cosa necesaria ó util. Quebrantamiento de la obligación de cada uno. 2) Sinónimos: Defecto, imperfección, tacha, deficiencia. / Error, equivocación, yerro, desacierto.	Las faltas en derecho se definen como una conducta culpable, antijurídica y lesiva de un bien jurídico que debe protegerse por Ley. Es decir, es la realización de un comportamiento contrario a la Ley vigente, tanto por acción u omisión. Las Faltas en el Código Penal son <b>infracciones menores</b> dentro de la tipicidad <b>penal</b> , que se caracterizan por no conllevar una pena privativa de libertad en si mismo, sino por multas.
<b>Infracción</b>	1) Transgresión, quebrantamiento de una Ley, pacto o tratado, o de una norma moral o doctrinal. 2) Sinónimos: Transgresión, quebrantamiento, vulneración.	El término <b>infracción</b> supone una transgresión o incumplimiento de una norma legal, moral o convención y puede referirse: a) una <b>infracción administrativa</b> , como una de tráfico castigada con una multa o b) una <b>infracción penal</b> , un delito.
<b>Delito</b>	Culpa, crimen, violación o quebrantamiento de la Ley. Un <b>delito</b> es un comportamiento que, ya sea por propia voluntad o por imprudencia resulta <b>contrario a lo establecido por la Ley</b> . El delito, por lo tanto implica una violación de las normas vigentes.	En sentido judicial es posible distinguir entre un <b>delito civil</b> (si la acción se desarrolla intencionalmente para dañar a un tercero) y un <b>delito penal</b> (que además se cuenta tipificado y castigado por la Ley Penal). También se distingue entre delito <b>culposo o doloso</b> , siendo la diferencia fundamental la intención del que comete el mismo.

Concepto	Definición del Diccionario	Definición Legal ó Jurídica
<b>Ilícito</b>	<b>No Lícito.</b>	Es la enumeración de las infracciones que cada persona infringe en relación con cada definición de las faltas ó infracciones.
	<b>Definición de Lícito:</b> Justo, legítimo, legal, permitido según justicia y razón	
<b>Sanciones</b>	Penas que la Ley establece para el que la infringe. Mal derivado de una culpa o yerro y que es como su castigo.	No tiene una definición legal.
<b>Penas Económicas</b>	Castigo Impuesto por autoridad legítima al que ha cometido una infracción, una falta o un delito, consistente en una multa.	Las penas de naturaleza económica son multas, indemnizaciones.
<b>Penas Personales</b>	Castigo Impuesto por autoridad legítima al que ha cometido una infracción, una falta o un delito, consistente en una sanción de tipo personal como prisión, clausura ó Inahbilitaciones.	Las penas que el código penal estaledce son las siguientes: a) Reclusión; b) Prisión; c) Multas y d) Inhabilitaciones

Estos conceptos, así definidos en forma genérica nos permiten a prima facie, determinar las principales situaciones que pueden producirse en el campo de las sanciones tanto en la faz administrativa como en su caso en el campo del derecho penal.

A mi modo de ver, en esta primera aproximación, no resulta definitorio hablar de Sanciones Administrativas y relacionarlas estrictamente con el derecho penal, sino por el contrario, diría que habría que examinar que reglas del derecho penal son aplicables a las infracciones y sanciones del derecho administrativo.

En un reciente artículo denominado “Prescripción y caducidad en el derecho administrativo sancionador”, publicado por Augusto Durán Martínez en la Revista de Derecho Administrativo N° 138 – Editorial La Ley expresa:

Lo impuesto no implica sostener que el derecho administrativo sancionador sea una parte del derecho penal. No lo es. Son disciplinas distintas. Tienen en común el hecho de que ambas refieren al poder político, a una manifestación de poder sancionatorio, pero el sistema represivo penal y el administrativo tienen una diferencia esencial. Como bien observa Nieto<sup>1</sup> *“La represión penal procura tutelar determinados bienes jurídicos*

<sup>1</sup> NIETO, Alejandro: “Derecho administrativo Sancionador”, Tecnos, Madrid, 2017, reimpresión 5ª Edición totalmente reformada, p. 152.-

*jurídicamente protegidos, mientras que la represión administrativa procura tutelar los intereses generales a cuyo servicio está la Administración y para la cual se le ha asignado determinada competencia*". Por su parte Durán Martínez<sup>2</sup>, expresa: "*Por algo las infracciones penales se castigan a través de la función jurisdiccional y las administrativas a través de la función administrativa, por algo las primeras requieren un procedimiento jurisdiccional y las segundas uno administrativo, y por algo las primeras se aplican por un órgano jurisdiccional y las segundas por uno administrativo. Por eso, la represión penal se rige por los principios del derecho penal y la represión administrativa por principios del derecho administrativo*".

