



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Trabajo de Investigación

POR

Jimena Beatriz Annibaldi
Ivanna Mariel Piccioni

DIRECTORA:

Prof. Isabel Roccaro

M e n d o z a , 2 0 1 2

Índice

Introducción	1
<hr/>	
Capítulo I	
El sistema de infracciones y sanciones tributarias	2
<hr/>	
A. DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO TRIBUTARIO	2
B. DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	5
C. OBJETIVOS DE LAS SANCIONES	8
Capítulo II	
El incumplimiento tributario	9
<hr/>	
A. INTRODUCCIÓN	9
B. MALA SITUACIÓN EN MEDIOS DE ALTO CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO	11
C. CAEN LAS SITUACIONES EN LOS MEDIOS DE BAJO CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO	11
D. CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO	13
E. CAUSAS DEL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO	14
1. Factores estructurales y funcionales	15
2. Consecuencias directas	16
a) Tasa de los intereses moratorios	16
b) Actualización monetaria de la deuda tributaria	17
c) El sistema de infracciones y sanciones	18
Capítulo III	
Los sistemas actuales de infracciones y sanciones	20
<hr/>	
A. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS	20
1. Criterio-tesis penalista: doctrina penalista: Dino Jarach	21
2. Criterio-tesis administrativa: doctrina administrativa: García Belsunce	25
3. Criterio-tesis tributario: doctrina de la unicidad: Giuliani Fonrouge	27

Capítulo IV	
Hacia una reformulación del sistema de infracciones y sanciones tributarias	32
<hr/>	
A. OBJETIVO	32
B. CRITERIOS BÁSICOS PARA LA ESTRUCTURACIÓN DE UN SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS	34
1. Principio de legalidad	39
2. Principio de irretroactividad de la ley sancionatoria	41
3. Tipificación de las infracciones y sanciones tributarias	42
a) Tipificación específica de las infracciones y sanciones tributarias	42
b) Delitos penales tributarios	49
c) Delitos relativos a los recursos de la seguridad social	53
4. Imputabilidad de las infracciones tributarias	55
5. Responsabilidad	55
a) Responsables por deuda propia	55
b) Responsables por deuda ajena	56
c) La responsabilidad objetiva como regla general en las infracciones tributarias. La responsabilidad subjetiva como excepción	64
d) La responsabilidad penal	70
e) La personalidad de la responsabilidad	70
6. Sanciones de las infracciones tributarias	71
a) Clases de sanciones	71
b) Características que deberían tener las sanciones de las infracciones tributarias	79
c) Procedimientos para la aplicación de sanciones	80
Conclusiones	87
<hr/>	
Bibliografía	88
<hr/>	

Introducción

Desde el comienzo de la década del 1990, debido a los avances tecnológicos e intelectuales en busca de la lucha contra la evasión fiscal y la voluntad política de incrementar la recaudación tributaria, el fisco ha tenido una presencia cada vez más importante en la vida de los contribuyentes argentinos. La administración pública ha buscado aumentar los ingresos en las arcas fiscales a través de la aplicación de multas y demás sanciones tributarias ante el reiterado incumplimiento de los contribuyentes. Asimismo la finalidad de toda sanción es castigar al contribuyente sin que deba transformarse, el sistema represivo, en un medio de recaudación.

La inquietud por parte de la administración tributaria radica en cuál es la forma más eficiente de evitar la evasión y mejorar la recaudación sin llegar a sanciones por el incumplimiento de obligaciones tributarias. Y la inquietud por parte de los contribuyentes, es cuáles serían las consecuencias de este incumplimiento.

El objetivo del siguiente trabajo es brindar información teórico - práctica sobre el marco regulatorio que rige sobre las sanciones de infracciones tributarias. Por ello se examinará el sistema desde el punto de vista del derecho tributario como así también de la administración tributaria, en pos de un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones analizando la situación en medios de alto o bajo cumplimiento y los factores que contribuyen a ello.

Desarrollaremos los criterios de distintas tesis (penalista, administrativa y tributaria). Y por sobre todo analizaremos la reformulación del sistema de sanciones e infracciones tributarias determinando los principales problemas que afectan a la Argentina.

En la provincia de Mendoza este sistema es regulado por el Código Fiscal de la provincia, el cual será analizado detalladamente en cada uno de sus artículos.

Capítulo I

EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

A. Desde el punto de vista del Derecho Tributario

Se comienza el estudio con el concepto de derecho tributario, llamado así al conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos, y especialmente a los impuestos. ¹

Lo dividimos en ramas a efectos de su estudio:

- ❖ Derecho tributario constitucional. Delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal.
- ❖ Derecho tributario sustantivo o material. Lo componen el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias y los sujetos, desde una concepción de la obligación similar a la del derecho privado.
- ❖ Derecho penal tributario. Es el conjunto de normas que define las infracciones.
- ❖ Derecho tributario internacional. Es el conformado por los acuerdos en los cuales la nación es parte a efectos de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración de los fiscos para detectar evasiones. ²

Es importante destacar y definir la relación tributaria, ésta es el vínculo jurídico que se configura entre el Estado (o el ente autorizado a exigir el tributo) y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos.

¹ JARACH, Dino, **Finanzas Públicas y Derecho Tributario** (Buenos Aires, Haber, 2004), pág. 364.

² GARCÍA VIZCAÍNO, C., **Derecho Tributario** tomo I, Parte General (Buenos Aires, Depalma, 1996), pág. 164.

Asimismo, la obligación fiscal se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno, sino el cumplimiento a realizar determinados actos o de soportarlos (activos o pasivos); genéricamente se los denomina deberes de colaboración y son, por ejemplo, la presentación de la declaración jurada, facilitar y permitir las tareas de inspección del organismo recaudador.³

Surge otro concepto en el Derecho Tributario que es el hecho imponible, éste es el hecho o conjunto de hechos con significación económica que la ley describe como tal y establece como origen de la relación fiscal. Su característica es un hecho jurídico (puesto que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos).

Otro aspecto importante a la hora de definir la esfera del Derecho Tributario es la determinación fiscal, acto de la administración en el que ésta manifiesta y formaliza su pretensión fiscal contra un contribuyente o responsable, estableciendo el monto e intimando el pago de la obligación.

Así la declaración jurada sería una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado y sustituiría la determinación por parte de la administración pública. La declaración jurada es siempre un deber que se dirige a la administración.

El acto de determinación es un acto de la administración fiscal por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley reconociendo un hecho imponible en sus diferentes aspectos. Podemos definir tres clases:⁴

1. La que surge del contribuyente
2. La que surge de la colaboración entre el contribuyente y la administración
3. La que realiza la administración

La determinación puede efectuarse sobre base cierta o presunta. En el ordenamiento jurídico creado por la Ley 11.683 de Procedimientos Tributarios (t.o. en 1998) el capítulo que se refiere a las infracciones y sus sanciones integra el derecho penal tributario. Las infracciones se pueden clasificar en formales y

³ JARACH, Dino, *op. cit.*, pág. 396.

⁴ JARACH, Dino, **El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo** (Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982), págs. 87-102.

materiales. Las infracciones son aquellas que se producen cuando se violan prescripciones de orden formal y las materiales son aquellas en que el bien jurídico afectado son las rentas públicas. Se produce este tipo de infracciones cuando al obligado se lo encuentra evadiendo. Siguiendo el análisis desde el punto de vista de la inmediatez del daño al bien jurídico protegido, vemos que en las materiales se ve la instantaneidad ya que no pagar lo debido el día del vencimiento, por incurrir en actos evasivos, merma la recaudación en cambio en las formales; viéndolo aisladamente el daño es mediato porque se resienten las facultades de fiscalización, claro está que los incumplimientos formales y materiales se producen al unísono (v.gr. no presentar para concretar una maniobra evasiva ocultando hechos imposables). Las multas y las clausuras son tipo de sanciones aplicables, pero se analizarán las sanciones de índole pecuniaria (multas). Éstas tienen carácter penal, ya que es competente al Derecho Penal, la prevención y la represión de los ilícitos, evitando conductas antijurídicas.

La multa es consecuencia de la antijuricidad. Desde el punto de vista del derecho tributario la prevención se puede comparar con la búsqueda del cumplimiento voluntario, es decir, inducir a los contribuyentes que espontáneamente cumplan a los requerimientos de la legislación. La norma penal tiene dos aspectos, uno es el que determina lo que se debe hacer y otro es la sanción en caso de incumplimiento. Entrando al derecho positivo, el Art. 38 de la Ley de Procedimientos Tributarios (t.o. en 1998) habla de la existencia de multas automáticas para el caso de no presentación de declaraciones juradas. La Ley las llama multas automáticas porque no hay necesidad de requerimiento previo, si los infractores son personas físicas el valor asciende a \$ 200 (pesos doscientos). El monto asciende a \$ 400 (pesos cuatrocientos) cuando se trate de sociedades, asociaciones, entidades de cualquier clase constituida en el país o establecimientos estables cuyos titulares sean personas físicas o ideales domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Para la aplicación de las multas automáticas podrá seguirse el procedimiento determinado por el Art. 71 de la Ley de Procedimientos. De acuerdo a éste, el presunto infractor será notificado de la multa que tendrá un plazo de 15 (quince) días prorrogable por resolución fundada por única vez, debiendo el sumariado presentar su descargo y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho. Si dentro de los quince días de notificado el

obligado paga la multa y presenta la declaración jurada, la multa se reducirá a la mitad y la infracción no será tomada como antecedente. La Ley, al sancionado, le otorga un plazo para beneficiarse con un monto menor y no poseer antecedentes en su contra.⁵ Pero existen otros puntos de vista al tratamiento de las infracciones y sanciones tributarias esenciales en su estudio.

B. Desde el punto de vista de la Administración Tributaria

No todos los contribuyentes y responsables dan cumplimiento en forma espontánea a sus obligaciones fiscales, por lo cual el legislador ha reservado para la Administración Tributaria en el Art. 16 de la Ley de Procedimiento Fiscal, la facultad de impugnar sus declaraciones tributarias y corregir la materia imponible declarada o determinarla cuando estos no hayan presentado dichas declaraciones.

Esta facultad encuentra su aplicación en el "Procedimiento de Determinación de Oficio", mediante el cual el organismo fiscal, previa vista al contribuyente, establece la materia imponible e intima el impuesto resultante sin perjuicio de aplicar, en su caso, las sanciones que pudieran corresponder, sujeto al ulterior control judicial. Es un verdadero medio para inducir a un mejor cumplimiento tributario.

La facultad de la Administración Tributaria puede verse instituida por dos vías:

- a. En forma directa o determinación de oficio (base cierta). Es por conocimiento cierto de la materia imponible, cuando la Administración ejerce esta potestad con certeza de la magnitud de la materia imponible, basada en la ponderación de la verdadera situación real del contribuyente.
- b. Por "Estimación de Oficio" (base presunta). Es en donde la base imponible se establece conforme el régimen de presunciones enunciadas en la Ley de Procedimiento Tributario. La ponderación individual es desplazada por la aplicación Vg. de coeficientes o promedios generales.

⁵ COTOM ORELLANA, Hugo Waldemar, **La poca defensa con que cuenta el pequeño contribuyente ante las sanciones tributarias por su precaria condición económica**, en http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_9109.pdf [Abr/12].

La norma fija un orden de inalterable prelación lógica y cronológica, entendiendo la jurisprudencia⁶ que sólo cuando el Fisco no disponga de los elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible, por ausencia, insuficiencia o descalificación fundada de aquellos, se encontrará facultado para recurrir al método de determinación presunta.

En este sentido, se recuerda fallos del Tribunal Fiscal⁷, en cuanto resaltan que el órgano fiscal no puede recurrir al sistema de determinación presunta para fundamentar la invalidez de las declaraciones juradas del contribuyente, sino se debe proceder exactamente a la inversa, es decir, la impugnación de las DD.JJ. del contribuyente en base a la falta de sustentación jurídica de los elementos en los que la misma se basa y la falta de elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria, son las condiciones para la determinación de oficio sobre base presunta.

Además de los supuestos de falta de presentación de declaraciones tributarias o cuando estas resulten impugnables por ser falsas o inexactas, la sustanciación del procedimiento determinativo procede también en otros casos, los que se encuentran enumerados por las leyes respectivas, a saber:

1. Responsabilidad solidaria. Frente a la pretensión del Fisco de efectivizar la responsabilidad solidaria del Art. 8 de la Ley de Procedimiento Tributario, en su texto según Ley N° 25.795, aun cuando el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible al contribuyente incumplidor.

El propio texto legal expresamente configura a título represivo en su Art. 8, y la responsabilidad personal y solidaria de los sujetos enumerados en los primeros cinco incisos del Art. 6 para el caso de que los contribuyentes deudores incumplieren la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo legalmente previsto en el segundo párrafo del Art. 17 de la referida ley.

⁶ BERAJA, Alberto David, **Cfr. T.F.N** (25/02/1998).

⁷ OYHAMBURU, Pedro A. y QUIROGA, Omar, **SH Cfr. TFN** Sala D (07/08/1987), entre otros varios.

Ello permite que los responsables ejerzan su derecho de defensa, de raigambre constitucional, ofreciéndoles la posibilidad de alegar y probar en su caso, la concurrencia de causales exculpatorias, toda vez que la mencionada responsabilidad no es de carácter objetivo sino subjetiva, es decir, no se debe al hecho de ser director, gerente o representante de una sociedad, sino que está inexorablemente condicionada a que un hecho u omisión de su parte haya motivado el incumplimiento tributario del contribuyente deudor, es decir, que le sea atribuible al menos a título de culpa.

Finalmente, digamos que la norma citada también contempla ciertos casos específicos en sus restantes siete incisos, tal como el caso de los síndicos de concursos y quiebras, agentes de retención, sucesores de empresas, terceros cómplices en evasión fiscal, cedentes de créditos tributarios, integrantes de una unión transitoria de empresas (UTE) o agrupamiento de colaboración empresaria (ACE) y contribuyentes receptores de facturas o documentos apócrifos o no autorizados, cuya adecuación estuviesen obligados a constatar.

2. Liquidaciones administrativas. La ley de rito fiscal ordena que si la disconformidad del contribuyente respecto de las liquidaciones practicadas por la AFIP con arreglo al último párrafo del Art. 11 está referida a cuestiones conceptuales, deberá resolverse a través de la determinación de oficio.
3. Prejudicialidad administrativa atenuada en el campo penal tributario. La previa determinación de oficio de la deuda tributaria se encuentra estipulada en el Art. 18 de la Ley N° 24.769 (Ley Penal Tributaria y Previsional) como condicionante de la denuncia penal.

Además, este procedimiento determina la configuración de la condición objetiva de punibilidad, es decir, si la evasión supera los umbrales cuantitativos requeridos a efectos de tornar punible la conducta defraudaría.

En caso que la denuncia penal fuera formulada por un tercero, la ley ordena al juez remitir los antecedentes al organismo recaudador a fin de que dé comienzo en forma inmediata a la verificación y determinación de la deuda, debiendo emitirse el acto administrativo respectivo en el plazo de 90 días hábiles, prorrogables a requerimiento fundado.

4. Régimen simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo). El Art. 27 inciso e de la Ley N° 25.865, requiere la aplicación del procedimiento previsto en el Art. 16 y siguientes de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) a fin de la exclusión de oficio de los contribuyentes adheridos a dicho régimen, como también para la determinación de los tributos adeudados a los respectivos regímenes generales.

C. Objetivos de las sanciones

El principal objetivo de estas sanciones descriptas desde dos puntos de vista consiste en lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria: que todos los contribuyentes la determinen y paguen en forma cabal, oportuna y voluntaria. La decisión que adopta el contribuyente no está influida por emociones ni por instintos, sino es el resultado de un frío proceso comparativo entre el cálculo de las ventajas e inconvenientes de actuar en una u otra forma: cumplir o no hacerlo.⁸

⁸ SCHLEMENSON, Aldo, **Estructura Organizativa y Recursos Humanos en la Administración Tributaria** editado por CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka y BIRD, Richard M. (Madrid, IEF, 1992).

Capítulo II

EL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

A. Introducción

En todas las economías del mundo, los Estados tienen la obligación de proveer a la sociedad un conjunto de determinados bienes y servicios públicos vinculados a la satisfacción del bienestar económico, social, ambiental y la redistribución de la riqueza.

Para cumplir con estas responsabilidades, es necesario poseer niveles adecuados de ingresos fiscales. Por eso resulta imprescindible comprender mejor los inconvenientes que enfrentan los gobiernos al momento de recaudar impuestos de la población, un proceso que en algunas economías suele derivar en tasas elevadas de incumplimiento e informalidad.

La evasión tributaria es un fenómeno complejo. No existen causas ni soluciones únicas, y si bien diversas teorías intentan describirlas, la forma en que se presenta en cada sociedad tiene características muy distintas. En Argentina, el incumplimiento fiscal se ha convertido a través de los años en un problema estructural, con consecuencias económicas y sociales muy graves, generando una gran evasión, que no parece reaccionar ante los numerosos intentos realizados por el Estado: mayor fiscalización, castigos más severos, campañas de concientización fiscal o premios para incentivar el pago. Según distintos estudios⁹ se estima que más de 35% de la economía argentina se encuentra en la informalidad.

⁹ JIMÉNEZ, Mónica, **La Economía Informal y el Mercado Laboral en la Argentina: Un Análisis desde la Perspectiva del Trabajo Decente**, Universidad de La Plata - Centro de Estudios Distributivos, Laborales y Sociales (La Plata, marzo 2011), disponible en <http://cedlas.econo.unlp.edu.ar> [Mar/12].

Pero aunque la evasión fiscal responde a varias causas, un factor determinante es la moral del contribuyente. Es decir, cómo inciden los valores sociales, normativos o éticos de las personas en la decisión de pagar o evadir los tributos. Ya no se trata solo de la importancia que la sociedad le asigna al cumplimiento tributario, sino del nivel de gravedad que le asigna al no pago de sus impuestos, independientemente del marco legal.

Si bien el cumplimiento fiscal es un deber ciudadano y así suele ser entendido en las economías modernas por la mayoría de los individuos, el comportamiento frente al sistema tributario no siempre responde a lo que impone la Ley, derivando en la evasión. Una de las cuestiones que se plantean cuando se estudia la evasión en los países con altos niveles de incumplimiento tributario, es cuál es el grado de moral tributaria en esa sociedad.

La relación entre moral y evasión tributaria presenta características particulares en cada país. Su estudio permite no solo entender con mayor profundidad las causas de la evasión, sino plantearse los mecanismos posibles para superarla. En economías como la argentina, donde los niveles de evasión son elevados, la moral tributaria resulta en principio elevada pero presenta al mismo tiempo ciertas inconsistencias. Estudios revelan que en términos de moral tributaria en una población como la que se presenta en la sociedad argentina, puede dividirse en tres segmentos: un segmento conformado por individuos sin moral tributaria, otro conformado por individuos con moral tributaria débil y un tercer segmento poblacional integrado por personas con moral tributaria fuerte. Surge un denominador común en ellos, la evasión que es una característica casi permanente en los segmentos poblacionales que no manifiestan un vínculo entre moral y evasión, pero también se presenta con elevada frecuencia en los segmentos poblacionales donde sí existe una moral tributaria que permite que los hombres valoricen como algo "incorrecto" el "no pago de impuestos".¹⁰

¹⁰ SALIM, José y D'ANGELA, Walter, **Estimación del incumplimiento en el IVA**, (Buenos Aires, Administración Federal de Ingresos Públicos, 2005).

B. Mala situación en medios de alto cumplimiento tributario ¹¹

Un porcentaje mayoritario de la población argentina entiende por incumplimiento fiscal como una acción incorrecta y una falta a la responsabilidad civil. Pero a pesar de ello, evade. Así, en los países con alto cumplimiento tributario la moral tributaria es elevada, pero no siempre ocurre el caso inverso. Es decir, sociedades con elevada moral tributaria pueden convivir con elevados niveles de evasión, a lo que llamamos moralistas evasores en cuya moral convive dos esquemas: la moral manifiesta y la moral efectiva. Es decir, dos esquemas donde las mismas personas que consideran incorrecto el no pago, si tienen la posibilidad de obtener algún beneficio económico por no pagar, eligen ese camino. Pero al mismo tiempo no siempre sienten culpa de hacerlo, lo cual pone dudas sobre la interpretación más clásica de moral tributaria que establece que las normas sociales que guían la moral existen si el contribuyente siente culpa de evadir.

Pero tan importante como conocer el nivel de moral tributaria de una sociedad, es analizar la consistencia de esa moral, esto es, hasta dónde esa "moral manifiesta" coincide con la "moral efectiva" de los individuos al momento de tomar decisiones relacionadas al cumplimiento fiscal. Así, las políticas para combatir la evasión deberán elaborar mecanismos que alienten el pago y desalienten la evasión.

C. Caen las situaciones en los medios de bajo cumplimiento tributario

En el caso de los países de bajo nivel de cumplimiento tributario voluntario, lo que interesa son las acciones de inspección tributaria que se realicen, es decir con esto mejorar la imagen que puedan generar. El objetivo final es optimizar el nivel del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Una buena observancia del cumplimiento de la Ley, no sólo brinda mayores ingresos provenientes de las personas fiscalizadas, sino que asegura un mejor

¹¹ ANTEQUERA, Germán y FLORENSA, Marcelo, **Determinantes de la Moral Tributaria en la Provincia de Buenos Aires**, en *Serie Anales de la Asociación de Economía Política* (Noviembre 2008).

cumplimiento por parte de otras personas que creen que serán descubiertas si buscan evadir el impuesto.

Algunas etapas del proceso de fiscalización estarían conformadas por:

1. Política de fiscalización
2. Padrón actualizado de transacciones económicas
3. Selección de contribuyentes
4. Operación
5. Control de gestión

Entre las medidas ejecutadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos en los últimos años debemos destacar las siguientes:

- ❖ Implementación del Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes-Monotributo.
- ❖ Incorporación de la identificación tributaria otorgada por la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) para las transacciones de bienes registrables (inmuebles, automóviles, etc.).
- ❖ Obligación de pago mediante cheque en las compras superiores a \$ 10.000 como condición para poder computar el impuesto pagado como crédito fiscal en el IVA (Impuesto al Valor Agregado) y computar dicha erogación como gasto en el Impuesto a las Ganancias.
- ❖ Modificación de las normas de domicilio fiscal, a fin de evitar maniobras que impidan la localización del contribuyente.
- ❖ Utilización de un sistema para la autorización de impresión de facturas para los responsables inscriptos en el IVA, con el fin de obstaculizar la utilización de facturas apócrifas.
- ❖ Utilización obligatoria de controladores fiscales como máquinas impresoras de tiques y tiques facturas, en aquellas actividades que tienen transacciones con consumidores finales. La información de dichas máquinas resulta inviolable por parte del contribuyente.
- ❖ Implementación de regímenes de retención de hasta el 100% del Impuesto al Valor Agregado cuando el sujeto pasible de retención demuestre incumplimientos tributarios.

- ❖ Creación de un mecanismo para detectar subfacturaciones en las importaciones, el cual se inicia con la existencia de precios demasiados bajos en las importaciones, generando fiscalizaciones conjuntas de la Dirección General Impositiva (DGI) y la Dirección General de Aduana (DGA), exigiendo la constitución de garantías en aquellas mercaderías que se presumen subfacturadas. Este mecanismo se denomina "Canal Morado".¹²

Asimismo, al visitar al contribuyente, se le exterioriza la gran cantidad de información que sobre él se posee, provengan éstas de fuente interna como externas, lo que permite que el fiscalizador conozca de antemano la realidad de su futuro verificado, de esta forma la relación fisco-contribuyente es más transparente, en términos de fiscalización, ello contribuye en forma potencial al desarrollo de este proceso.

De esta manera se logra incrementar el riesgo de ser verificado cada uno de los contribuyentes.

D. Cumplimiento voluntario

El papel fundamental de la Administración Tributaria es lograr el cumplimiento voluntario de una obligación tributaria mediante un verdadero riesgo para el evasor. El objetivo inmediato de ésta es crear el riesgo de ser detectado por parte del contribuyente y finalmente su objetivo mediano es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación.¹³

El riesgo de ser detectado está probado y es bajo y se lo quiere relacionar en forma directa con la falta de control efectivo de la administración; si existiera un control permanente en todas las etapas del proceso hasta la recaudación del tributo, este riesgo se vería incrementado en un gran nivel.

El contribuyente debe tener bien en claro que está enfrentando un alto riesgo en este sentido, y que de materializarse esa situación, deberá realizar el

¹² ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS en www.AFIP.gov.ar [Marzo/212]

¹³ VILLEGAS, Héctor, ARGUELLO VELEZ, G y SPILA GARCIA, R., **La evasión Fiscal en la Argentina** en Revista Derecho Fiscal T. XXIII (Buenos Aires, s.f.).

ingreso en forma forzada y que la sanción por incumplimiento le traerá no solo una carga pecuniaria, sino también una carga de carácter penal.

En el caso de ser detectado, el riesgo sancionatorio debe ser adecuado y razonable, es decir que contemple sanciones lo suficientemente severas, como para que de la evaluación que haga el contribuyente de esa conducta omisiva, llegue al convencimiento de cumplir con sus obligaciones.

Por otra parte, debe ser razonable, de tal forma que no sea exagerada en cuanto a su severidad, a los fines de que puedan ser aplicadas sin excepción; si una sanción es muy severa en relación a la inobservancia de una norma, termina por la inaplicación.

Por ello decimos que para desaparecer la intención de incumplir deben darse tres factores simultáneamente: la capacidad de la administración tributaria para detectar lo evasores, la posibilidad de que pueda ser sancionado y la posibilidad de forzar el cumplimiento.

La función principal a ejecutar por la Administración Tributaria a los fines de evitar conductas evasivas en un contexto de bajo cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales es básicamente la función de inspección.

Esta labor deberá diseñarse de tal manera que los contribuyentes se sientan vigilados, pero, si bien sabemos que es imposible cubrir la totalidad del universo de sujetos, lo que se debe tratar de lograr es incrementar el riesgo de ser detectado.

E. Causas del incumplimiento tributario

Las mismas pueden resumirse en cuatro principales:

1. La carencia de una conciencia tributaria
2. La deficiente estructura del sistema tributario
3. La falta de expedición administrativa
4. La posibilidad de dejar de cumplir de manera más o menos impune

"A pesar de esas distintas causas que pueden originar el incumplimiento, la clave pareciera estar en desarrollar un eficiente sistema de control; la gran mayoría de los contribuyentes, en cualquier medio, enfrentados a la posibilidad de dejar de cumplir en forma más o menos impune, dejarán de hacerlo, por cuanto el impuesto es una carga y, que cumpla una gran mayoría con su obligación, dependerá del control".¹⁴

Existen distintos factores que contribuyen a que estas consecuencias de las causas se materialice.

1. Factores estructurales y funcionales

Los problemas tributarios estructurales pueden sintetizarse en:¹⁵

- ❖ La insuficiente capacidad recaudadora del sistema tributario.
- ❖ El desequilibrio estructural en la composición del sistema tributario, que resulta del excesivo peso de los impuestos sobre los consumos.
- ❖ El problema fiscal federal; agravado en los últimos años dificultando la gestión de la política económica nacional, el ejercicio de la responsabilidad fiscal y el propio control democrático.
- ❖ La debilidad de la administración tributaria, que no ha conseguido reducir la evasión impositiva¹⁶ Esto ha limitado el financiamiento fiscal, altera la competencia entre las empresas (las que no evaden se ven muy perjudicadas) y torna aún más regresivo al sistema (ya que son los sectores que gozan de más altas rentas los que tienen mayor posibilidad de eludir el cumplimiento tributario sin castigo).

El nivel de la evasión tributaria consolidada, del orden del 40%, es muy elevada en la Argentina. En los países desarrollados promedia el 10% y en los de desarrollo intermedio oscila entre el 20% y el 30% (en Chile es del orden del 20%, la mitad que en nuestro país). Las prácticas de evasión tributaria han alentado además el aumento del empleo "no registrado". Por esta razón, una reforma

¹⁴ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, *op. Cit.*

¹⁵ GAGGERO, Jorge, *La reforma tributaria : ¿Llegará otra vez tarde en Argentina?*, en http://www.caritas.org.ar/download/foro_debate/jorge_gaggero_cuestion_trib.pdf [May/12].

¹⁶ *Ibidem.*

tributaria adecuada mejoraría sustancialmente la posibilidad de éxito de las iniciativas que buscan su creciente formalización.

La regresividad del sistema tributario debe ser encarada no sólo por razones de equidad sino porque atenta contra el cumplimiento voluntario de las obligaciones impositivas, y tiene también impactos económicos muy negativos.¹⁷

2. Consecuencias directas

Existe una serie de consecuencias que tienen una influencia directa en el incumplimiento tributario, se tratan a continuación.

a) Tasa de los intereses moratorios

La primera consecuencia directa que provoca el incumplimiento de las obligaciones fiscales son los intereses, en el Art. 37 de la Ley de Procedimiento Tributario hace mención "La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengara desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio."¹⁸

Por lo que entendemos que los intereses tienden a indemnizar al acreedor no pagado en termino por la privación del uso del capital durante el tiempo que duro la demora o, por el precio que debería pagar en el mercado financiero para hacerse de una cantidad equivalente en vista de verse privado de esa suma.

Parte de la doctrina¹⁹ entiende que la norma procedimental citada debe ser integrada con los principios del Código Civil, por tener los intereses resarcitorios su origen en la mora del cumplimiento de las obligaciones y por poseer la misma finalidad indemnizatoria o compensatoria del daño que la de los intereses previstos por el Derecho Privado. Según esta corriente, la mora constituye un

¹⁷ GAGGERO, J. y GÓMEZ SABAINI, J.C., **El sistema tributario federal. Diagnóstico y propuestas** tomo II (Valencia, Mimeo, 1999).

¹⁸ ARGENTINA, **Ley 11.683 de Procedimiento Tributario** (Buenos Aires, BO, 2003), Art. 30.

¹⁹ CORTI ARISTIDES, Horacio M., **Sanciones civiles y penales aplicables en materia tributaria**, en Derecho Tributario, t. I, (Buenos Aires, Errepar, 1998), pág. 219 y ss.

TELERMAN DE WURCEL, Graciela L.T, cita a MOSQUERA, Karina, **Los intereses resarcitorios del Art. 37 de la Ley 11.683**, en Impuestos, t. 2000-A (Buenos Aires, LL, 2000), pág. 851.

"hecho jurídico complejo", que se integra de un elemento material u objetivo (retardo) y de uno subjetivo (imputabilidad del deudor a título de culpa o de dolo).

También corresponde a hacer referencia a las formas que posee el deudor de eximirse de estos intereses. Según estas doctrinas, para evitar las consecuencias jurídicas que acarrea la mora en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el sujeto debe probar que la mora no le es imputable, esto corresponderá probar que sucedió un hecho ajeno al sujeto.

Pero existen otras doctrinas²⁰ donde ubican a los intereses resarcitorios con carácter objetivo y por lo tanto su devengamiento sólo requiere que se produzca la falta total o parcial del pago de las obligaciones fiscales.

b) Actualización monetaria de la deuda tributaria

Por otro lado debemos analizar las consecuencias que provocan la falta de cumplimiento en la composición de la deuda. Según se ha visto, la actualización monetaria, tal como fue legislado su régimen, significó sustraer al acreedor (el Estado si se trata de tributos o sanciones, y el particular si se trata de repeticiones) de los efectos nocivos de la inflación mediante una técnica específica, cuyo funcionamiento depende de que el crédito dinerario hubiera resultado disminuido por desvalorización de la moneda. Se intentó llegar a la misma cantidad que se adeudaba al momento del vencimiento, pero a valor constante, para que el hecho de pagar con atraso no se tradujera en el injusto beneficio de pagar menos de lo que se debería haber pagado.

La actualización monetaria incluye ítems de la Ley 11.683, tiene la misma finalidad que en cuanto a otros institutos en que se aplica indexación (por ejemplo, en ciertos depósitos bancarios o en la deuda pública pagadera en "valores ajustables"). Se desea colocar en términos actuales y reales los montos dinerarios que tenían determinado poder de compra al momento de nacer la deuda o el crédito estatal, de modo tal que, aun recibéndose tardíamente la suma adeudada, sea posible efectuar las mismas adquisiciones que si se hubiera recibido

²⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila, **Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social**, octava edición (Buenos Aires, Dipalma, 2001), pág. 283 y ss.
GODOY, Norberto J., **Los intereses resarcitorios y la mora culpable en materia tributaria**, en Derecho Fiscal, tomo XLI (Buenos Aires, DF), pág. 520 y ss.

tempestivamente el valor original. De esa forma se iguala a quien paga a tiempo con quien no lo hace, terminando con la injusta ventaja que la inflación proporcionaba a este último.

Por lo tanto la "actualización monetaria" no fue legislada como penalidad. Al contrario, tanto la existencia misma, como la cuantía del incremento por indexación, dependen, no de circunstancias relacionadas con la conducta ilícita (omisiva o fraudulenta) del deudor, sino de algo ajeno a él, como es la marcha, estabilidad o no, de la economía nacional. Es decir que si bien la actualización monetaria se originaba en algunos casos, al igual que la penalidad, en un incumplimiento del deudor, estaba siempre condicionada a la circunstancia futura e incierta de que hubiera depreciación monetaria.

Asimismo, mientras la pena es la consecuencia que el derecho tiene prevista ante el incumplimiento de un mandato normativo, la actualización monetaria podía aplicarse aun cuando no hubiera violación alguna; por ejemplo, cuando se actualizaba obligaciones aun no vencidas (Art. 34).²¹

En consecuencia, la actualización de crédito no responde a motivos resarcitorios ni punitivos, ya que no implica un beneficio para el acreedor, ni una lesión a los derechos del deudor; al establecer la Ley en que el pagador debe satisfacer el crédito actualizado, sólo se procura que cumpla con una prestación de igual valor a la que realmente debía.²²

c) El sistema de infracciones y sanciones

Finalmente, la consecuencia del incumplimiento de la obligación tributaria con mayor influencia directa en el patrimonio del deudor es la "infracción o sanción" que se debe afrontar. Se considera necesario actuar en el campo de la administración tributaria, sancionando todos los incumplimientos que se detecten.

A modo de introducción en el tema es importante destacar que en el sistema impositivo argentino la determinación tributaria se estructura en base al cumplimiento espontáneo por parte de los contribuyentes y responsables, siendo el propio obligado quien determina el monto de su obligación tributaria frente al

²¹ ARGENTINA, Ley 11.683...**op. cit.**, Art. 34.

²² GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, **Derecho tributario...op. cit.**, tomos I y II.

Organismo Recaudador, la cual exterioriza a través de la presentación de declaraciones juradas.

El artículo 13 de la Ley 11.683 establece, en relación a las declaraciones juradas, que el contribuyente es responsable por la exactitud de los datos que ellas contengan como así también por el gravamen que de ellas resulte, sin que la presentación de otra posterior haga desaparecer dicha responsabilidad.²³

Ahora bien, y a raíz del carácter autodeterminativo del sistema, el Fisco se reserva facultades de verificación y fiscalización con el objeto de comprobar la veracidad de los datos contenidos en las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, estableciendo el mismo artículo 13 a la que éstas se encuentran sujetas a verificación administrativa.

Por su parte, corresponde a los contribuyentes, responsables y terceros coadyuvar al organismo fiscal en la realización de sus funciones tributarias. El deber de colaboración surge como principio básico de solidaridad, fundado en el resguardo del interés fiscal, exponente del interés general o colectivo.

Como consecuencia de la relación jurídico-tributaria existente entre el Fisco y los contribuyentes, éstos últimos asumen obligaciones, cuyo incumplimiento acarrea las sanciones previstas en la Ley de Procedimiento Tributario.

²³ ARGENTINA, Ley 11.683...**op. cit.**

Capítulo III

LOS SISTEMAS ACTUALES DE INFRACCIONES Y SANCIONES

En esta sección se describirá en profundidad la materia en la que podríamos encuadrar al sistema de infracciones y sanciones tributarias según distintas doctrinas.

A. Naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones tributarias

La naturaleza jurídica de las infracciones a las normas tributarias y de las consiguientes sanciones, es materia que ha preocupado a la doctrina, pudiendo señalarse una intensa elaboración desde fines del siglo XIX. A medida que adquiría desarrollo la actividad financiera del Estado y que la violación de la legislación revestía mayor importancia, los autores comenzaron a preguntarse si el tipo de infracciones que nos ocupa debía asimilarse a los delitos comunes o sí, por el contrario, constituían una categoría especial merecedora de un tratamiento particular; en otros términos si las violaciones a las normas tributarias correspondían al derecho penal ordinario o si debía crearse un derecho penal especial, que dieron en llamar derecho penal administrativo, denominación a la cual generalmente se incluye el derecho fiscal en el ámbito del derecho administrativo.

Analizaremos estas dos orientaciones de la doctrina, que podríamos llamar penalista y administrativa, como también otra surgida como consecuencia del desarrollo del derecho tributario en el derecho argentino.²⁴

²⁴ VILLEGAS, Héctor B., **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario** (Buenos Aires, Depalma, 2003).

1. Criterio-tesis penalista: doctrina penalista: Dino Jarach

Este criterio comienza a tomar forma cuando a fines del siglo pasado, los fraudes de índole fiscal eran considerados como infracciones de categoría especial, hallándose sujetos al mismo régimen de las contravenciones de policía.

A raíz del debilitamiento de la moral fiscal se pensó en la necesidad de intensificar la represión mediante la aplicación de la Ley Penal Ordinaria. Fue así como se sostuvo que la represión de las infracciones fiscales correspondía al derecho penal ordinario, siendo sus principales argumentos los siguientes:

1. El legislador fiscal y penal tienen en mira el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral.
2. La facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad, de modo que las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común.
3. Más que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal (capital o renta), de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

Sin embargo, aparecieron ciertos reparos a esta identificación de normas represivas. Myrbach-Rheinfeld, por ejemplo, expresa que "el derecho penal financiero constituye una materia jurídica muy especial, muy variada, que se presta a la casuística"²⁵, no obstante lo cual estima que en general las normas especiales del derecho financiero compatibles con la aplicación simultánea del derecho penal ordinario, a los actos u omisiones que constituyen delitos financieros y que al propio tiempo son delitos para el derecho común, manteniendo las disposiciones represivas de las leyes fiscales, sin perjuicio de

²⁵ DUNCKER, Verlag Von, **Grundriss des Finanzrechts** (Leipzig, Leipzig, 1906), citado por GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila, **op. cit.**

someter ciertos casos de fraude al mismo régimen de las defraudaciones ordinarias.

Así hay quienes determinan que es acertado considerar el llamado derecho penal administrativo en la unidad e individualidad derivada del objeto específico tutelado. En la orientación ortodoxa se considera que las infracciones tributarias corresponden al derecho penal; por su parte, estimando que el derecho tributario carece de autonomía por pertenecer al derecho administrativo, deduce que los delitos tributarios son delitos contra la administración pública y, en especial, contra la administración financiera, lo que constituirá el interés jurídico protegido. Por último, cabe hacer mención de Malinverni²⁶, que en su obra expresa que el derecho penal tributario forma parte del derecho penal general, propiciando la unidad de lo represivo tributario sin distinguir entre "penal" y "administrativo", independientemente del derecho criminal ordinario. De todo eso surge una hipótesis básica, que es la de reconducir el derecho penal tributario al ámbito del derecho penal común situándolo bajo los principios generales de este último, lo que habrá de reforzar el fundamento de las normas penales tributarias, y eliminar cualquier justificación moral de los contribuyentes.

Por su parte, Micheli²⁷ no se define sobre el aspecto doctrinal del problema y se limita a hablar de sanciones penales y de sanciones administrativas, en atención al derecho positivo, destacando la nueva legislación del año 1975 que despenaliza a la multa.

Sáinz de Bujanda²⁸ se pronunció por la naturaleza criminal de la infracción tributaria, señalando que la única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las de otras leyes es de tipo formal, exponiendo la conclusión de que "la infracción tributaria, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena", así como también a favor de la "unidad del derecho penal y como rama especial del derecho penal, el derecho penal tributario concebido también dentro del marco del derecho penal punitivo". Como

²⁶ MALINVERNI, A., **Principi Di Diritto Penale Tributario** (Roma, Cedam, 1962).

²⁷ MICHELI, citado por SENTIS MELENDO, Santiago, **Derecho Procesal Civil** traducción (Buenos Aires, Editorial jurídicas Europa América, 1970).

²⁸ SAINZ DE BUJANDA, F., **En torno al concepto y contenido del Derecho Penal Tributari** vol. V (Buenos Aires, I.E.P., 1967), pág. 524.

consecuencia de los estudios sobre los ilícitos tributarios desarrollados en las Semanas IX y X y Jornadas luso hispanoamericanas, se dictó en España la Ley General Tributaria el 28 de diciembre de 1963, que legisla sobre un núcleo sistematizado y general de normas para la materia. Dicha ley se complementó con la modificación posterior del Código Penal, en el año 1977, que tipifica el delito fiscal.

La doctrina mejicana se pronuncia, asimismo por la naturaleza penal del ilícito tributario. Así, para la lic. Lomelí Cerezo del derecho penal administrativo²⁹ en el cual incluye el tributario, forma parte del derecho penal común, constituyendo regulaciones especiales de este último, si bien con ciertas modificaciones que no configuran una autonomía; se concibe al derecho penal administrativo formando parte del derecho penal fiscal, como una subdivisión dentro del derecho penal y, por lo tanto, como derecho penal especial.

Con escasas excepciones los penalistas argentinos no dedican mayor atención al problema del aspecto penal de la tributación, que tratan incidentalmente, y ni se ocupan de la cuestión institucional relacionada con las facultades de las provincias para establecer sanciones de esa índole. Por ejemplo, Soler³⁰ al referirse al derecho penal administrativo (del tributario no se ocupa) considera poco afortunada la tendencia que se empeña en subrayar la autonomía de esta clase de normas, a pesar de la efectiva existencia de algunas diferencias técnicas entre las multas convertibles en arresto y las inconvertibles, las primeras de las cuales responden plenamente a los principios generales del derecho penal común y las segundas no, y en otra parte de su obra, al tratar de la multa penal y la multa administrativa halla diferencias entre el hecho de no pagar el impuesto y el de presentar una declaración jurada falsa que, a su juicio, determinan sanciones de distinta naturaleza. También Jiménez de Asúa denuncia³¹ "el mal camino de fraccionar el territorio del derecho punitivo" y no halla diferencia esencial entre delitos y faltas, considerando a éstas "miniaturas de delitos", y Fontán Balestra³² expresa que, como no hay diferencias ontológicas entre falta y

²⁹ LOMELI CERREZO, Margarita, **Derecho fiscal represivo** (Méjico DF, Porrúa, 2002), pág. 183.

³⁰ SOLER, Sebastián, **Derecho penal argentino** T. I (Buenos Aires, La Ley, 1945).

³¹ JIMÉNEZ DE ASUA, Luis, **Las controversias o faltas** (Buenos Aires, La Ley, 1949), pág. 959-971.

³² FONTAN BALESTRA, Carlos, **Tratado de Derecho Penal** Parte Especial, 3ª edición actualizada, tomo VII (Buenos Aires, Lexis - Nexis Abeledo - Perrot, 2004), pág. 282.

delito, admitir la existencia de un derecho penal administrativo no supone aceptar diferencias cualitativas sino cuantitativas, refiriéndose al derecho fiscal como una "pretendida rama del derecho penal".

A Villegas, en cambio para conciliar el derecho de las provincias con la posición penalista, adopta este expediente: todo lo que sea delito, aunque tenga relación con lo tributario, corresponde al Congreso Nacional por ser derecho penal común; la infracción tributaria es de competencia de las provincias.³³

La posición de Villegas responde a la vieja diferenciación entre delito y contravención, con otras palabras, ya que en lugar de la última expresión usa la de "infracción" a pesar de que el delito tributario es una infracción tributaria, pues la diferencia entre ellos no es cualitativa sino cuantitativa: infracción es lo genérico y delito lo específico.

También se debe incluir en esta categoría a Bielsa³⁴, que si bien admite la posibilidad de sanciones administrativas por infracciones fiscales y o desconoce la especificidad que caracteriza a las de tipo penal, en la cuestión sustancial que consideramos, acepta que "el derecho penal fiscal forma parte del sistema general penal" y que "la esfera represiva en el orden provincial no puede, mediante penas graves, invadir la esfera del Código Penal, que es derecho común de toda la Nación".

Concluyendo, no hay diferencias ontológicas o cualitativas entre el ilícito penal común y el ilícito tributario, distinguiendo a los delitos de las contravenciones por la naturaleza penal o administrativa de la sanción, por lo que la trasgresión será carácter objetivo en las infracciones formales (contravenciones), sin perjuicio que también sean dolosas, y carácter subjetivo en las infracciones sustanciales (delitos) que son de responsabilidad subjetiva, personal y directa, siendo los aplicables los principios generales del Código Penal, salvo que leyes especiales no dispusieran lo contrario. En las esfera de las competencias de la Nación y las provincias admite que tanto los delitos tributarios, así como las contravenciones tributarias, pueden ser legisladas por la Nación o las

³³ VILLEGAS, Héctor, **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario** (Buenos Aires, Depalma, 2001), pág. 38.

³⁴ BIELSA, Rafael, **Estudios de derecho público** 1ª edición, tomo II (Buenos Aires, Depalma, 1951), pág. 511.

provincias, en forma concurrente pero no simultanea, reconociendo como límite para las provincias la abstención frente a conductas antijurídicas que la Nación también se ha abstenido de incriminar, así igualmente deben inhibirse cuando el Congreso ha asumido la facultad concurrente. Concluyendo en que mas allá de las razones jurídicas que le permiten sostener el carácter penal del ilícito tributario, existen motivaciones de política jurídica porque en el ámbito del derecho penal se tiene la ventaja de la garantía legal y la jurisdiccional como un dique contra la arbitrariedad del Estado.³⁵

2. Criterio-tesis administrativa: doctrina administrativa: García Belsunce

Como reacción contra la doctrina penalista, nació una importante corriente doctrinal a favor de un derecho penal administrativo y que ha derivado en el derecho penal económico. En la primera etapa de formulación de las nuevas ideas, Spiegel y Binding³⁶ consideraron que los fraudes fiscales constituían ataques a los derechos pecuniarios del Estado de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley común, pero fue James Goldschmidt quien le dio sustentación teórica mas firme, de modo tal que se le reconoce como el creador de la doctrina.

"La interpretación de Goldschmidt radica en el contraste entre anhelos libres y buen obrar social, que lleva su pareja en la diferencia entre orden jurídico y administración, de lo cual dedujo dos tipos de ilicitud, aquello contrario al orden jurídico y la violación a las normas protectoras del bien común o estatal. En este caso habría una desobediencia a las órdenes de la administración. Consistiendo el elemento material del delito en el quebrantamiento de un fin administrativo (bien común), y no es una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales, además en tanto que el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, el derecho penal administrativo solo procura eliminar las trabas a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que

³⁵ JARACH, Dino, **Finanzas Públicas...op. cit.**

³⁶ SPIEGEL y BINDING, citado por GIULIANI FONROUGE, Carlos M., **Derecho Financiero**, (Buenos Aires, Lexis, 2003), pág. 620.

no colabora adecuadamente en sus propósitos, de modo que aquella, la pena, nace del poder punitivo autónomo de la administración. En una excelente síntesis, Schonke ha expuesto en estos términos las ideas fundamentales de la doctrina".³⁷

1. Conducta anti administrativa es "la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar publico o el estatal".
2. La pena administrativa no es pena de corrección o de seguridad, pero tampoco una mera pena de intimidación; es, más bien, una simple pena de orden.
3. Rigen a su respecto, principios especiales para la culpabilidad.
4. Debe admitirse, fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa infringida.
5. Se aplica normas especiales sobre punibilidad de las personas jurídicas y de terceros.

Sintetizando las expresiones Giuliani Fonrouge³⁸, señalaremos que en una réplica de Roberto Goldshmidt a los opositores de la doctrina paterna, se recordó que "la tesis de la autonomía del derecho penal administrativo no excluye que éste y el derecho criminal forman parte de una unidad superior", de modo que ella no impide recurrir a los principios generales del derecho criminal, por cuanto son principios generales del derecho.

La teoría del derecho penal administrativo ha sido aceptada por numerosos administrativistas y penalistas italianos, con matices variados, así como una parte de la doctrina y jurisprudencia suizas y entre nosotros por Núñez, Imaz, Spota y Lubary y Andreozzi hallando acogida en algunos fallos de nuestros tribunales, en cambio, fue combatida vigorosamente por Aftalión.

Posteriormente, la corriente doctrinal a que nos referimos, ha derivado en el llamado derecho económico transgresional o derecho penal económico, donde el objeto de la tutela penal sería "ordenación estatal de la economía del pueblo, en cuyo funcionamiento sin fricciones reside un elevado interés público" o, la función de ese derecho transgresional consistiría, primero en la protección de los

³⁷ GIULIANI FONROUGE cita a SCHONKE, A., **La doctrina del derecho penal administrativo de J. Goldschmidt y su reconocimiento en la legislación alemana** vol. II en revista de Derecho Procesal (1951) pág. 299.

³⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., **Derecho Financiero** (Buenos Aires, Lexis, 2003), pag. 627.

intereses económicos materiales vitales que corresponden al interés del Estado en el "mantenimiento de la capacidad de prestación necesaria para el desenvolvimiento de sus tareas", y en segundo lugar, "en la esfera de los intereses administrativos que surgen, en ocasión de las tareas estatales vinculadas a la economía, de las relaciones entre las autoridades administrativas y los particulares, contemplados como órganos de la ayuda.

Sin nombrar a la teoría del derecho penal administrativo, que parece ignorada por la doctrina francesa, Waline³⁹ se pronuncia por una solución netamente administrativa. Reconoce el carácter específico de las sanciones fiscales, por sus objetos y por su naturaleza jurídica, asignándoles un carácter mixto (no son sanciones del derecho penal, pero tampoco constituyen reparaciones del orden civil) y en definitiva las asimila a las sanciones administrativas, ya que ambas tienen por efecto reprimir actos que constituyen obstáculos para la buena marcha de un servicio público, lo que importa en esencia, la misma posición adoptada por los sostenedores de aquellas teorías: es un castigo por violaciones a los actos u órdenes de la autoridad. Sostiene, en conclusión que no obstante las diferencias formales que las separan, "las penas fiscales, aun las impuestas por el juez, tienen apreciablemente la misma naturaleza jurídica que las sanciones administrativas; es decir, que son esencialmente penas aunque no en sentido del derecho penal", y exteriorizan un fenómeno general característico de la evolución jurídica moderna, como es "el retroceso del derecho penal propiamente dicho de una especie de derecho pseudo-penal o, si se quiere de un derecho represivo no penal".

Según Álvarez-Gendin⁴⁰, la infracción tributaria debe considerarse como infracción administrativa y ser juzgada por tribunales administrativos.

3. Criterio-tesis tributario: doctrina de la unicidad: Giuliani Fonrouge

Los antecedentes expuestos ponen de manifiesto las distintas interpretaciones formuladas acerca de la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias y sus correspondientes sanciones. Todas coinciden en sus

³⁹ WALINE, M., *Traite de droit administratif*, 8ª edición (Paris, Sirey, 1959), pág 512.

⁴⁰ ALVAREZ GENDIN, S; *Manual de Derecho Administrativo* (Zaragoza, Egado, 1941), pág. 199-200.

características especiales, que les aseguran una posición particular en el campo de lo ilícito, que hace inaplicables a su respecto ciertos principios generales del derecho penal común, de aquí las discrepancias de la doctrina según el punto de vista de cada intérprete, que no resulta ajeno al derecho positivo de cada país, y las diferencias de jurisprudencia de nuestros tribunales.

Las sanciones fiscales tienen un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las trasgresiones y no para reparar el daño, de manera que en su esencia son de naturaleza penal no teniendo en cuenta la ilicitud contemplada por el Código Penal. No se rigen por las normas de éste, pero tampoco pertenecen al llamado "derecho penal administrativo" o "derecho penal económico".

Las infracciones tributarias no constituyen una desobediencia a las órdenes de la administración y el elemento material del delito no consiste en el quebrantamiento de un fin administrativo. En el derecho criminal general, la ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o en un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales; por lo demás, el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse a su respecto de trasgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, en su concepto de soberanía financiera distinta de la soberanía política.

Infringir o trasgredir disposiciones fiscales, no importa una mera desobediencia a las ordenes de la autoridad, como pretende la doctrina administrativa alemana, sino quebrantar un verdadero deber social como es el de sustraerse al pago de los tributos, esenciales para el mantenimiento del Estado, y alterar el orden jurídico de la colectividad. Por esto es acertado decir que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal, mas no obstante su vinculación con el impuesto, es erróneo pretender que constituyen un accesorio de éste: responden a finalidades y esquemas jurídicos distintos y se rigen por normas separadas.⁴¹

⁴¹ GARCIA BELSUNCE, Horacio [y otros], **Estudios de derecho constitucional tributario** (Buenos Aires, Depalma, 1994).

Por otra parte, es la única solución compatible con nuestro régimen institucional, ya que el parcelamiento del derecho sancionatorio debe aceptarse "como un hecho positivo y propio del sistema de gobierno que nos rige, pues dentro de su órbita cada poder requiere ciertas facultades represivas necesarias para su subsistencia; efectividad de sus fines y respeto de su imperio". Las provincias están facultadas para establecer sanciones punitivas tendientes a asegurar la percepción de los tributos, que no es otra cosa que asegurar la efectividad de su poder impositivo, como también puede hacerlo el Estado nacional en el ámbito de su jurisdicción.