El derecho administrativo sancionador es derecho administrativo y no derecho penal<sup>3</sup>.

Vemos, a través de la visión de estos tratadistas, que se establece que las sanciones administrativas se juzgan por las leyes y procedimientos administrativos y las sanciones de naturaleza penal a través de las disposiciones del Código Penal.

Esto no significa de ninguna manera que no haya conexión entre ambas leyes, las administrativas y las penales.

Básicamente en ambos casos el punto en común es que el contribuyente infringe una disposición legal que merece un reproche a través de una sanción (la que tiene siempre una naturaleza penal), pero sin embargo se tratan en forma diferencial en los procedimientos administrativos y penales.

---

<sup>2</sup> **DURAN MARTINEZ, Augusto:** "Supuestos del ejercicio de la potestad administrativa sancionadora. Infracciones Administrativas" en DURAN MARTINEZ, Augusto. Derecho Administrativo. Dimensión Social. La Ley Uruguay, Montevideo, 2020, ps. 453 y ss.

<sup>3</sup> **NIETO, Alejandro:** "Derecho Administrativo..." ob. Cit., p. 152.

## **Derecho Tributario Administrativo y Derecho Penal Tributario. La coexistencia de dos ámbitos jurídicos que tutelan bienes jurídicos diferenciales.**

Ahora bien, en el camino elegido de las Sanciones Administrativas y su posterior vinculación con el Derecho Penal Tributario, creo que en realidad esto significa delimitar adecuadamente la diferencia fundamental existente:

- a) Las sanciones de tipo administrativo tal como se definen en la Ley 11683 de procedimiento tributario Nacional y sus réplicas en los Códigos Tributarios Provinciales y en su caso Municipales, tienden a penalizar incumplimientos formales en su gran mayoría y en su caso el delito de evasión como una pena de incumplimiento material. Su punibilidad en todos los casos son Multas. Su consideración en el ámbito administrativo pasa en primer término por los Organismos Recaudadores, quienes deben instruir un sumario, otorgar una audiencia ó posibilidad de descargo escrito a los contribuyentes y luego mediante resolución fundada determinar el resultado de culpabilidad ó exoneración, imponiendo el castigo pecuniario que corresponda. Esta resolución administrativa tiene la garantía de su posterior revisión en los tribunales administrativos (léase Tribunal Fiscal) y luego en la Justicia Ordinaria.
- b) Las sanciones que contiene la Ley Penal Tributaria Nacional sólo considera punible a los delitos de: evasión simple y agravada; Aprovechamiento indebido de subsidios; Apropiación indebida de Tributos; Delitos relativos a la Seguridad Social y otros delitos fiscales comunes y conexos, con lo cual el ámbito es taxativo y el marco de punibilidad incluye penas de prisión; Inhabilitación y clausura de actividades. En estos casos como desprendimiento de un procedimiento administrativo previo en el que mediante resolución de Determinación de oficio, se cuantifican el ó los impuestos omitidos, y si los valores superan el umbral de punibilidad de la Ley 27430, efectuará la denuncia penal respectiva. En estos casos la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte sentencia definitiva en el fuero penal. La habilitación del fuero penal implica la actuación de un Juez de 1º Instancia y de los procedimientos recursivos previstos en el código Penal y Procesal Penal de la Nación.

La coexistencia de dos ámbitos jurídicos significa que tutelan bienes jurídicos diferenciales pero que contienen un eje común a ambos: **REPRIMIR CONDUCTAS ANTIJURIDICAS.**

En el derecho administrativo sancionador generalmente se reprimen incumplimientos de obligaciones y procedimientos ordenadores del cumplimiento por parte de los contribuyentes de los deberes formales y de información que deben presentar ante el fisco como por ejemplo: a) Declaraciones Juradas determinativas de obligaciones tributarias; b) Informes de regímenes de información; c) Responder a requerimientos por parte del fisco; d) Cumplir con los regímenes de Recaudación, etc. y también sanciona el incumplimiento de obligaciones materiales como e) Omisión del pago de Impuestos; f) Defraudación en la determinación de los tributos mediante declaraciones engañosas, maliciosas, etc.