"En consecuencia las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al llamado derecho penal administrativo (o derecho administrativo penal); ni creemos que puedan constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario. Consideramos que, constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente; pero, concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica (ilícito fiscal) y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal, que corresponderían al caso de dolo o fraude, y de sanciones administrativas en el supuesto de sanciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características." ⁴²

"El argentino Godoy llegaba a la conclusión de que tanto el deber jurídico como el acto antijurídico y la sanción, deben ser considerados como tributarios, desechando toda afiliación penal, administrativa o económica. Igualmente se pronunciaron en sentido concordante en las primeras jornadas luso iberoamericanas (Coimbra, 1966), Amoros Rica al decir que "el ilícito tributario, tema propio del derecho tributario material", y Pérez de Ayala al "incluir el fraude a la ley tributaria en esa misma categoría". ⁴³

⁴² GARCIA BELSUNCE, Horacio A., **Derecho Tributario Penal** (Buenos Aires, Depalma, 1985), pág. 3.

⁴³ **Ibidem**, pág. 3 y ss.

Sintetizando con las opiniones de Giuliani Fonrouge⁴⁴, los autores germánicos partidarios del derecho penal administrativo que en apoyo de su tesis invocan numerosas leyes dictadas en los últimos años, omiten decir que las cuestiones penales vinculadas a la tributación son tratadas integralmente en el ordenamiento tributario, esto es, independientemente que la materia administrativa general y que hay tribunales separados para lo fiscal y para lo administrativo.

En nuestro país la jurisprudencia ha reconocido el carácter especial de las infracciones y sanciones fiscales, incurriendo algunas veces en contradicciones evitables con la admisión lisa y llana de que el ilícito tributario constituye un capítulo del derecho fiscal.

En efecto, las interpretaciones judiciales han establecido, en general, el carácter penal de las sanciones pecuniarias, en particular en el caso de las multas aduaneras de impuestos internos, de la ley 11.683 y del desaparecido control de cambios, sin embargo, respecto de las primeras las decisiones ofrecen curiosos matices que confirman las vacilaciones anotadas. Así, en ciertos casos se alude a un carácter preponderantemente penal, a su naturaleza punitiva, a su sustancia penal, otras veces se ha dicho que corresponden a una responsabilidad penal sui generis, a una materia sancionatoria penal pero sin el rigorismo formal del derecho penal, también se les ha reconocido carácter más retributivo que punitivo, y en ocasiones, que si bien tienen cierta sustancia penal, son administrativas o más propiamente fiscales.

No obstante esa orientación jurisprudencial, otras veces se ha establecido que aun mediando dolo, son de carácter civil o que pertenecen al derecho penal administrativo por no tener propósito indemnizatorio ni una finalidad represiva según los principios del derecho penal común, pero, aunque así no fuere, ofrecen características especiales que las distinguen de las multas penales, ya que aun siendo represivas, tienen carácter de indemnización del daño causado, por lo cual son inaplicables a su respecto los principios y normas del derecho criminal. Por análogas razones, también ha resuelto la justicia que aun admitiendo el elemento intencional en la infracción, se trataría de dolo fiscal, que, si bien sustancialmente

⁴⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*

análogo al dolo penal y al dolo civil, difiere en cuanto a sus consecuencias y hace necesario apreciar la conducta del agente según la naturaleza jurídica de la norma infringida, graduándose la multa con arreglo a la intensidad de la lesión.

Por cierto que aun cuando el derecho penal administrativo fuera distinto de las otras incriminaciones del derecho penal a causa de la especialidad de sus preceptos; no cesa por ello de ser "derecho penal real y verdadero", y del mismo modo, la condena a una multa fiscal (aduanera en este caso) tiene un carácter represivo que hace imperioso el juicio previo y la audiencia del afectado, por exigirlo así la garantía del Art. 18 de la Constitución Nacional.

No obstante la reiterada declaración sobre el carácter especial de las sanciones fiscales y la inaplicabilidad de los principios del derecho criminal, confirmada en materia de prescripción, de responsabilidad de las personas jurídicas, de extinción de la pena por muerte del infractor, de imputabilidad, la Corte Suprema admitió la conversión de la pena de multa en prisión por aplicación del Art. 21 del Código Penal, y si bien años mas tarde estableció lo contrario, en otra interpretación volvió al primitivo criterio.

A todas esas vacilaciones y las interpretaciones oportunistas en muchos casos, agregarse las dudas que suscita la presunta distinción de las multas fiscales según su "finalidad preponderante", calificándolas de reparatorias del daño, en unos casos; y de represivas o penales cuando se proponen prevenir y castigar la violación de la Ley o reglamentos fiscales. Las sanciones por infracciones tributarias, de orden sustancial o formal, ya consistan en penas corporales o pecuniarias o en otros tipos de condenas (clausuras, inhabilitaciones, etc.), pertenecen a una sola y única categoría jurídica, como hemos dicho no solo como consecuencia de la autonomía del derecho financiero –y de su parte principal, el derecho tributario-, sino también por circunstancias inherentes a nuestro ordenamiento institucional y hasta por exigencias del principio de certeza del derecho.

Capítulo IV

HACIA UNA REFORMULACIÓN DEL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

A. Objetivo

La reformulación del sistema de infracciones y sanciones tributarias se planteó inicialmente con el análisis de la naturaleza jurídica y aplicación del Art. 19 de la Ley 24.769⁴⁵, en cuanto hace excepción a la obligación de denunciar en cabeza del Organismo Recaudador establecida en el artículo 18 de dicha ley.

Se delimitó la naturaleza jurídica, el objeto del instituto y las responsabilidades del Fisco frente a la obligación legal de denunciar y su relación con el artículo 34, inciso 4, del Código Penal de la Nación.

Es interesante destacar el grado de predisposición del ente recaudador que tuvo para aplicar el dispositivo, siendo que se trata de un precepto con carácter imperativo.

Se examinó la razón de la ley de la normativa a fin de explicar si tiene o no asidero limitar, como lo hace la Ley 24.769, la posibilidad de no denunciar solamente respecto de los delitos con pena menor.

Es también preciso expedirse acerca de si la norma en cuestión resulta sobreabundante, a partir de verificar si el ente recaudador debe o no contar con una norma expresa que lo faculte a evaluar si una determinada conducta es dolosa o no, al modo de cómo lo hace para distinguir conductas omisivas y defraudadoras en el marco de la Ley 11.683.

⁴⁵ ARGENTINA, **Ley 24.769 Penal Tributaria** (Argentina, BO, 1997).

Hay que analizar la necesidad de modificar o sustituir, e incluso de suprimir, la norma del Art. 19 de la Ley 24.769.

Finalmente cabrá analizar la posible armonización con el régimen aplicable de la Ley 11.683.

Es manifiesta la intención de los poderes ejecutivos de diversas provincias obtener un instrumento legal, a modo de la ley 24.769, para ser aplicado en su jurisdicción con el fin de criminalizar las figuras de evasión en relación a tributos locales.

Ante ello, será importante establecer si en función del desarrollo jurídico-institucional de los distintos niveles de gobierno, resulta pertinente dotar a las jurisdicciones locales de instrumentos represivos del tipo indicado, o bien las sanciones pecuniarias de carácter contravencional deben mantenerse como los medios de protección más razonable de las haciendas públicas locales.

Es también necesario abordar la Constitución Nacional y en ella las facultades delegadas y no delegadas a las jurisdicciones locales para legislar en materia penal tributaria.

Hay que analizar la necesidad de reformulación de las infracciones y delitos tributarios y previsionales, especialmente, aquéllos relacionados con los agentes de retención y/o percepción, a la luz de los principios de culpabilidad y de razonabilidad.

Téngase en cuenta que la figura delictual sub-examine (así como la defraudación fiscal de la Ley 11.683 y similares tipificadas en las leyes provinciales) consistente en la retención indebida de tributos requiere, como es sabido, de la atribución subjetiva o culpabilidad típicamente dolosa.

Analizar las consecuencias de la falta de ponderación de tal premisa, (ya sea por parte de la Administración o por parte del Poder Judicial, en los casos sometidos a su jurisdicción), que conducirá a la despersonalización de la figura o, lo que es lo mismo, a la aplicación automática de sanciones penales, a la luz de la garantía constitucional de defensa en juicio y el principio de razonabilidad de los actos públicos.

La pauta a seguir centra eje en la irracionalidad de sancionar con pena de prisión o multa a título de retención indebida de impuestos, sobre la base de considerarla existente, sin admitirse prueba en contrario.⁴⁶

B. Criterios básicos para la estructuración de un sistema de infracciones y sanciones tributarias

La actual Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769 estableció desde su vigencia el 19/12/1996, un nuevo régimen penal tributario, coincidiendo, sin embargo, con la anterior normativa en lo que respecta a su intención punitiva, es decir a la aplicación de la pena de prisión para quienes verifiquen la realización del ilícito de evasión en sus distintas modalidades. Se observó una continuidad en la criminalización de las conductas, siendo algunas de ellas de idéntico contenido; demostrándose que la voluntad del legislador jamás estuvo enderezada a la descriminalización de las conductas previstas en la anterior normativa 23.771.

Algo novedoso que incorporó la Ley 24.769 fue todo lo atinente a la previa determinación de la obligación tributaria, esto se ve reflejado en el artículo 18 el cual trata de lo siguiente: el Organismo Recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al Organismo Recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El Organismo Recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables

⁴⁶ SÉPTIMO SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA, Comisión N° 1. **Régimen tributario sancionatorio**

a requerimiento fundado de dicho Organismo.⁴⁷ No hay duda alguna que la intención del Ejecutivo era que la determinación previa a la instancia judicial permitiría una investigación eficiente y un juzgamiento en tiempo razonable. Ello incidiría, sin dudas, en la finalidad de prevención general, adecuándose a los principios de la política criminal que suscitan el consenso de todos los sectores sociales.

La importancia de la previa determinación de oficio radica en que se trata de un acto administrativo, dictado por quien detenta la competencia tributaria, cuantificando la posición —deudora o acreedora— del contribuyente para con el fisco. Acto que gozará, al igual que todo acto administrativo, de presunción de legitimidad derivada del principio de autotutela de la Administración, lo cual le otorga fuerza ejecutoria, impidiendo que los recursos que se interpongan en su contra suspendan la ejecución y sus efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario.

Como ha sostenido Vicente Oscar Díaz, la "determinación de oficio" denota un procedimiento que se mueve de una situación de incertidumbre hacia una situación de certeza, es decir, el fenómeno de la determinación siempre debe resguardar el conocimiento de un hecho".⁴⁸ No queda duda que la determinación de oficio deberá efectuarse sobre base cierta, por la imposibilidad de trasladar el régimen de presunciones de la Ley 11.683 a un proceso penal regido por sus propios y específicos principios garantistas. Las presunciones sólo resultan hábiles como fundamentos de la determinación del monto de ventas gravadas omitidas, pero carecen de eficacia para fundar la aplicación de sanciones penales porque lesionarían el principio de la responsabilidad subjetiva en materia penal.⁴⁹

Según los conceptos de Díaz Sieiro⁵⁰, es absolutamente inconveniente que el sistema presuncional, inserto en la Ley 11.683, abandone las "fronteras administrativas" para ingresar en "territorio penal", sobre todo en países como el

⁴⁷ GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M., **Cuadernos de Procedimiento Tributario Nº 6. Ilícitos Penales Tributarios**, 2ª edición (Buenos Aires, Nueva Técnica, 2002), pág. 46.

⁴⁸ DÉCIMO NOVENAS JORNADAS LATINO AMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, **Informe del Relator General: Criminalización de las infracciones tributarias** (Lisboa, 1998).

⁴⁹ GALLI, Carlos A. y SAROBE, Julia S., **Régimen Penal Tributario y Previsional** tomo I (Buenos Aires, Errepar, 1989), pág. 645.000.

⁵⁰ LITVIN, Cesar, **Enfoques Penales. La determinación del monto del delito en la Ley Penal Tributaria** en Periódico Económico Tributario Nº 132 (Civitas, 1992).

nuestro donde prima el estado jurídico de inocencia del individuo libre. Dicho estado jurídico garantiza el principio de inocencia del que goza toda persona a ser tratada como "inocente" hasta el status jurídico de inocencia debe ser sostenido, avalado, reivindicado y garantizado, también, en la relación fisco-contribuyente.

Por lo tanto el Fisco sólo debería ingresar al "territorio penal" con determinaciones de oficio confeccionadas sobre base cierta, con montos reales que le permitan al magistrado distinguir entre "cuota tributaria" y "cuota penal tributaria", es decir entre la "pretensión fiscal debida" y la "pretensión fiscal evadida".

La determinación de la deuda y los cargos que llegan a la justicia penal deben ser precisos, dada la existencia de los límites objetivos de punibilidad, por debajo de los cuales el delito no se incrimina.

Una determinación de oficio sobre base cierta permitirá utilizar la metodología más adecuada que será la de "desgajar" de la cuota tributaria adeudada aquella porción de la misma que se derive de comportamientos no dolosos. En la práctica puede verificarse, con relativa frecuencia, que existen determinaciones de oficio generadas en discrepancias técnicas, como por ejemplo sobre criterios de imputación de ingresos o gastos, en los que nada se oculta ni se engaña y que, por ello, no deben derivar en consecuencias penales.

En el nuevo régimen penal tributario (Ley 24.769), la promoción de la acción penal está condicionada a la previa existencia de la determinación de oficio de la deuda tributaria. Ello es así porque cuando el Fisco, en el transcurso de un proceso de verificación y fiscalización de un contribuyente, llega a la convicción de que éste ha cometido un delito penal tributario, debe, en forma previa a efectuar la correspondiente denuncia penal, proceder a determinar de oficio las obligaciones fiscales del contribuyente sospechado de haber cometido el ilícito. Además, cuando la denuncia fuere formulada por un tercero, el juez debe transmitirle la denuncia a la Dirección General Impositiva para que dicho organismo dé comienzo en forma inmediata a la verificación del contribuyente denunciado y determine de oficio sus obligaciones fiscales.

La denuncia deberá efectivizarse una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito para no poner en funcionamiento el aparato judicial de manera innecesaria.⁵¹

El requerimiento debe ser solicitado cuando es conocido, con alto grado de precisión, el monto de la deuda tributaria disvaliosa en cabeza de un contribuyente debiendo abstenerse la autoridad administrativa de aplicar sanciones antes que en sede penal se dicte sentencia definitiva, debiendo en su caso aplicarlas sin alterar las declaraciones de hecho que contuviere el fallo. El proceso penal será necesario para que luego de ella la autoridad administrativa aplique las sanciones correspondientes, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

El primer párrafo del artículo 18 expresa que:

"El Organismo Recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos".

El tercer párrafo del artículo citado enuncia que:

"Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al Organismo Recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El Organismo Recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho Organismo".

De la comparación de ambos textos surge, rotundamente, que será pertinente la denuncia en tanto, previamente, se haya determinado de oficio la deuda tributaria.

Para aquellos casos en que la denuncia ha sido efectuada por un tercero, establece el deber del organismo de efectuar la determinación de deuda dentro de

⁵¹ DÍAZ SIEIRO, Horacio y VELJANOVICH, Rodolfo, **Procedimiento tributario Ley 11.683** (Buenos Aires, Macchi, 1993).

cierto plazo a cuyo fin contempla asimismo que los jueces remitan los antecedentes".

El Art. 18 de la Ley 24.769 ha establecido un punto de equilibrio al garantizar el derecho de defensa y permitir obtener la información precisa indispensable y la convicción administrativa sobre el supuesto ilícito, en especial lo relativo a la determinación de la deuda fiscal existente, dando mayor agilidad y eficacia a las instancias judiciales requeridas

La Ley 24.769, en su segundo párrafo, norma sobre la existencia de casos en que no corresponda la previa determinación administrativa de la deuda tributaria específica, al respecto, que el organismo recaudador formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito. Estimamos que el párrafo citado hace alusión a los casos establecidos en el Artículo 14 de la Ley 11.683, imputación contra el impuesto determinado del contribuyente de conceptos o importes improcedentes tales como: retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros, o el saldo a favor de la AFIP se cancele o se difiera impropriamente, es decir, con certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.

Ante esta situación, es decir frente a una resolución administrativa formal, el Juez Penal deberá comprobar si se dan, a su criterio, las condiciones para entender que el supuesto denunciado por el organismo recaudador constituye una hipótesis delictual incluida en la normativa Penal Tributaria y Previsional. Si bien existirá la convicción administrativa de la existencia de un delito, el contribuyente continuará gozando del status jurídico de inocente. Ello presupone que será a la acusación a quien le incumba la prueba del hecho y la participación del acusado, también deberá probar la concurrencia de circunstancias agravantes, si existen, y debe hacerlo con una prueba que se realice bajo los principios de contradicción e intermediación, que sea legítima en su origen y en su desarrollo.

En nuestro ordenamiento jurídico el período de instrucción debe ser preparatorio del Juicio Oral. Se llegará a este último cuando exista semiplena prueba de la comisión del hecho ilícito.

En conclusión respecto a la necesaria presencia de la Determinación de Oficio de la deuda tributaria, como condición previa para excitar la acción penal. De los tres supuestos previstos por el Artículo 18 de la Ley de Rito Penal Tributaria, dos necesitan de esta previa condición, la cual, si se cumple, recién entonces podrá dar lugar a un proceso penal en contra del contribuyente.

No existirá proceso penal si antes, como lo indica la Ley, no se determina el monto de la supuesta deuda tributaria.

Como podemos observar, convicción, certeza, certidumbre y convencimiento de montos, períodos e impuestos son necesarios para instar la acción penal tributaria prevista en la actual Ley 24.769.

Más aún, ya antes hemos mencionado la conveniencia de "desgajar" de la cuota tributaria adeudada aquella porción de la misma que se derive de comportamientos no dolosos. Y de la obligatoriedad de distinguir entre "cuota tributaria" y "cuota penal tributaria", y entre "pretensión fiscal debida" y "pretensión fiscal evadida".

1. Principio de legalidad

El principio de legalidad de la tributación, también reconocido por reserva de la Ley, es uno de los esenciales del Estado moderno, la doctrina lo considera como regla fundamental del derecho público.

"El tributo es una restricción del derecho de propiedad, ya que trae aparejado una detracción de parte de la riqueza de los particulares en forma obligatoria. De ahí la necesidad de que un tributo tenga el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes. El principio de legalidad halla su fundamento en la necesidad de proteger a los sujetos pasivos en su derecho de propiedad. Por eso se considera que no es legítimo el tributo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. Sólo puede ser creado un tributo mediante una ley formalmente sancionada por el Congreso de la Nación, ya que según la Constitución Nacional es el único poder político con esa potestad. Hay que aclarar que cuando la Constitución Nacional habla de contribuciones debe entenderse tributos, tanto impuestos y tasas como

contribuciones especiales. Según Dino Jarach y Héctor Villegas, principio de legalidad comprende los siguientes alcances:

1. "Los tributos requieren para su creación de una ley formal. Es el Congreso Nacional y los Congresos Provinciales los titulares del poder tributario conforme a la distribución del mismo establecida en la Constitución Nacional. Rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales. La Corte Suprema ha reconocido que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para existencia del Estado, es la más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno.
2. "El poder tributario no se puede delegar en ninguna circunstancia en el Poder Ejecutivo por el Congreso. La Constitución Nacional establece expresamente el principio de legalidad y no contempla excepciones a él por vía reglamentaria de delegación.
3. "El principio de legalidad exige que la Ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones, el órgano competente para recibir el pago, etc.

Según Juan Carlos Luqui la ley debe contener: ⁵²

- a) "El hecho imponible, definido de manera cierta
- b) "Los presupuestos de hecho a los cuales se atribuirá la producción del hecho imponible
- c) "Los sujetos obligados al pago
- d) "El método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales
- e) "Las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo
- f) "Los casos de exenciones
- g) "Los supuestos de infracciones
- h) "Las sanciones correspondientes
- i) "El órgano administrativo con competencia para exigir y recibir el pago
- j) "El tiempo por el cual se paga el tributo.

⁵² LUQUI, Juan Carlos, **La obligación tributaria** (Buenos Aires, Depalma, 1989), pág. 30.

4. "El Poder Ejecutivo puede reglamentar las leyes, entre ellas las tributarias, ya que según la Constitución Nacional al ejecutivo corresponde expedir reglamentos. Pero esta facultad tiene una limitación que es mantener el espíritu de las normas dictadas por el Congreso. Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos ni alterar sus aspectos estructurales, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la Ley y violar el principio de legalidad. Tampoco puede hacerlo el órgano fiscal (AFIP, direcciones generales de rentas o de recursos, provinciales y municipales) mediante resoluciones generales o interpretativas, las que una vez públicas, toman la fuerza legal de verdaderos reglamentos que muchas veces deforman el contenido sustancial de la Ley. Según Ossorio, el poder reglamentario es la "facultad que al Poder Ejecutivo le corresponde para dictar disposiciones de carácter general y obligatorio sobre toda cuestión no legislada o para complemento y efectividad de una ley".
5. "La facultad excepcional que tiene el Poder ejecutivo para dictar decretos de necesidad de urgencia está expresamente prohibida para ciertas materias, entre ellas, la tributaria que es exclusiva del Congreso en cualquier circunstancia."⁵³

2. Principio de irretroactividad de la ley sancionatoria

El principio de que las leyes disponen para el futuro, encuentra protección constitucional en materia represiva, ya que ningún habitante de la Nación puede ser castigado por una acción o por una omisión que al tiempo de su realización no era punible. La esencia del principio de irretroactividad de la Ley Tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. La finalidad de este principio es dar seguridad al ordenamiento jurídico. La naturaleza jurídica del principio de irretroactividad es la

⁵³ AMARO GÓMEZ, Richard Leonardo, **El Principio de legalidad en el Derecho Tributario** en <http://tributoimposicin.blogspot.com.ar/> [marzo/2012].

premisa según la cual, en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídicas, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan, tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común. En general -escribe Valencia Zea-, el efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas. Además especialmente cuando se trata de la reglamentación de toda una institución jurídica, existe verdadera imposibilidad para regular el efecto retroactivo.⁵⁴ El orden público exige, en materia tributaria, la existencia del principio de irretroactividad. Y lo tiene que exigir, porque la noción de orden es la armonía de las partes entre sí y de éstas con el todo. Y no puede haber armonía si no existe adecuación jurídica y sentido de oportunidad de la ley en su aplicación en el tiempo. Si la eficacia de una norma es fuera de oportunidad, es inadecuada, y al serlo se torna en inconveniente y contraria al orden público.

3. Tipificación de las infracciones y sanciones tributarias

a) Tipificación específica de las infracciones y sanciones tributarias

Un concepto que resulta central en el campo penal es el del bien jurídico tutelado. Así, Mario Longobardi en el libro "Aspectos generales de derecho para contadores" expresa que la intervención punitiva del Estado sólo resulta posible cuando atiende a la protección de algún bien jurídico, el que a su vez la limita, habida cuenta de que no se podrán crear figuras delictivas que no estén inspiradas y construidas sobre la aspiración de tutelar un valor social.⁵⁵ Las infracciones previstas por la Ley Procedimental en sus artículos 38 a 48, pueden dividirse en dos grandes grupos según cuál sea el bien jurídico tutelable:

⁵⁴ VALENCIA ZEA, A., **Derecho Civil**, tomo I (Bogotá, Temis, 1989), pág. 184.

⁵⁵ LONGOBARDI, Mario, **Aspectos generales de derecho para contadores** (Buenos Aires, Errepar, 2007), pág. 256.

- a. Los ilícitos formales, en los cuales el bien jurídico protegido es la Administración Tributaria, dado que los mismos sancionan el incumplimiento del deber de colaboración con el Organismo de Administración en el ejercicio de sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los gravámenes, establecido por leyes, decretos, resoluciones y demás disposiciones. Representan trabas a la labor de fiscalización y verificación de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).
- b. Los ilícitos materiales, en los cuales el bien jurídico protegido son las Rentas Fiscales o Hacienda Pública, dado que los mismos sancionan el incumplimiento total o parcial de la obligación de pago del impuesto en su justa medida, lo cual ocasiona un perjuicio económico en las arcas públicas.
- c. Otra forma de clasificar los ilícitos es diferenciar entre los ilícitos de peligro de los de resultado.

Los primeros -ilícitos de peligro- no requieren un resultado posterior para que se les considere configurados, bastando simplemente con la realización de una acción comisiva u omisiva del infractor, tal es el caso de los ilícitos formales en nuestro ordenamiento.

En cambio los ilícitos de resultado, infracciones materiales, para que la infracción se configure debe existir la conducta descrita en el ordenamiento legal conjuntamente con un efectivo perjuicio a las arcas fiscales, no siendo suficientes la mera tentativa o transgresión de la norma. Si no existe impuesto a ingresar omitido o evadido no se da la condición objetiva necesaria para que se configure el ilícito.

Ligado a las infracciones tributarias están las sanciones tributarias, ya que estas últimas representan la punición, el castigo por el ilícito configurado.

Las sanciones contempladas en la Ley 11.683 son de dos clases:

- ❖ Pecuniarias. Comprenden multas fijas y graduables
- ❖ No pecuniarias. Clausura de establecimiento, suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral, secuestro e interdicción

Por su parte la Ley 24.769 contempla la pena de prisión para los delitos de evasión simple y agravada, el aprovechamiento indebido de subsidios, la obtención fraudulenta de beneficios fiscales y la apropiación indebida de tributos.⁵⁶

A continuación trataremos las infracciones que buscan proteger la renta pública, es decir los ilícitos materiales. Estos sancionan tanto a los responsables por deuda propia como a los sujetos obligados a ingresar el impuesto de un tercero (agentes de retención y percepción). La Ley de Procedimiento distingue entre las infracciones culposas y dolosas, teniendo en cuenta cuál fue la intención del infractor al perjudicar al Fisco.

(1) OMISIÓN DE IMPUESTOS

El primer párrafo del artículo 45 de la Ley de Procedimiento sanciona con multa a quien omitiera el ingreso del tributo en su justa medida, ya sea mediante la falta de presentación de declaración jurada o por ser inexacta la presentada.

El tipo legal requiere de dos elementos:

- ❖ Por una parte la omisión de impuesto, es decir el ingreso en defecto del gravamen. Se trata de un ilícito de resultado como y por lo tanto tiene que existir una lesión efectiva al bien jurídico tutelado renta pública;
- ❖ Y por otro, el medio comisivo que puede ser la falta de presentación de declaración jurada o que la presentada sea inexacta. Dicha inexactitud debe referirse a errores o diferencias en los datos contenidos en las declaraciones juradas, de manera tal que pudiera ingresarse el impuesto en defecto.

En cuanto al elemento subjetivo, esta infracción supone el obrar culposo del contribuyente, es decir que éste obró con negligencia e imprudencia, ya que si hubiera actuado con la suficiente pericia y prudencia podría razonablemente haber cumplido con sus obligaciones y evitar la omisión producida. La ley define el elemento subjetivo de manera residual por cuanto expresa que la sanción del artículo 45 procede siempre que no exista una actitud dolosa (artículo 46) y en la medida que no exista error excusable. La acción es omisiva, el autor infringe el cuidado debido al bien jurídico tutelado pero no por medio de un acto positivo,

⁵⁶ ARGENTINA, Ley 24.769 Penal Tributaria...op. cit.

sino por medio de un acto negativo. En los delitos culposos el autor sabiendo que actuaba negligentemente ante el bien jurídico tutelado no se detuvo en su accionar (actuación voluntaria) desencadenando un resultado típico, no querido, por ello finalidad y comportamiento no coinciden (a diferencia de lo que ocurre en los delitos dolosos).⁵⁷ Si bien es aplicable el principio de personalidad de la pena reconocido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, probada la existencia del elemento objetivo, ello es la omisión del ingreso de tributo en su justa medida por la falta de presentación de la declaración jurada o por ser inexacta la presentada, la culpa se presupone siendo el contribuyente quien debe demostrar la existencia del error excusable. Es decir se produce la inversión de la carga de la prueba. La misma sanción será aplicable:

- ❖ Para quien omitiera actuar como agente de retención o percepción;
- ❖ Como así también a quien, mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan idéntica finalidad o por ser inexactas las presentadas omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuesto.

La sanción se graduará entre un 50 % y 100 % del impuesto dejado de ingresar, retener o percibir. Se prevé una pena agravada cuando la omisión del impuesto dejado de retener o ingresar se origina por no declarar o declarar en forma inexacta transacciones celebradas entre personas jurídicas del país y personas físicas y jurídicas del exterior. En este caso la pena se eleva de una a cuatro veces el gravamen omitido. Dado que el artículo 45 prevé, como única causal eximente de sanción al error excusable, se torna necesaria su explicación. El sumariado deberá probar una razonable oscuridad en la norma ya sea debido a la existencia de normas contrapuestas o simplemente por criterios interpretativos distintos que al momento de confeccionar la declaración jurada pudieran haberlo colocado en la posibilidad -razonable- de equivocarse al aplicarla.⁵⁸ Es necesaria la existencia de una norma que por su complejidad u oscuridad sea de difícil o alambicada interpretación, que pudiera razonablemente haber inducido a error al contribuyente al aplicarla.

⁵⁷ GOMEZ T., y FOLCO C., **Procedimiento Tributario** 5ª edición (Buenos Aires, La Ley, 2008).

⁵⁸ ARGENTINA, **Ley 11.683 de Procedimiento Tributario...op. cit.**

Asimismo el error deberá ser esencial, decisivo e inculpable, extremos que serán evaluados a la luz de las circunstancias que rodean el accionar del contribuyente. Más aún la existencia del error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en el que se encontró, es decir que la persona actuó con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión.

(2) DEFRAUDACIÓN

El artículo 46 en su actual redacción (Ley 25.795 del año 2003 que modifica la Ley 11.683) sanciona con una multa de dos a diez veces el tributo evadido a quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco.

La infracción prevista por el artículo 46, requiere del ingreso de impuesto en defecto, pero en este caso el medio comisivo es una declaración engañosa o una ocultación maliciosa. En la defraudación están presentes tres elementos: el ardid o engaño (la existencia de maniobras engañosas desplegadas por el obligado al pago; que provocan un error en la víctima –Fisco-), la inducen a error respecto del alcance de la obligación tributaria falsamente declarada; y posterior perjuicio patrimonial a ésta –impuesto ingresado en defecto.

La conducta requerida para el autor del ilícito es dolosa debiendo por ello ser antijurídicamente deliberada, con más el elemento de intencionalidad. En la estructura del dolo se dan dos elementos: el conocimiento (elemento intelectual) y la voluntad (elemento volitivo).

En su anterior redacción el artículo 46 sólo podía ser aplicado a los supuestos en los que la evasión se materializará a través de una declaración jurada engañosa, pero no cuando derivaba de la falta de presentación de declaración jurada. Lo que diferencia una declaración jurada inexacta – artículo 45- de una declaración engañosa es la intención del infractor y no el aspecto material de la declaración; debiendo evaluarse las circunstancias subjetivas que llevaron al responsable a actuar en la forma que lo hizo.

Según Gómez, Teresa⁵⁹, "cuando se pretende aplicar las sanciones por defraudación, la legislación le exige a la Administración Tributaria acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la prueba del elemento subjetivo nuestra legislación establece presunciones en las cuales a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Fisco se deriva la probabilidad de la existencia de otro hecho consistente en la existencia de la voluntad de producir las declaraciones engañosas o la ocultación maliciosa. Estas presunciones son las contenidas en el artículo 47 de la Ley, las mismas son relativas por cuanto admiten prueba en contrario, la cual deberá ser producida por el contribuyente. El artículo 47 describe las situaciones de hecho de las cuales se deriva la presunción del dolo, las cuales son:

- a. Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.
- b. Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
- c. Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.
- d. En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.
- e. Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos,

⁵⁹ GOMEZ T., y FOLCO C., pág.

relaciones o situaciones de coincidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

Las presunciones contempladas en la Ley de Procedimiento Tributario, en el artículo 18, a los efectos de determinar la obligación tributaria no resultan aptas para presumir a su vez el carácter doloso de la conducta".

(3) QUEBRANTO FRAUDULENTO

El artículo agregado a continuación del artículo 46 fue incorporado con la reforma de la Ley de Procedimiento del año 2003. Dicho artículo contempla la figura de la defraudación pero en este caso para el supuesto de que se exterioricen quebrantos improcedentes que sean utilizados para compensar utilidades sujetas a impuesto.

La conducta requerida es dolosa, el artículo se refiere a una declaración engañosa u ocultación maliciosa por medio de la cual se exterioriza un quebranto total o parcialmente superior al procedente. Para que la infracción se consuma se requiere que los quebrantos improcedentes antes aludidos, sean utilizados en el mismo ejercicio de su exteriorización o en los ejercicios siguientes, para compensar utilidades sujetas a impuestos.

La pena impuesta es una multa de dos a diez veces el importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal.⁶⁰

(4) RETENCIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS

El artículo 48 sanciona a los agentes de retención y percepción que habiendo actuado como tales, no ingresen los saldos retenidos y percibidos una vez vencido el plazo para cumplir con su ingreso; es decir se castiga la retención indebida del tributo.

La diferencia con la infracción tipificada por el artículo 45 radica en que este último pena la omisión de actuar como agentes de retención y percepción, en

⁶⁰ **Ibidem.**

tanto que el artículo 48, pena la omisión de ingresar los fondos retenidos o percibidos.

La sanción impuesta es una multa de dos a diez veces el tributo percibido o retenido y no ingresado.

Para eximirse de la sanción, el responsable no podrá oponer la inexistencia de la retención o percepción supuestamente practicada cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

En cuanto al elemento subjetivo, la conducta requerida es dolosa. Sucede cuando aún en ausencia de maniobras que exteriorizan la intención de defraudar, el responsable conserva la retención por un lapso que, por su extensión indica inequívocamente, su conducta se encuentra guiada por dicho elemento subjetivo.⁶¹

b) Delitos penales tributarios

(1) LA EVASIÓN SIMPLE

El Art. 1 expresa: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediera la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal a un (1) año."⁶²

La acción típica en este delito consiste en evadir total o parcialmente el pago de tributos a la AFIP (DGI), siempre que exceda de \$ 100.000. Debe existir una acción u omisión deliberada del contribuyente obligado, quien a través de diversos medios engañosos intente sustraer del conocimiento del fisco su verdadera capacidad contributiva. Es decir, se exige el dolo directo del autor.

⁶¹ **Ibidem.**

⁶² ARGENTINA, **Ley 26.735 Régimen Penal Tributario** (Buenos Aires, BO, 2011)

El ardid o engaño significa el astuto despliegue de artilugios con el objeto de conseguir en la víctima una falsa representación de la realidad, intentando provocar un error esencial en el Fisco.

Para que se configure el delito, el monto evadido, en forma total o parcial, debe superar la suma establecida, con lo cual se deja sin punir los ilícitos de menor cuantía.

La suma no es acumulativa de cada tributo, sino que debe corresponder a uno solo, por lo cual el delito no se configura si sumando lo evadido entre varios tributos se llega a la suma que determina la norma. Asimismo, la cifra se toma por cada ejercicio anual o período fiscal, sin que se acumulen los mismos.

Dentro del vocablo tributo, quedan comprendidos los impuestos, las tasas y las contribuciones. El sujeto activo del delito es el obligado fiscal, sea responsable por deuda propia o ajena. Esto nos da cuenta de que, en esta parte de la norma, estamos frente a un supuesto de ley penal en blanco, ya que depende de otra para integrar el contenido del tipo.

(2) EVASIÓN AGRAVADA

El Art. 2 expresa: "La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del Art. 1 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a. Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000)
- b. Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000)
- c. Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por el concepto superare la suma de pesos doscientos mil (\$ 200.000)."⁶³

La acción típica es la misma que la descrita en el artículo anterior, ya que la evasión agravada es la especie del género evasión simple. De allí que, para

⁶³ **Ibidem.**

que se configure este delito deben darse todos los presupuestos típicos de la evasión simple.

(3) APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE SUBSIDIOS

El Art. 3 expresa: "Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supera la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) en un ejercicio anual." ⁶⁴

La acción típica consiste en aprovechar indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro tipo de subsidio nacional directo de naturaleza tributaria, siempre que de tal accionar derive la percepción que supere los \$ 100.000 en un ejercicio anual.