En este punto menciono, que cuando el contribuyente presenta su DJ en forma correcta pero no deposita su importe esta acción debe ser distinguida de aquella en la que el contribuyente no presenta o lo hace de un modo incorrecto su DJ omitiendo el pago de los tributos.

En el derecho penal tributario, partiendo desde este último supuesto de omisión por falta de presentación o por una autodeterminación maliciosa o dolosa, y frente a la denuncia en sede penal se habilita el juzgamiento por la comisión de un delito.

En el derecho administrativo en general el bien jurídico tutelado es el cumplimiento de los deberes del contribuyente para con el fisco, mientras que en el derecho penal tributario el bien jurídico tutelado es la hacienda pública.

Asimismo, podemos expresar que la pena ó sanción como elemento reparador del daño causado por quién infringe una norma, en las teorías tradicionales de la pena, implica un menoscabo en el patrimonio de las personas (léase la propiedad de un bien económico, o un cercenamiento a su persona suprimiéndole su libertad, etc.)

También hay un punto de contacto inmutable e innegociable, que podemos resumir en el respeto irrestricto de las:

### **Garantías constitucionales en materia penal**

No podríamos hablar de derechos de los contribuyentes si en ambos procesos no se respetan los principios constitucionales en materia penal:

- a) Derecho a la defensa
- b) Derecho a ser oído
- c) Derecho al debido proceso adjetivo
- d) Principio de legalidad
- e) Principio de Reserva

- f) Principio “in dubio pro reo” que traducido significa “in dubio pro administrado”
- g) Principio de informalidad en los procedimientos administrativos – Esto surge de la Ley de Procedimientos Administrativos.

No es propósito de este trabajo el análisis de cada uno de estos principios constitucionales, pero permítanme expresar que su ausencia es causa suficiente de nulidad de cualquier reprensión hacia el contribuyente.

Aún así, a partir de estas expresiones, me referiré al incumplimiento de parte de los organismos recaudadores de estos principios, atendiendo en particular a las sanciones impropias o sanciones de hecho.

Para graficar esta situación a continuación expondré algunos ejemplos que no significan los únicos pero que de alguna manera sirven para entender en qué sentido van los incumplimientos del fisco.

#### **Incumplimientos de la AFIP**

1. Bloqueo o Cancelación de la CUIT
2. Bloqueo y restricciones para utilizar documentos fiscales (Facturas y documentos equivalentes; Guías para traslado de mercaderías y productos agrícolas; etc.)
3. Bloqueo para el uso de los distintos servicios administrativos en la web de la Afip.
4. Inclusión de los contribuyentes en la base APOC-
5. No otorgamiento del Certificado Fiscal para contratar por deudas menores o falta de presentación de alguna DJ ó requerimiento.

#### **Incumplimientos de los Fiscos Provinciales y/ o Municipales**

1. Bloqueo de las constancias de Inscripción
2. Agravamiento de las alícuotas de los regímenes de recaudación (retenciones, percepciones o recaudación bancaria) aún teniendo abultados saldos a favor.
3. No otorgar certificados de contratación por incumplimientos formales.

Habiendo detallado alguno de los múltiples incumplimientos que el fisco realiza, me centraré en el análisis de uno de los principales escollos que los contribuyentes debe soportar, sin que se cumplan con la protección de las garantías constitucionales en materia penal.

#### **Bloqueo o cancelación de la CUIT, restricciones a la constancia de Inscripción de los fiscos locales y/ o Municipales:**

¿Puede una autoridad administrativa sin respaldo legal suprimir esta identificación? A nuestro entender: **NO y porqué?**

En este caso porque la sanción legalmente **NO EXISTE**, y porque además afecta derechos constitucionales básicos, a saber:

1. Derecho a la defensa por ser una sanción automática.
2. Derecho a un proceso adjetivo: **NO** hay sumario con notificación ni respuesta del contribuyente. No existe una resolución emitida acorde a proceso legal, con el agravante de la falta de intervención de un Juez Administrativo, ni con dictamen legal previo.
3. Derecho a trabajar y ejercer una actividad lícita  
¿La supresión temporaria y/ o definitiva puede ser realizada sin sumario previo y sin posibilidad de revisión judicial, aplicándose en forma automatizada por vía web, y más grave aún sin notificación previa?