Lo que se pretende es inducir al Fisco nacional en error y provocar un desplazamiento patrimonial de éste en favor del delincuente; es decir, obtener en forma ilícita un subsidio. Exige el dolo directo del autor. El sujeto activo de este delito puede ser cualquier contribuyente que realice estas maniobras para recibir ilegítimamente un subsidio. Obviamente, en este supuesto, estamos frente a un delito de daño concreto, ya que para que se consume el delito debe darse la percepción de una suma superior a \$ 100.000. Si se despliega toda la actividad para obtener el beneficio, pero el objetivo no se logra, el ilícito queda en grado de tentativa.

(4) OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS FISCALES

El Art. 4 expresa: "Será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento,

⁶⁴ **Ibidem.**

liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional."⁶⁵

En este caso la acción típica consiste en obtener un beneficio fiscal en forma fraudulenta, el cual pueda consistir en un reconocimiento, certificación, autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro o devolución tributaria al fisco nacional. Exige dolo directo del autor, no existiendo condición objetiva de punibilidad. No es necesario que el autor perciba efectivamente el beneficio, sino que basta con el solo hecho de poner en práctica el ardid o engaño, por lo cual estamos ante un caso de un delito de peligro concreto, ya que no impone el resultado del desplazamiento patrimonial para que se configure el ilícito. Se trata también de una ley penal en blanco, pues para determinar cuándo corresponde un beneficio fiscal debe recurrirse a la legislación tributaria procesal. El monto de la pena lo hace excarcelable. Este delito puede ser cometido por cualquier persona, sin ninguna condición especial.

(5) AGRAVANTE SANCIONATORIA

El Art. 5 expresa: "En los casos de los artículo 2 inciso c, 3 y 4, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años." ⁶⁶

Esta norma hace referencia a que en los supuestos de la evasión agravada utilizando beneficios fiscales, o bien cuando se aprovechan indebidamente beneficios fiscales o se obtienen fraudulentamente esa clase de beneficio, además de las penas allí previstas se impone la pérdida del beneficio y de las posibilidades de obtener o utilizar beneficios de cualquier tipo por diez (10) años.

(6) APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS

El Art. 6 expresa: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de

⁶⁵ *Ibidem.*

⁶⁶ ARGENTINA, Ley 24.769 Penal Tributaria...op. cit.

ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes." ⁶⁷

La acción típica consiste en una omisión, no depositar, en forma total o parcial, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo para el ingreso del tributo nacional retenido o percibido. El importe no depositado debe superar \$10.000 en un mes. Es necesario el dolo directo del agente de retención o percepción, por lo cual, si la falta de depósito se debe a un caso fortuito o fuerza mayor, o bien por estar en cesación de pagos, no puede sancionárselo. Para que se configure el delito debe vencer el plazo de diez días sin que se deposite, lo cual ha sido pensado con el objeto de no producir una saturación de actuaciones por incumplimiento de pocos días.

Sólo los agentes de retención o percepción de tributos nacionales pueden ser sujetos activos del delito, con lo cual encontramos otra norma penal en blanco, ya que para determinar quién es agente de retención o percepción y cómo debe este proceder, debe recurrirse a normas complementarias. En virtud de la pena, se trata de un delito excarcelable. ⁶⁸

c) Delitos relativos a los recursos de la seguridad social

(1) EVASIÓN SIMPLE

El Art. 7 expresa: "Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de ochenta mil pesos (\$ 80.000) por cada mes." ⁶⁹

⁶⁷ ARGENTINA, Ley 26.735 Régimen Penal Tributario...op. cit.

⁶⁸ ARGENTINA, Ley 24.769 Penal Tributaria...op. cit.

⁶⁹ ARGENTINA, Ley 26.735 Régimen Penal Tributario...op. cit.

(2) EVASIÓN AGRAVADA

El Art. 8 expresa: "La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a. Si el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000), por cada mes;
- b. Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos (\$160.000)."⁷⁰

(3) APROPIACIÓN INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

El Art. 9 expresa: "Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

"Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

"La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social."⁷¹

⁷⁰ *Ibidem.*

⁷¹ *Ibidem.*

4. Imputabilidad de las infracciones tributarias

La Imputabilidad consiste en el conjunto de condiciones que un sujeto debe reunir para que responda penalmente de su acción, debiendo distinguirse este concepto del de imputar, que alude a la atribución de un hecho a un sujeto.

La Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario contiene expresa mención de los sujetos que la misma considera inimputable en su artículo 53: ⁷²

- ❖ Las sucesiones indivisas
- ❖ El cónyuge cuyos créditos propios los perciba y/o disponga el otro
- ❖ Los incapaces
- ❖ Los penados
- ❖ Los concursados civilmente y los quebrados desde la pérdida de las disposición de los bienes y siempre que no sean responsables con motivo de actividades cuya gestión o administración ejerzan.

5. Responsabilidad

a) Responsables por deuda propia

La figura de la responsabilidad por deuda propia se encuentra legislada en el artículo 5 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, según la cual se encuentran obligados a pagar el tributo, en forma personal o por intermedio de sus representantes legales, en su carácter de responsables directos de sus obligaciones tributarias, los contribuyentes según las leyes respectivas, sus herederos y legatarios, según lo normado en el Código Civil. Considera contribuyentes a todos aquellos sujetos respecto de los cuales se verifique el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias. ⁷³

La Ley enumera como responsables por deuda propia a los siguientes:

- a. Las personas físicas (de existencia visible), capaces o incapaces según el derecho común

⁷² ARGENTINA, Ley 11.683 de Procedimiento Tributario...op. cit.

⁷³ *Ibidem.*

- b. Las personas jurídicas en un todo de acuerdo con lo normado en el Código Civil
- c. Las sociedades, asociaciones y entidades reconocidas como sujetos de derecho por el derecho privado
- d. Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas aunque no tengan la calidad de sujetos de derecho en el ámbito del derecho privado, ello en la medida en que sean consideradas por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible
- e. Los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible
- f. Las sucesiones indivisas, siempre que las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible en las condiciones determinadas por la ley del tributo correspondiente
- g. Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, Provincial o Municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.

b) Responsables por deuda ajena

Los responsables por deuda ajena se encuentran enumerados en el artículo 6 de la Ley 11.683 de Procedimiento. "Los responsables por deuda ajena se encuentran obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes o acreedores, en la medida en que estos últimos sean los titulares de los bienes administrados o en liquidación."⁷⁴

La Ley enumera los siguientes:

- a. El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro

⁷⁴ *Ibidem.*

- b. Los padres, tutores y curadores de los incapaces
- c. Los síndicos y liquidadores de las quiebras
- d. Los representantes de las sociedades en liquidación
- e. Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos
- f. Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios considerados como unidades económicas por las leyes tributarias
- g. Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que grava las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero
- h. Los agentes de retención
- i. Los agentes de percepción.

Las obligaciones de los responsables por deuda ajena se encuentran tipificadas en el artículo 7 de la Ley 11.683 de Procedimiento, se desarrollarán a continuación.

(1) CUMPLIMIENTO POR CUENTA DE SUS REPRESENTADOS

Deben cumplir por cuenta de sus representados, con los deberes tributarios de los contribuyentes, en relación con la determinación, la verificación y la fiscalización de los impuestos:

- ❖ El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro
- ❖ Los padres, tutores y curadores de los incapaces
- ❖ Los síndicos y liquidadores de las quiebras
- ❖ Los representantes de las sociedades en liquidación
- ❖ Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.

(2) CUMPLIMIENTO DE LOS MISMOS DEBERES QUE LAS PERSONAS CON QUIENES SE VINCULAN

Tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben a los sujetos con quienes se vinculan:

- ❖ Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios considerados como unidades económicas por las leyes tributarias;
- ❖ Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que, en ejercicio de sus funciones, puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos, y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.⁷⁵

Continuando con Gonzalez de Rechter⁷⁶,

(a) *Obligados a presentar declaraciones juradas*

El decreto reglamentario de la ley procedimental, en sus artículos 23 a 27, se ocupa de dictar las normas relacionadas con la obligación de presentación de declaraciones juradas por parte de los responsables, tanto por deuda propia como por deuda ajena.

De este modo establece tal obligación para todos los responsables por deuda propia enumerados en el artículo 5 de la Ley 11.683, así como para los responsables por deuda ajena descrita en el artículo 6 de la ley citada, con la excepción de los mencionados en su inciso e (agentes de retención y de percepción).

Las declaraciones juradas deberán contener la materia imponible y el impuesto correspondiente, el cual será pagado en la forma y en los plazos que se establezcan a tal efecto.

Quedan exceptuados de presentar declaraciones juradas los contribuyentes a quienes representen o cuyos bienes administren o liquiden los responsables señalados en los tres primeros incisos del artículo 6 de la Ley. Estos son:

⁷⁵ *Ibidem.*

⁷⁶ ARGENTINA, **Decreto Reglamentario 1.759/72 Reglamentación del procedimiento administrativo** (Buenos Aires, BO, 1991)

- ❖ El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro
- ❖ Los padres, tutores y curadores de los incapaces
- ❖ Los síndicos y liquidadores de las quiebras
- ❖ Los representantes de las sociedades en liquidación
- ❖ Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos

Esta excepción no se aplica si alguno de ellos es contribuyente con motivo de actividades cuya gestión o administración escape al contralor de los representantes, síndicos, liquidadores o administradores.

Por otra parte, el organismo fiscal se encuentra facultado para requerir individualmente, en cualquier caso, la presentación de declaraciones juradas a los contribuyentes, así como también los informes relativos a franquicias tributarias.

(b) Responsabilidad por la presentación de la declaración jurada

La obligación de los contribuyentes de presentar declaración jurada se cumple mediante la presentación que, por su cuenta, hagan las personas legalmente obligadas o autorizadas para ese fin, siendo los contribuyentes responsables por el contenido de la misma.

Todos los responsables que tienen la obligación de presentar declaraciones juradas por cuenta de los contribuyentes, según el artículo 21 del decreto reglamentario (sucesores particulares en el activo y en el pasivo de empresas o explotaciones), son responsables por el contenido de las declaraciones que firmen, así como también por las que omitan presentar, en caso de que los responsables por deuda ajena sean los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios, considerados como unidades económicas por las leyes tributarias.

Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que, en ejercicio de sus funciones, puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

La obligación de presentar declaraciones juradas por cuenta de los contribuyentes se considerará cumplida cuando éstos lo hagan por su intermedio o por el de otra persona facultada para ese fin.

Cuando la representación, la administración, la dirección o la gerencia es ejercida simultáneamente por varios, se considerará cumplida la obligación de todos cuando cualquiera de ellos, facultado al efecto, haya presentado la declaración jurada, sin perjuicio de la responsabilidad que individualmente le corresponda a él y a los restantes por el contenido de la misma.⁷⁷

(c) Caso particular de los contribuyentes fallecidos

El cónyuge supérstite y los herederos o sus representantes legales tienen la obligación de presentar las declaraciones juradas del contribuyente fallecido, conteniendo la materia imponible hasta la fecha del deceso.

Por otra parte, los administradores de las sucesiones y, a falta de ellos, el cónyuge supérstite y los herederos o sus representantes legales, deberán presentar las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales posteriores al fallecimiento del causante.⁷⁸

(d) Responsables en forma personal y solidaria con los deudores

La responsabilidad solidaria con los deudores de los tributos se encuentra normada en el artículo 8 de la Ley 11.683. La solidaridad a la que se refiere el legislador se produce "...cuando la Ley crea, al lado del contribuyente, otro responsable a quien el sujeto activo de la relación tributaria puede exigirle el pago de la obligación fiscal, aun cuando respecto de éste no se haya verificado el hecho imponible", según lo expresado por calificada doctrina.⁷⁹

De este modo, el Fisco queda "facultado para exigir el total de la prestación tributaria a ambos conjuntamente, o a cualquiera de ellos, conforme a los principios del derecho común".⁸⁰

⁷⁷ *Ibidem.*

⁷⁸ *Ibidem.*

⁷⁹ GONZÁLEZ de RECHTER, Beatriz S., *Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales* (I.DT.248.PT.1.q2, 1997), págs. 27 y ss.

⁸⁰ MARTÍNEZ, Francisco, *Estudios de derecho fiscal* (Buenos Aires, Contabilidad Moderna, 1973), pág. 160 y ss.

Los sujetos enumerados a continuación responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, y si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen. Dicha responsabilidad se hará efectiva sin perjuicio de las sanciones correspondientes por las infracciones cometidas.

Según la Ley 11.683⁸¹, los responsables son los siguientes:

- a. El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.
- b. Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
- c. Los síndicos y liquidadores de las quiebras, agregando el decreto reglamentario, en el artículo 22, que con anterioridad a la junta de acreedores, los síndicos de los concursos preventivos deberán solicitar al organismo fiscal, para la verificación de los créditos fiscales, la constancia de la deuda impositiva del concursado.
- d. Los representantes de las sociedades en liquidación.
- e. Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de estos, el cónyuge supérstite y los herederos.
- f. Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios considerados como unidades económicas por las leyes tributarias.
- g. Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones, puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

En todos los casos mencionados la responsabilidad se hará efectiva en la medida en que, por incumplimiento de sus obligaciones tributarias, no abonaran oportunamente el debido tributo. Ello será así siempre que los deudores no cumplan con la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal. No habrá responsabilidad personal y solidaria para quienes puedan demostrar fehacientemente que sus representados o mandantes los han colocado en la imposibilidad material de cumplir con sus obligaciones fiscales en forma correcta y oportuna.

⁸¹ ARGENTINA, Ley 11.683 de Procedimiento Tributario...op. cit.

h. Los síndicos de las quiebras y concursos, siempre que no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y el pago de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio.

i. En particular, si antes de los 15 días hábiles del vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal, no hubieran requerido al organismo fiscal las constancias de las respectivas deudas tributarias.

Los agentes de retención que omitan actuar como tales por el tributo no retenido, o bien cuando practiquen la retención, pero no ingresen la misma dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención y en la medida en que no acrediten que los contribuyentes han pagado el gravamen.

Ello será sin perjuicio de la obligación solidaria que, para abonarlo, existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado.

j. Los agentes de percepción que no hayan actuado como tales por el tributo que dejaron de percibir, o bien, cuando practicada la percepción, los agentes no ingresen la misma en tiempo y forma.

k. Los sucesores a título particular en el activo y en el pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica, susceptible de generar íntegramente el hecho imponible con relación a sus propietarios o titulares.

En este caso, la norma establece que la solidaridad surgirá en la medida en que los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado, o sea, que se requiere una previa intimación al deudor originario.

En consecuencia, la solidaridad a la que se refiere la ley recae sobre el sucesor o el adquirente por toda deuda determinada que su antecesor o vendedor haya tenido a la fecha de la transferencia si los contribuyentes no hubieran cumplido con la mencionada intimación de pago del tributo. En este caso, no existirá procedimiento alguno que libere al adquirente de su responsabilidad solidaria.

Mientras que cuando se trate de deuda no determinada, el legislador ha previsto un mecanismo de caducidad para liberar de responsabilidad al adquirente.

Así, la norma legal establece que la responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará:

- ❖ A los 3 meses de efectuada la transferencia, si con antelación de 15 días hábiles ésta hubiera sido denunciada a la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- ❖ En cualquier momento en que la Administración Federal de Ingresos Públicos reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto.

Establece el artículo 21 del decreto reglamentario que la ley se refiere tanto a los sucesores particulares por título oneroso como por título gratuito.

En este sentido, constituyen unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, las siguientes situaciones:

1. Toda empresa o explotación singular cuyos beneficios, ventas o salarios respectivos estén gravados en forma independiente por los impuestos sujetos al régimen de la Ley 11.683.
2. La pluralidad de empresas o explotaciones que en conjunto generen el hecho imponible sujeto a cualquiera de esos gravámenes.

De lo antedicho podemos concluir que toda transferencia de empresas o fondos de comercio se encuentra alcanzada por esta normativa.

- l. Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.
- m. Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios, hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o la legitimidad de tales créditos, y en la

medida en que los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago.⁸²

- c) La responsabilidad objetiva como regla general en las infracciones tributarias. La responsabilidad subjetiva como excepción

Según los artículos 8 y 6 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, se establece que los directores responden con sus bienes propios, y solidariamente con los deudores del tributo.

A su vez, el artículo 6 de la norma antes mencionada determina que los directores están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados. Hay que destacar que el artículo 6 de la Ley 11.683 dice que están obligados a pagar el tributo al Fisco "...como responsables del cumplimiento de la deuda ajena con los recursos que administran, perciben o de que disponen (no con sus recursos personales), en nombre de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de bienes administrados o en liquidación, los representantes de los incapaces (menores, interdictos, inhabilitados, cónyuges que perciben y disponen de todas las ganancias propias del otro) y de aquellos que no puedan hacerlo por sí mismos por su naturaleza (personas jurídicas en general, sociedades o asociaciones o patrimonios de afectación que no sean personas de derecho, quiebras, concursos civiles, sucesiones indivisas) y los que así deban hacerlo por disposición legal para asegurar el pago del impuesto en la fuente (agentes de retención y de percepción)."⁸³

Es decir que el director no es el contribuyente, sino que, por el contrario, es un responsable por deuda ajena, razón por la cual el organismo fiscal no podrá reclamarle directamente la deuda al director sin pasar a analizar la responsabilidad subjetiva en el hecho en cuestión.

El artículo 8 dice que no existirá responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de

⁸² **Ibidem.**

⁸³ GARCIA BELSUNCE, Horacio A., **Derecho Tributario Penal...op. cit.**, pág. 233.

Ingresos Públicos que sus representados los han colocado en la imposibilidad de cumplir.

A tal efecto, seguimos a Freytes, quien dice: "que los responsables (los del artículos 8 de la Ley 11.683) no son deudores solidarios de la obligación tributaria que ella presupone, sino que su obligación es accesorio o subsidiaria, con naturaleza de garantía, agregando que la obligación de los directores y administradores y demás representantes de las sociedades no es la de un deudor solidario, sino la de un responsable solidario, lo que es muy distinto."⁸⁴

Por lo tanto el accionar del organismo fiscal debe primero prosperar hasta agotar la instancia contra la sociedad, y no contra la persona del director.

También es importante recordar los dichos de García Belsunce y Freytes, en cuanto a que para que a los administradores se les pueda asignar una responsabilidad, hay que basarse en la culpa y en la actuación personal de cada uno de ellos.

El Tribunal Fiscal de la Nación ha resuelto en dos casos en que el Fisco pretendía exigir el impuesto a los directores de una sociedad anónima, sin haber sido parte ni notificados en el proceso de determinación de la deuda contra la sociedad, que no le era aplicable la responsabilidad solidaria del artículo 8 de la Ley 11.683 (fallos publicados en Derecho Fiscal - Tomo XVII - páginas 75 y 78).⁸⁵

Es decir que cada director debe formar parte del proceso administrativo de determinación del tributo.

El incumplimiento debe derivar de un hecho atribuible al sujeto responsable y presuntamente culpable; o sea, que ese hecho le debe ser atribuido en función de cierta y determinada culpabilidad (dolo o culpa), derivada de una acción u omisión realizada con culpabilidad.⁸⁶

No se trata de una responsabilidad objetiva derivada del hecho de ser director, administrador, gerente o representante de una persona jurídica o de cualquiera de los otros entes a quienes la Ley atribuye la calidad de sujetos de

⁸⁴ *Ibidem*, pág. 235.

⁸⁵ *Ibidem*, pág. 237.

⁸⁶ *Ibidem*, pág. 238.

derecho tributario, sino de una responsabilidad subjetiva atribuible a uno o varios de los administradores, representantes o directores, derivada de un hecho personal, ejecutado directamente por sí, y no por otro o por medio de otro, y que le sea imputable a título doloso o culposo. Ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que el director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del incumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente, o representante de una persona jurídica para que pueda considerársele responsable en los términos del artículo 8 de la Ley 11.683. Sólo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece esta ley. Los demás miembros de una sociedad que no tienen asignadas estas funciones no son, en principio, responsables en la misma medida.⁸⁷

El responsable solidario es deudor junto al sujeto pasivo, pero no es sujeto pasivo por la razón de que no interviene en la realización del hecho imponible cuya realización da lugar al tributo.

Para que la Ley imponga a una determinada persona la responsabilidad de una deuda tributaria junto al sujeto pasivo de ésta se precisa la realización de determinado presupuesto jurídico o económico, a cuya realización va ligada la imputación de responsabilidad, es decir, es preciso que, junto al presupuesto o hecho imponible en virtud de cuya realización surge determinado tributo y determinado contribuyente, exista otro presupuesto que origine el nacimiento de una nueva obligación tributaria; es necesaria la concurrencia de dos presupuestos de hecho, el primero para que nazca el tributo cuya deuda tributaria asume el sujeto pasivo en su condición de contribuyente o sustituto, y además otro presupuesto en virtud del cual nace la obligación impuesta por la ley de atribuir la responsabilidad a otra persona. La relación existente entre estos dos presupuestos de hecho es de dependencia del segundo hacia el primero, en el sentido de que no puede existir el presupuesto de naturaleza jurídica o económica

⁸⁷ *Ibidem*, pág. 238/9.

cuya realización origina el nacimiento de la obligación de responder sin la previa existencia del presupuesto que da lugar al tributo cuya deuda es declarada responsabilidad del tercero.

Esta relación de dependencia presupone la existencia anterior de una obligación a cargo del sujeto pasivo. Es necesaria la concurrencia de los dos presupuestos de hecho para que nazcan las dos obligaciones, una a cargo del sujeto pasivo y otra a cargo del responsable. Existen así dos presupuestos fácticos que determinan el nacimiento de dos obligaciones tributarias: la obligación tributaria principal (que corresponde a los sujetos pasivos o deudores principales) y la accesoria (la del responsable).⁸⁸

El surgimiento de esta solidaridad, que hará responsables a los sujetos mencionados, con su patrimonio, de las obligaciones del contribuyente, requerirá para su configuración que el responsable incurra en un incumplimiento de sus deberes, que esta inobservancia le sea imputable a él por culpa o dolo, y que los contribuyentes no cumplan con la intimación administrativa previa para regularizar su situación fiscal, pudiéndose agregar que los sujetos responsables podrán eximirse de esta responsabilidad personal y solidaria si demuestran que fueron los propios contribuyentes los que los colocaron en la imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales en la forma correcta y oportuna.⁸⁹

Obligación de practicar la determinación de oficio a los responsables como único medio idóneo para hacer valer la responsabilidad solidaria

Con la finalidad de respetar el derecho de defensa de los responsables, nuestra ley de procedimiento fiscal, en el quinto párrafo de su artículo 17, establece claramente que la única posibilidad de hacer valer la responsabilidad solidaria normada en su artículo 8 es a través del procedimiento de determinación de oficio en cabeza de los citados responsables.

El organismo fiscal deberá, en primer lugar, determinar la deuda al contribuyente, sujeto pasivo de derecho, y recién en segundo lugar, también mediante el procedimiento de determinación de oficio de acuerdo a lo normado en

⁸⁸ GARRETA SUCH, José M., **La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades** (Madrid, Marcial Pons, 1996), págs. 255/6.

⁸⁹ DÍAZ SIEIRO, H. y VELJANOVICH, D, **op. cit.**, pág. 169.

el artículo 17 de la Ley 11.683, hacer valer la responsabilidad solidaria en la persona del responsable.

De no cumplirse el procedimiento antes mencionado, no podrá hacerse efectiva la responsabilidad solidaria descripta por el legislador.

Por tal razón, el proceso de determinación de impuestos, debe ser cumplido cuando se pretende hacer efectiva la responsabilidad solidaria, siendo nula la resolución dictada que intimase el impuesto sin el debido proceso.⁹⁰

En virtud de lo afirmado, surge el carácter subjetivo de la solidaridad que prevé esta disposición, y así se ha entendido, previéndose entonces que se deberá llevar a cabo el procedimiento de determinación de oficio para hacer efectiva la responsabilidad solidaria que estamos tratando, como forma de garantizar el debido proceso adjetivo."⁹¹

El propio organismo fiscal, por intermedio del dictamen (DATJ), 3/82 de fecha 8/1/1982, en materia impositiva, y del dictamen (DAL) 24/95 de fecha 26/6/1995, en materia de los recursos de la seguridad social, reconoce la exigencia del procedimiento de determinación de oficio en la persona del responsable por deuda ajena, como cuestión previa al endilgamiento de la responsabilidad solidaria.

Por un lado, en el dictamen 3/82 se determinó que en todos los casos en que pretenda hacerse efectiva la responsabilidad solidaria de que tratan los artículos 6 y 8 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) deberá sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio previsto en el artículo 17 aunque el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible ante el contribuyente.

Y, por otra parte, en el dictamen 24/95 se establece que la Dirección General Impositiva está facultada para realizar, ante el resultado negativo que arroje una intimación cursada al obligado principal, la confección de actas de inspección que determinen e intimen la deuda al contribuyente cuya solidaridad se

⁹⁰ GIULIANI FONROUGE, C., **op. cit.**, pág. 109.

⁹¹ DÍAZ SIEIRO, H. y VELJANOVICH, D., **op. cit.**

pretende invocar pudiendo el responsable por deuda ajena, ejercer su derecho de defensa.

(1) RESPONSABLES POR LOS SUBORDINADOS

La responsabilidad por los actos de sus subordinados se encuentra legislada en el artículo 9 de la Ley 11.683.

Los obligados y responsables mantienen plena y absoluta responsabilidad por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y los gastos consiguientes.⁹²

(2) RESPONSABILIDAD DEL CONSUMIDOR FINAL

En relación con la responsabilidad de los consumidores finales, debemos recurrir al artículo 10 de la Ley de Procedimiento Fiscal.

Los consumidores finales, ya sean de bienes y/o servicios, tienen la obligación de exigir la entrega de la factura o la documentación respaldaría de las operaciones realizadas, teniendo la obligación de exhibirlos a los inspectores del organismo fiscal que pudieran requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento, del local, de la oficina, del recinto o del puesto de ventas donde se hubieran realizado las operaciones.

El incumplimiento de esta obligación, cuando el monto de la operación supere los \$ 10 será sancionado con la multa por infracción a los deberes formales, tipificada en el primer párrafo del artículo 39 de la Ley 11.683, con una graduación de \$ 20 de mínima a \$ 2.500 de máxima.

Para la aplicación de la presente sanción será necesaria la connivencia del consumidor final con el contribuyente, con la finalidad de no emitir la factura o la documentación respaldaría de la operación realizada.

Solamente se podrá aplicar la sanción al consumidor final si, previamente, se ha procedido a sancionar al contribuyente que no ha emitido la factura o el documento equivalente.⁹³

⁹² ARGENTINA, Ley 11.683 de Procedimiento Tributario...op. cit.

⁹³ *Ibidem.*

d) La responsabilidad penal

El principio del derecho penal *societas delinquere non potest* informa que es imposible aplicar a las personas jurídicas penas privativas de libertad, motivo por el cual serán los socios, gerentes o directores de las mismas a quienes se les aplicará la prisión.

El artículo 14 de la Ley 24.769 Penal Tributaria establece que "cuando alguno de los hechos previstos en ésta hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible, inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz".⁹⁴

Según Jarach, "en definitiva serán pasibles de la pena de prisión la o las personas físicas que hubieren intervenido en la actividad delictiva, sean estos socios, directores, gerentes, administradores o mandatarios de la persona de existencia ideal, por lo cual es necesario que sea posible imputarles el delito con fundamento en criterios de culpabilidad. Por lo tanto, no basta con ser socio, director o cualquier clase de persona con injerencia dentro de la sociedad, sino que debe haber participado dolosamente en la conducta delictiva.

"Es decir para que pueda sostenerse que la persona de existencia ideal ha delinquido, deberá comprobarse que alguno de sus directivos ha actuado dolosamente y, por ende, ser sancionado".⁹⁵

e) La personalidad de la responsabilidad

El principio constitucional de personalidad de la pena establece que sólo aquél que hubiere efectuado la conducta punible será pasible de las sanciones establecidas en la norma. Este principio guarda estricta relación con el de culpabilidad, ya que sólo puede ser responsable y por ende sancionado quien

⁹⁴ ARGENTINA, Ley 24.769 Penal Tributaria...op. cit.

⁹⁵ JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario...op. cit.

hubiere cometido la conducta ilícita con algún grado, aunque mínimo, de culpa, rechazándose de ese modo la posibilidad de establecer un sistema sancionador basado en la denominada "responsabilidad objetiva".⁹⁶

El principio de culpabilidad encuentra su fundamento en el derecho al libre desarrollo de la personalidad y la dignidad de la persona, aunque también en los derechos a la seguridad jurídica y a la igualdad y, por supuesto, en el principio de razonabilidad, por lo cual puede predicarse su calidad de principio constitucional del derecho sancionador, y no sólo del derecho penal.

Del principio de culpabilidad se deriva el de personalidad de la pena, es decir, que no puede castigarse a un sujeto por el hecho llevado a cabo por otro. Tampoco puede sancionarse con una pena al autor de un hecho ilícito que no reúna ciertas condiciones psíquicas que le permitan entender los alcances de su accionar, como sucede con los inimputables.⁹⁷

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSN) ha sostenido en innumerables oportunidades la aplicación del principio de personalidad de la pena en materia de sanciones tributarias.

6. Sanciones de las infracciones tributarias

a) Clases de sanciones

Un concepto que se encuentra ligado al de las infracciones tributarias es el de sanciones tributarias, ya que estas últimas representan la punición, el castigo por el ilícito configurado.

Las sanciones contempladas en la Ley 11.683 son de dos clases:

- ❖ Pecuniarias. Comprenden multas fijas y graduables;

⁹⁶ Cfr. Corte Suprema de Justicia de la Nación, "Cosecha Coop. de Seguros Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires s/ demanda contencioso administrativa", Fallos 312:149. En su considerando 7° señala que: "Que la presunción de culpabilidad prevista en dicha norma no debe ser entendida, por ende, como la instauración del principio de la responsabilidad objetiva, vedado por nuestra Constitución en materia penal, sino como un régimen probatorio característico de la figura tributaria que se examina y cuya constitucionalidad, por tal razón, no merece reparos".

⁹⁷ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M., **La clausura en materia tributaria** (Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002), pág. 78.

- ❖ No pecuniarias. Clausura de establecimiento, suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral, secuestro e interdicción.

A las infracciones fiscales se las puede clasificar en infracciones genéricas o agravadas, cuando revistan los caracteres propios del ilícito o cuando medien circunstancias que signifiquen el agravamiento del mismo, respectivamente.⁹⁸ La sanción de multa de los artículos 37, 38, 45, 46 y 48 de la Ley 11.683 es una sanción penal que se encuentra descripta en el Título II- De las Penas- Art. 21 del Código Penal "la multa obligará el reo a pagar las cantidades de dinero que determine la sentencia". El principio penal que rige para la multa es el de Personalidad de la pena, porque solo debe sufrir el que cometió el delito, una disminución de su patrimonio o la privación de la libertad.⁹⁹

(1) INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES FORMALES (LEY 11.683 ARTÍCULO 39)

El Art. 39 expresa: "Serán sancionados con multas de ciento cincuenta pesos (\$ 150) a dos mil quinientos pesos (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios dictados por el poder ejecutivo nacional y por 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. Igual graduación corresponderá cuando se trate de infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3 de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo. Estas multas son acumulables con la del artículo 38 de la misma ley. En los casos que dichos incumplimientos se refieran a regímenes generales de información de terceros establecidos por resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, la multa prevista en el párrafo anterior se graduará entre dos mil quinientos pesos (\$ 2.500) y cuarenta y cinco mil pesos (\$ 45.000).

⁹⁸ CELDEIRO, Ernesto., **Procedimiento tributario. Análisis teórico-práctico de la Ley 11.683.** (Buenos Aires, Errepar, 1996).

⁹⁹ **Ibidem.**

"Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial." ¹⁰⁰

- (2) OMISIÓN DE PRESENTAR DECLARACIÓN JURADA (LEY 11.683 ARTÍCULO 38).
MULTA AUTOMÁTICA.

(a) *Infracciones formales. Sanciones*

El Art. 38 expresa: "Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de \$200 (doscientos pesos), la que se elevará a \$400 (cuatrocientos pesos) si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Las mismas sanciones se aplicarán cuando se omitiere proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del artículo 11. El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse, a opción de la Administración Federal de Ingresos Públicos, con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71. Si dentro del plazo de quince (15) días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo primero de este artículo, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los quince (15) días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70 y siguientes, sirviendo como cabeza del

¹⁰⁰ *Ibíd.*

mismo la notificación indicada precedentemente. Esta es una multa que varía en función del sujeto (persona física o jurídica) sin necesidad de requerimiento previo, cuando existiendo el deber de presentar declaraciones juradas, se omitiere hacerlo dentro de los plazos que establece la ley." ¹⁰¹

(b) Ilícitos formales agravados

Los ilícitos formales significan trabas a la labor de verificación y fiscalización de la AFIP-DGI. Los ilícitos agravados son reprimidos con multas graduables en relación con el impuesto evadido o a través de sanciones no pecuniarias, como ser la clausura de establecimientos, etc.

(c) Ilícitos formales

Los ilícitos formales constituyen incumplimientos de deberes parciales de requisitos formales no esenciales, que no constituyen actos preparatorios de ilícitos materiales defraudatorios. No deberían ser punibles con sanciones no pecuniarias (clausura de establecimientos) porque se produciría una injusta e irrazonable desproporción entre la magnitud del ilícito cometido y la punición aplicable.

(d) Clausuras de establecimientos

La irracionalidad y la falta de proporcionalidad han sido utilizadas como argumentos para fundamentar la inconstitucionalidad de la clausura porque viola las garantías constitucionales, como el derecho de propiedad, de trabajar o de ejercer el comercio. La clausura del Art. 44 (t.o. 1998) reviste carácter represivo, siendo una medida de naturaleza penal. No cabe hablar de juicio en los términos del Art. 18 de la Constitución Nacional como requisito que legitime una condena, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de juicio previo ni esa instancia no ha concluido y la sanción no es resultado de actuaciones producidas dentro de la misma, vulnerando así los Art. 11 y 12 de la Ley 24.765, la garantía constitucional del debido proceso.

Es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en casos concretos que traen a su decisión, comparándolas con el texto de la

¹⁰¹ *Ibíd.*

Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines máximos y fundamentales del poder judicial.¹⁰²

(e) *Clausura preventiva (artículo 35 inciso F)*

Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la AFIP constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el Art. 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un periodo no superior a un año desde que se detecte la anterior.

La disposición de la ley de abastecimiento que limita el recurso de apelación de la sanción de clausura aplicada, haciéndolo meramente devolutivo, choca con la cláusula constitucional que resguarda la defensa en juicio y consagra, la potestad del poder Judicial en la imposición de sanciones.

Si bien en el procedimiento de la acción de amparo no cabe, en principio, cuestionar la constitucionalidad de una norma legal, eso no implica que deba prescindirse de la aplicación de aquellas normas que se encuentran palmariamente en pugna con la Constitución Nacional, sin necesidad de solemnidades ni declaración de inconstitucionalidad alguna.¹⁰³

La opinión doctrinaria está en contra de la clausura preventiva.

(f) *Infracciones materiales*

Son conductas antijurídicas descritas por la normativa legal, en donde existe un perjuicio fiscal. En este tipo de infracciones el contribuyente o responsable, omite el pago del impuesto que constituye un deber material. Son infracciones materiales porque se está frente a una evasión sustancial, la que consiste en la sustracción parcial o total de la materia imponible y resultan castigados con sanciones proporcionales al impuesto evadido. El bien jurídico protegido por este tipo de infracciones son las rentas fiscales siendo necesaria para su configuración la presencia del elemento subjetivo.