4. **ESTE ACCIONAR DEL FISCO, REPRESENTA UNA SANCION ADMINISTRATIVA DE NATURALEZA PENAL**

No es posible convalidar un comportamiento de esta naturaleza, atento que este tipo de decisión unilateral afecta el normal funcionamiento comercial pudiendo causar importantes daños morales, materiales y patrimoniales.

Es así que el contribuyente toma conocimiento cuando pretende emitir una factura o bien cuando un proveedor le comunica la imposibilidad de efectuar la venta por los bloqueos, en ocasión de cobros o pagos.

5. ¿El impedimento de emisión de facturas en legal forma, es una limitación **INCONSTITUCIONAL** al desarrollo de una actividad lícita?

**EN NUESTRA OPINION CATEGORIAMENTE SI.**

Es especialmente importante destacar que impedir la emisión de documentos fiscales importa una especie de confiscación de derechos y más grave aún cercenamiento patrimonial por no poder ejercer su actividad comercial ó de servicios garantido por la Constitución Nacional.

El problema de fondo es que se trata de una sanción **NO** prevista en ningún texto legal (Léase: Ley) y sólo es una **acción de hecho** realizada por un órgano administrativo (AFIP) que lo realiza mediante un proceso informático, aplicando un algoritmo y script, del que no se notifica al contribuyente.

Cabe destacar que los principales motivos esgrimidos por el fisco en realidad son

faltas menores administrativas que tienen su solución en la Ley 11.683 de Procedimientos Fiscales:

- No respondió un requerimiento – La ley lo penaliza con multa.
- Debe presentación de DJ. – Multa automática y sumario con multa
- Tiene impuestos dados de baja por Dto.1299/09 – tiene en su poder el procedimiento de determinación de oficio.
- No tiene constituido el domicilio fiscal electrónico – Puede notificarlo en su domicilio real o fiscal, independientemente de las sanciones por incumplimiento formal – multa.
- Tiene facturas de proveedores sin capacidad económica. El adquirente de buena fe no tiene obligación de analizar la capacidad económica de sus proveedores que es una función esencial del fisco.

Con lo cual la lógica nos indica que ante este tipo de transgresiones, bloquear la CUIT ó invalidar emisión de **FACTURAS**, son sin lugar a dudas, **PRESIONES ILEGALES** para que el contribuyente solucione esos problemas, y, en su caso, para que un funcionario en forma arbitraria destrabe el bloqueo.

Con este tipo de actitudes el propio fisco empuja (por decirlo en términos comunes) a que los contribuyentes afectados que no pueden cesar en sus actividades lo hagan en forma subrepticia ó como comúnmente se dice “en negro” ya que les impide percibir sus ingresos en legal forma.

### **OTRAS INCOGNITAS: LOS SISTEMAS DE BLOQUEOS AUTOMATICOS**

¿Son sanciones administrativas ó de tipo penal?

En nuestra opinión estamos frente a sanciones administrativas de naturaleza penal por sus consecuencias.

¿Las faltas de tipo formal (las más usuales) pueden ser castigadas con tanta severidad que afecten derechos constitucionales?

Obviamente que existe una desproporción entre las faltas esgrimidas y la severidad de las penalidades.

¿Es también la inclusión en la base APOC, en forma retroactiva una forma encubierta de condena tributaria que afecta no sólo al contribuyente incluido, sino también a terceros de buena fe?

Tampoco caben dudas al respecto, ya que una importante cantidad de estas inclusiones se hacen con un retraso de varios años, afectando al emisor y también al comprador de buena fe.

La justicia en una importante cantidad de casos se expidió a favor de los contribuyentes de buena fe, y en su contra cuando se detectaron maniobras fraudulentas.

A continuación haremos una brevísima referencia a los antecedentes normativos de la AFIP.

En el año 2012, por primera vez, la AFIP, se auto-adjudicó la facultad de cancelar la CUIT, a ciertos sujetos ante la verificación de alguna de las circunstancias detalladas por la norma con el objetivo de neutralizar la eventual utilización de la inscripción como maniobras de evasión fiscal. En especial dirigida a Sociedades Comerciales.

Como veremos a continuación y reproduciendo todas las publicaciones en la página web de AFIP, en el año 2016, la AFIP, redobló su apuesta y publicó la RG 3832/2016, bajo la denominación de: **“ESTADOS ADMINISTRATIVOS DE LA CUIT”**

Los estados van a determinar distintos grados de acceso que van a tener los ciudadanos y responsables a los servicios con clave fiscal y a trámites. Pueden ser los siguientes:

- Activo: Sin Limitaciones. (**¿Contribuyente Perfecto?**) **¿EXISTE?**
- Limitado por Falta de Inscripción en Impuestos /Regímenes.
- Limitado por Falta de Presentación de Declaración Jurada.
- Limitado por Falta de Movimiento y Empleados en Declaración Jurada.
- Limitado por Inclusión en “Base de Contribuyentes No Confiables”.
- Inactivo: Estado preexistente utilizado para situaciones especiales.

#### **¿Cómo conozco el estado de la CUIT?**

Según lo indicado por el fisco en su página web, para enterarte la modificación en el Estado de la CUIT ingresá a **“Consulta Estados Administrativos de la CUIT.”** Además **podes** enterarte del cambio en el Estado Administrativo de la CUIT mediante:

1. Comunicación al “Domicilio Fiscal Electrónico
2. Comunicación en el servicio “e-ventanilla”.
3. Consulta en el servicio “Sistema Registral” /Opciones/ Consultas.

#### **Se aprecia que no figura la opción notificación al contribuyente**

En consecuencia, todo lo descripto precedentemente, cumple con las garantías constitucionales en Materia Penal?

**SIMPLE Y DEFINITIVAMENTE NO Y EN EL GLOSARIO DE LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES VEMOS QUE NO CUMPLE CON NINGUNA.**

**En Resumen:**

La CUIT permite la actividad en el mundo comercial, es decir nos da vida económica. Su cancelación parcial ó total produce un coma fiscal, imposibilitado de continuar su giro normal.

Esto conlleva a pensar que se afecta el derecho a trabajar y ejercer toda industria Lícita – Art. 14 CN y los tratados internacionales del Art. 75, en especial “El pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y culturales, Civiles y Políticos”, y su protocolo facultativo.

Derechos constitucionales en juego:

1. El art. 28 de la CN expresa: “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos por leyes que reglamenten su ejercicio.
2. Al ser una medida sin acto administrativo, se vuelve una vía de hecho que afecta el derecho de defensa del contribuyente, de ser oído y a presentar pruebas – Art. 18 CN – Expresamente prohibido por Art. 9 Ley 19.549.
3. Nótese que aún en la RG 3832, las medidas a favor del contribuyente son posteriores al bloqueo o cancelación de la CUIT. Las acciones son al solo efecto devolutivo y la tramitación va en contra de la protección de los valores económicos.

La reacción jurisprudencial, sobre este tema ó sea la revisión posterior a las sanciones administrativas (de naturaleza penal) en general ha sido contundente a favor de los contribuyentes, y a modo de ejemplo mencionaremos los siguientes:

1. FDM Management SRL c/AFIP-DGI s/amparo Ley 6986 – C.C.A.F. – 20/02/2014
2. Speedo Group SA c/AFIP s/amparo Ley 16986 – CNACAF – Sala II – 04/09/2014
3. CERALIA SRL c/AFIP s/amparo Ley 16986 – C. Fed. Córdoba – Sala A -27/08/2013.
4. Causa Desmed SA c/AFIP-DGI S/amparo Ley 16986 – C. Nac. Apel. Contenc. Administrativo Federal – Sala V – 22/10/2013
5. Gargiulo, Omar Eduardo c/AFIP-DGI s/amparo Ley 16986 – C.N.C.A.F

**¿Es posible pensar que una empresa sobreviva bloqueada?**

6. Mimet SRL c/AFIP-DGI s/amparo Ley 16986 – C. F. C. Ad. F. - Sala V – 13/11/2018  
– En igual sentido: “Solga, Jorge A. C. N. C. Ad. F. – Sala V – 24/04/2018.

7. Bartech Ingeniería S.A. c/ AFIP-DGI s/Amparo Ley 16986 – Juzgado Federal de Corrientes – Expte. 8911/17 -

En resumidas cuentas surge inequívocamente que una mayoría doctrinaria y jurisprudencial se inclina por precisar que este tipo de sanciones automáticas y sin respaldo legal, deben ser extirpadas por parte de la administración tributaria. Sin embargo, la Dra. Teresa Gómez, en ocasión del IVº. Jornadas Catamarca Tributaria realizado en dicha provincia el 11/12/2020, expresó que el valladar de nuestra teoría está en el Art. 35 – Inc. H de la Ley 11683, que respaldaría el accionar fiscal. Aún así mi posición sigue siendo contraria al accionar del fisco, y que el mismo debería encuadrar su accionar acorde a la constitución y demás disposiciones legales, en especial teniendo en cuenta que una norma reglamentaria no puede superar las disposiciones de la Ley de Procedimientos Tributaria y Administrativas, y en todo caso el inciso H, sólo debería ser utilizado en casos extremos cuando una emergencia así lo requiera.

Vale comentarles que así como en los casos que planteamos la justicia mayoritariamente se inclina a la protección de los derechos de los contribuyentes, existen también muchos casos en los que los fallos fueron contrarios a las pretensiones de los contribuyentes en especial cuando las sanciones surgen de un procedimiento previo de inspección, con determinación de importantes diferencias, con proveedores apócrifos, etc. y que no cumplieron con el procedimiento previo de solicitar administrativamente la rehabilitación, prevista en la RG 3832/16.

A mayor abundamiento, y vinculando nuevamente el objetivo de este trabajo la relación entre el derecho administrativo y el derecho penal en materia tributaria, me permito citar un principio básico del Derecho Penal: **NO HAY PENA SIN DELITO.**

Citando a Clauss Roxin<sup>4</sup>, en su obra: “Derecho Penal – Parte General” expresa: “El derecho penal se compone de la suma de todos los preceptos que regulan los presupuestos o consecuencias de una conducta conminada con una pena o medida de seguridad y corrección. Entre sus presupuestos se cuentan ante todo las descripciones de las conductas delictivas .... de las que se deduce en concreto cuando acarrea sanciones penales una conducta que coincide con una descripción delictiva.

Continúa Clauss Roxin, “Pena y medida son por tanto el punto de referencia común a todos los preceptos jurídico-penales, lo que significa que el Derecho

---

<sup>4</sup> **ROXIN, Claus** – Derecho Penal – Parte General – Tomo I – Madrid-España 2007 – Thomson-Civitas

penal en sentido formal es definido por sus sanciones”. “Si un precepto pertenece al Derecho Penal no es porque regule normativamente la infracción o prohibiciones, sino porque esa infracción es sancionada mediante penas o medidas de seguridad”

Trasladando estos conceptos de Roxin, podemos afirmar que hay principios básicos a respetar:

1. La ley emanada del poder Legislativo debe inexcusablemente establecer las conductas antijurídicas que merezcan la penalidad de Cancelación ó bloqueo de la CUIT.
2. La aplicación de esta sanción siempre deberá ser una consecuencia de la realización de un sumario notificado al contribuyente en forma previa permitiendo el debido proceso adjetivo, el derecho a ser oído, y a presentar las pruebas que considere pertinente.
3. La resolución condenatoria deberá estar firmada por el funcionario habilitado es decir Juez Administrativo.

**Finalmente, y subrayo su importancia: DEBE TENER LA POSIBILIDAD DE SU REVISIÓN JUDICIAL.**

Con referencia a la situación de los fiscos provinciales y/ o Municipales en su caso, en lo que se refiere a las limitaciones de las constancias de Inscripción o bloqueo de los certificados fiscales para contratar vale todo lo expuesto precedentemente, ya que su accionar es análogo al del fisco Nacional. Es particularmente importante destacar que la consecuencia más gravosa para los contribuyentes es la consecuencia de las bajas o bloqueos de las inscripciones porque producen agravamientos en las alícuotas de los regímenes de recaudación (retenciones, percepciones o recaudaciones bancarias) sin ningún respaldo legal y con un tercer agravamiento, ya que una vez subsanados los motivos que dieron lugar a dicha medida la reposición no es inmediata sino que el contribuyente debe soportar el agravamiento hasta que reglamentariamente en forma interna, el fisco provincial sea mensual o trimestralmente emite un nuevo listado. Podríamos denominarlo como sanción agravada por excesivo reglamentarismo.

Finalmente y antes de concluir, me parece muy importante preguntarnos ¿Se aplican los principios del derecho penal a las multas aplicadas por infracciones en Sede Administrativa?

La respuesta contundente es **SI**.

En un muy reciente artículo doctrinario Gastón Vidal Quera, denominado ¿La impugnación judicial suspende la ejecución de las multas fiscales? Análisis actual

del tema, publicado en La Ley Checkpoint, en su ítem III, analiza y define esta situación, la que a continuación reproduzco en la parte pertinente.

*“Se aplican los principios del derecho penal, pese a que se trata de infracciones y no de delitos, y por ende se admitió su naturaleza penal por parte del Alto Tribunal<sup>5</sup>. En otro caso se dijo claramente "El carácter de infracción, no de delito, no obsta a la aplicación de las disposiciones generales del Código Penal"<sup>6</sup>.*

*Un punto central en el tema es la aplicación del principio de inocencia ya que es uno de los principios penales más importantes. El hecho de que puedan ser revisadas judicialmente y, recién una vez firmes puedan ser ejecutadas. También que: " ... todo imputado goza de ese 'estado de inocencia' desde antes de iniciarse el proceso y durante todo el período cognoscitivo de éste. Ese estado no se destruye con la denuncia, el procesamiento o la acusación; se requiere una sentencia penal condenatoria pasada en autoridad de cosa juzgada: 'juicio previo'<sup>7</sup>”.*

*Concluye Vidal Quera, en resumen, a las multas fiscales se le aplican todos los principios del derecho penal y, en especial, la presunción de inocencia, que debe tenerse muy en cuenta para el momento en que se ejecute una sanción de esas características”.*

---

<sup>5</sup> Fallos 321:1248.

<sup>6</sup> Fallos 307:511.

<sup>7</sup> CLARIÁ OLMEDO, Jorge A., "Tratado de Derecho Procesal Penal". Ed. Ediar SA Editores, Tomo I —naciones fundamentales—, p. 231.

### **Palabras Finales:**

Se insiste nuevamente que a corto plazo habría una reforma tributaria, sobre la que me permito ser pesimista al respecto, atento que se viene anunciando desde más de 30 años, y todo siempre termina sin reforma alguna y con un parche sobre otro.

Sería realmente deseable que se encare una reforma integral del sistema tributario, tanto el derecho positivo, readecuación de los impuestos en general, haciéndolo justo, simple y proporcional a la real capacidad contributiva de los ciudadanos, y eliminando totalmente los impuestos distorsivos teniendo en cuenta que en la actualidad se cuentan cerca de 200 impuestos y tasas diferentes y hay más de 250 regímenes de información, junto con más de 60 regímenes de recaudación (retención, percepción y recaudación bancaria) de impuestos.

Asimismo hay que tender a suprimir definitivamente las sanciones recaudatorias, reemplazándolas por aquellas que realmente castiguen los delitos y la evasión tributaria. Hay que saber distinguir la importante diferencia entre lo que se denomina un incumplimiento formal, una infracción menor y un real delito de defraudación fiscal. En este sentido este trabajo tuvo como objetivo principal establecer las diferencias básicas entre las facultades sancionatorias administrativas legítimas, las que no lo son, y la aplicación de las normas del derecho penal con sus garantías constitucionales y las que constituyen un catálogo de Derecho Penal Tributario, el que además debería ser expedito para que quienes delinquen sepan definitivamente que serán castigados. La experiencia de la Ley Penal Tributaria en la República Argentina demostró que hasta la fecha siguen sin sentencia miles de juicios y además muchas causas cayeron por prescripción y perdones fiscales a través de blanqueos o moratorias.

Hay experiencia en la legislación comparada que en países Europeos se aplican leyes Penales y son estrictas, también en Estados Unidos y algunos países latinoamericanos, donde efectivamente se condenan los delitos tributarios.

Para finalizar me permito expresar que este foro y los muchos otros que se realizan a lo largo y ancho del país, deben servir mediante sus conclusiones, para elevar a las autoridades la necesidad de readecuar la legislación tributaria adaptándola a las necesidades de un país que respete entre tantas otras cosas la **SEGURIDAD JURIDICA**, y los principios constitucionales de la tributación y del derecho penal.