¹⁰² *Ibíd.*

¹⁰³ *Ibíd.*

- ❖ Ilícitos culposos Art. 45 *culpa*: el sujeto incurre en el delito por impericia o negligencia.
- ❖ Ilícitos dolosos Art. 46 y 48 *dolo*: la conducta del sujeto activo fue realizada con intención y voluntad de realizar el elemento objetivo del tipo previsto.¹⁰⁴

(g) *Ilícitos por omisión*

La omisión es una transgresión culposa de relaciones jurídico-tributarias sustanciales. Es la omisión de ingresos de gravámenes. La sanción prevista por la ley es una multa que está establecida en el Art. 45 de la Ley 11.683.¹⁰⁵

(h) *Omisión de impuestos. Sanciones*

El Art. 45 expresa: "El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el cien por cien (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales. Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos. La elusión del gravamen que se manifiesta por la utilización de figuras jurídicas más convenientes (no inadecuadas o impropias a la realidad económica subyacente), no constituye infracción."

(i) *Ilícitos materiales dolosos por defraudación*

Se trata de una transgresión dolosa de relaciones jurídico-tributarias sustanciales.

La ley contempla la defraudación, ésta consiste en el no ingreso de retenciones o percepciones practicadas.¹⁰⁶

E Art. 46 expresa: "El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no

¹⁰⁴ **Ibíd.**

¹⁰⁵ **Ibíd.**

¹⁰⁶ **Ibíd.**

correspondan a la realidad, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido." En la definición se destacan tres elementos:

- ❖ Dolo: conducta antijurídica deliberada (elemento de intencionalidad)
- ❖ Maniobra de ocultación: elemento material de la evasión
- ❖ Perjuicio del Estado: es la consumación del daño

(j) *Indicios aplicables a las declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas*

El Art. 47 de la Ley 11.683, presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

- a. Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.
- b. Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
- c. Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.
- d. En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.
- e. Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

(k) *No ingreso de retenciones y/o percepciones practicadas*

El Art. 48 de la Ley 11.683, expresa: "Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo. Este tipo de infracciones pueden ser genéricas, en donde se configura el ilícito por el transcurso del plazo acordado a los agentes para que ingresen el tributo retenido o percibido; también pueden ser agravadas, que están contempladas en la Ley 24.769." ¹⁰⁷

(l) *Reducción de las sanciones*

El Art. 49 de la Ley 11.683, expresa: Si un contribuyente rectificare voluntariamente sus declaraciones juradas antes de corrérsele las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en la infracción del artículo 46, las multas de este último artículo y las del artículo 45 se reducirán a un tercio (1/3) de su mínimo legal. Cuando la pretensión fiscal fuere aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, la multa de los artículos 45 y 46, excepto reincidencia en la comisión de la infracción prevista por este último, se reducirá a dos tercios (2/3) de su mínimo legal. En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos fuese consentida por el interesado la multa que le hubiere sido aplicada a base de los artículos 45 y 46, no mediando la reincidencia a que se refieren los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal. Cuando fueran de aplicación los artículos 45 y 46 y el saldo total de los gravámenes adeudados, previamente actualizados, no excediera de \$506.95 (quinientos seis pesos con 95/100) no se aplicará sanción si el mismo se ingresara voluntariamente o antes de vencer el plazo indicado en el segundo párrafo. En los supuestos de los artículos 38 y 39, el juez administrativo podrá

¹⁰⁷ *Ibíd.*

reducir a su mínimo legal o eximir de sanción, cuando a su juicio la infracción no revistiere gravedad." ¹⁰⁸

b) Características que deberían tener las sanciones de las infracciones tributarias

Es una punición como consecuencia de ilícitos configurados. No siempre para una infracción habrá una correlativa sanción, todo depende de la naturaleza del ilícito y su relevancia.

NATURALEZA JURÍDICA

- ❖ Teoría de la naturaleza indemnizatoria. Considera que las sanciones tienen por objeto reparar, compensar o resarcir un perjuicio derivado del incumplimiento de una preceptiva tributaria.
- ❖ Teoría de naturaleza penal. Las sanciones poseen carácter penal. Su naturaleza es represiva, sancionatoria, busca un modo ejemplar de herir al infractor en su patrimonio o en su persona.
- ❖ Teoría de naturaleza mixta. Es un concepto intermedio entre las teorías anteriores. Se presenta cuando en un ordenamiento tributario se prevén sanciones de naturaleza indemnizatoria y penal.
- ❖ Teoría de las sanciones convencionales. Su fundamentación debe buscarse en la autonomía de la voluntad, tema relativo a la teoría general del acto jurídico, en la medida que constituye en eje de discusión primordial de la teoría general del contrato.

El Art. 1.197 del Código Civil dispone que "las convenciones hechas en los contratos forman para las partes una regla a la que deben someterse como a la ley misma". ¹⁰⁹

¹⁰⁸ **Ibíd.**

¹⁰⁹ FONTÁN BALESTRA, Carlos, **Tratado de Derecho Penal**, tomo II (Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1970), págs. 367/371.

c) Procedimientos para la aplicación de sanciones

(1) A NIVEL NACIONAL: LEY 11.683 DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL (T.O. 1998 Y MODIFICACIONES)

El Fisco, para aplicar cualquiera de las multas establecidas en la Ley 11.683 debe recurrir al procedimiento de instrucción de sumario.

El régimen sumarial para los artículos 38, 39, 45, 46 y 48, es el que establecen los artículos 70 y 71.

El procedimiento se realiza una vez verificado el hecho susceptible de sanción por parte de la AFIP, se instruye sumario mediante resolución emanada de Juez Administrativo.

Esta resolución deberá ser notificada al contribuyente a quien se le otorga un plazo de 15 días para defenderse, que pueden prorrogarse por 15 días más.

Vencido este plazo, el procedimiento se regirá conforme lo que establece el artículo 17 y siguientes para la determinación de oficio.

Si el contribuyente ofreció pruebas, aquel debe resolver aceptarla o no. Si la acepta, debe otorgar un plazo para producir la prueba, normalmente son 30 días, prorrogables por otro lapso igual.

El juez administrativo al recibir todas las pruebas, en función de la evaluación que haga de las mismas, debe dictaminar y emitir resolución.

Es esta resolución la que concluye el sumario y aplica la sanción.

Lo que se pretende con la existencia del procedimiento sumarial es asegurar los derechos de los contribuyentes y responsables, armando un expediente en donde se demuestre fehacientemente cual es la infracción que prima facie recae sobre la conducta del contribuyente; y permitiéndole a este último efectuar descargos y aportar pruebas a su favor.¹¹⁰

Anteriormente se analizaron en detalle las sanciones e infracciones tributarias en el orden Nacional; a continuación se desarrollará el tema a nivel Provincial según el código fiscal de la provincia de Mendoza.

¹¹⁰ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **LPT e IG 6/2007** (Buenos Aires, BO, 2007), Art.70 y ss.

(2) EN LA PROVINCIA DE MENDOZA: CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE MENDOZA.

El Artículo 56 del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza expresa: "Los infractores a los deberes formales y obligaciones de hacer o no hacer, establecidos en este Código u otras leyes especiales, sus decretos reglamentarios y disposiciones administrativas de la Dirección, tendientes a requerir la cooperación de los contribuyentes, responsables o terceros en las tareas de determinación, verificación, recaudación, fiscalización y registración de las obligaciones impositivas, sin perjuicios de otras sanciones que pudieren corresponderle, serán reprimidos con una multa de hasta pesos quince mil (\$ 15.000) por infracción, excepto cuando se refiera a los hechos u omisiones enunciados en el Art. 313, los cuales serán sancionados según lo dispone el Art. 314."

El Artículo 57 expresa: "Constituirá omisión y será reprimida con multa graduable desde un diez por ciento (10%) hasta un cien por ciento (100%) del monto del débito tributario, determinado según el artículo 28 del Código Fiscal, omitido a la fecha de inicio de la acción administrativa, el incumplimiento culposo total o parcial de las obligaciones fiscales.

"No será pasible de ninguna sanción, quien deje de cumplir total o parcialmente una obligación fiscal por error excusable en la aplicación al caso concreto de las normas de este Código, de las leyes fiscales especiales, sus decretos reglamentarios y disposiciones de la Dirección General de Rentas. A tal efecto, sólo podrá alegarse que existe error excusable, cuando en el caso concreto se reúnan las siguientes condiciones:

- a. "Complejidad del negocio jurídico;
- b. "Que esa complejidad suscite dudas interpretativas sobre su tratamiento fiscal;
- c. "Que el contribuyente haya observado, en el caso particular una conducta fiscal satisfactoria."

"La excusabilidad del error será declarada en cada caso particular por dicha repartición mediante resolución fundada."

El Artículo 58 expresa: "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multa desde el veinte por ciento (20%) hasta el doscientos por ciento (200 %) del débito tributario total o parcialmente evadido a la fecha de inicio de la acción administrativa, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes.

- a. "Los contribuyentes, responsables o terceros, que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o en general, cualquier maniobra dolosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos o a otros sujetos.
- b. "Los agentes de retención, recaudación y/o percepción que mantengan en su poder impuestos retenidos, recaudados y/o percibidos después de haber vencido los plazos en que debieron abonarlos al fisco, salvo que prueben la imposibilidad de ingresarlos por fuerza mayor o disposición judicial o administrativa.
- c. "Los entes recaudadores por los importes recaudados y no ingresados en término, serán pasibles de la sanción calculada sobre dichos importes."

El Artículo 59 expresa: "Sin que la presente enumeración pueda considerarse taxativa, se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se configure cualquiera de las siguientes circunstancias u otras análogas:

- a. "Medie grave contradicción entre los libros, documentos y/o demás antecedentes con los datos que surjan de las declaraciones juradas y de la base imponible denunciada.
- b. "Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la base imponible
- c. "Manifiesta disconformidad entre las normas legales y reglamentarias aplicables al caso y la aplicación que de las mismas hagan los contribuyentes y responsables cuya incidencia se exteriorice en la inexactitud de las declaraciones juradas, de los elementos documentales que deban servirles de base o de los importes ingresados

- d. "No llevar o exhibir libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.
- e. "Utilizar o hacer valer formas y estructuras jurídicas o bien sistemas operativos o documentales inadecuados o impropio de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.
- f. "Reincidir en infracciones legales, aun cuando en la primera ocasión se le hubiere configurado como error excusable."

El Artículo 60 expresa: "La infracción formal contemplada en el Artículo 56 quedará configurada por el mero vencimiento de los plazos. Constatados los hechos por parte de la Dirección General de Rentas, se aplicarán las sanciones correspondientes sin necesidad de acción administrativa previa, de acuerdo con la graduación que mediante Resolución General fije dicha Dirección.

"Las multas contempladas en los artículos 57 y 58 se aplicarán mediante resolución de la Dirección o del funcionario en quien se delegue esa facultad de acuerdo con la graduación que mediante resolución general fije la Dirección, excepto para los Agentes de Retención y Percepción las que serán aplicadas en forma automática."

El Artículo 61 expresa: "Los responsables del pago del Impuesto de Sellos que no lo efectúen dentro de los plazos establecidos por el artículo 241 del presente Código, inclusive los casos en que el impuesto se abone por declaración jurada o lo hicieren por una cantidad menor de la que corresponda, abonarán sin necesidad de acción administrativa previa, además del capital y de los intereses resarcitorios correspondientes, una multa graduable de la siguiente forma:

- 1) "Cuando el impuesto sea abonado espontáneamente:
 - a) Dentro del mes, contado a partir del día de vencimiento de pago del impuesto, diez por ciento (10 %) del débito tributario total correspondiente;

- b) Pasado el mes y hasta tres (3) meses, contados a partir del día de vencimiento de pago del impuesto, veinticinco por ciento (25) del débito tributario total correspondiente;
 - c) Pasado los tres (3) meses de retardo, contados a partir del día de vencimiento de pago del impuesto, cincuenta por ciento (50 %) del débito tributario total.
- 2) "Cuando el pago del impuesto no se efectúe espontáneamente corresponderá el duplo de la sanción prevista por el inciso a. A los fines de este artículo se considerará como mes el tiempo transcurrido entre el día de vencimiento de la obligación y el mismo día del mes siguiente inclusive.

"No se considerará pago espontáneo cuando el mismo se haya efectuado como consecuencia de la acción administrativa de la Dirección General de Rentas u otros organismos oficiales. Igual sanción se aplicará a los que no abonen las tasas retributivas de servicios previstas en la Ley Impositiva o en Leyes Especiales de acuerdo con los plazos establecidos por los artículos 292 del presente Código o en la Ley Especial que se dicte al efecto.

"Las presentes sanciones excluyen a las establecidas en los arts. 57 y 58 del Código Fiscal."

El Artículo 62 expresa: "Habrá reincidencia siempre que el sancionado por resolución administrativa firme cometiere una nueva infracción del mismo tipo y tributo, aunque hubiere sido condonada, dentro de un período de tres (3) años. Lo establecido en el párrafo anterior no comprende a los tributos mencionados en el artículo 61."

El Artículo 56 expresa: "Las resoluciones que apliquen multas o que declaren la inexistencia de las infracciones presuntas, deberán ser notificadas a los interesados.

"Las multas aplicadas deberán ser satisfechas por los responsables dentro de los quince (15) días de quedar firme la resolución respectiva."

El Artículo 56 expresa: "Se aplicará la misma sanción que al responsable principal, sin perjuicio de la graduación que corresponda:

- a. "A los coautores, cómplices o encubridores, considerándose como tales a los que financien, instiguen o colaboren de cualquier manera con el autor para la realización del acto punible, según sea el caso
- b. "A los directores, gerentes, administradores, representantes o mandatarios de entidades de hecho o de derecho y de personas físicas, cuando hubiesen actuado con dolo
- c. "A los terceros que, aunque no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten o silencien una infracción."

El Artículo 65 expresa: "Los funcionarios o profesionales que participen en las infracciones previstas en el presente Código, en cualquiera de las formas indicadas en el artículo 64, serán pasibles de las sanciones allí mencionadas, sin perjuicio de las que le correspondan por el ejercicio de su cargo o profesión.

"La resolución de la Dirección General de Rentas deberá ser comunicada al organismo que ejerza el contralor de la respectiva actividad."

El Artículo 66 expresa: "Cuando el infractor no sea una persona física, las sanciones se aplicarán al ente de hecho o de derecho responsable, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 64."

El Artículo 67 expresa: "Es agravante especial la circunstancia de que la infracción se cometa con la participación del funcionario o magistrado que, por razón de su cargo, intervenga o deba intervenir en los hechos constitutivos de la infracción."

El Artículo 68 expresa: "La responsabilidad por las sanciones aplicadas a los responsables y terceros enunciados en el presente Capítulo es solidaria con la del obligado principal y se hará extensiva a todas las costas y gastos causídicos."

El Artículo 69 expresa: "La muerte del infractor no extingue la responsabilidad pecuniaria de sus sucesores universales o legatarios y de los demás responsables, excepto en los casos de multas aplicadas por infracciones a deberes formales."

El Artículo 70 expresa: "Los contribuyentes y demás responsables de los impuestos y contribuciones previstas por este Código y Leyes especiales, que regularicen espontáneamente su situación no serán pasibles de las sanciones

establecidas en los Art. 56, 57 y 58. Esta disposición no se aplicará a los agentes de retención y percepción respecto al Impuesto retenido y/o percibido. No se considerará pago espontáneo cuando el mismo se haya realizado como consecuencia de acción administrativa de la Dirección General de Rentas u otros organismos oficiales."

El Artículo 71 expresa: "El Poder Ejecutivo podrá suspender total o parcialmente el beneficio previsto en el artículo anterior cuando lo estime conveniente."

El Artículo 72 expresa: "Los que expidieren sin autorización estampillas, serán sancionados con multa de pesos cuatrocientos (\$ 400) por la primera vez y de pesos dos mil cuatrocientos (\$ 2.400) por cada reincidencia."

El Artículo 73 expresa: "El funcionario que violando en forma maliciosa o negligente los deberes a su cargo, provoque un daño económico al fisco, contribuyentes o terceros y que por igual conducta divulgue hechos o documentos que conozca por razón de su cargo, será sancionado con multa de pesos seiscientos sesenta (\$ 660), sin perjuicio de su responsabilidad civil, penal y administrativa prevista en las leyes pertinentes." ¹¹¹

¹¹¹ MENDOZA, **Ley 4.362 Código Fiscal** (Mendoza, BO, 1979).

Conclusiones

En conclusión se puede manifestar que a lo largo de los últimos años, la Administración Tributaria fue perfeccionando el sistema mediante el cual controla la tributación. Este tipo de perfeccionamiento se llevo a cabo gracias al avance tecnológico y la evolución de la legislación tributaria que permite realizar un trabajo mucho más eficiente y preciso y, de esta manera, resguardar los intereses del fisco y lograr un eficaz ejercicio de las funciones de control y de fiscalización por parte del organismo fiscal, evitando maniobras dolosas.

Si bien una de las formas mas efectivas para lograr una mayor recaudación y un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias, es sancionar la acción indebida o la omisión mediante una multa, clausura o restricción de la libertad, entre otras; la finalidad de este trabajo como **responsabilidad social** es concientizar, desde el lugar como asesores impositivos, a los contribuyentes a adquirir una conducta tributaria responsable induciendo al cumplimiento voluntario y espontaneo de los requerimientos de la legislación a fin de evitar las consecuencias del incumplimiento tributario.

Bibliografía

- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, **LPT e IG 6/2007** (Buenos Aires, BO, 2007).
- ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M., **La clausura en materia tributaria** (Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002).
- ALVAREZ GENDIN, S., **Manual de Derecho Administrativo** (Zaragoza, Egido, 1941).
- AMARO GÓMEZ, Richard Leonardo, **El Principio de legalidad en el Derecho Tributario** en <http://tributoimposicin.blogspot.com.ar/> [marzo/2012].
- ANTEQUERA, Germán y FLORENSA, Marcelo, **Determinantes de la Moral Tributaria en la Provincia de Buenos Aires**, en *Serie Anales de la Asociación de Economía Política* (Noviembre 2008).
- ARGENTINA, **Ley 11.683 de Procedimiento Tributario** (Buenos Aires, BO, 2003).
- ARGENTINA, **Ley 24.769 Penal Tributaria** (Argentina, BO, 1997).
- BIELSA, Rafael, **Estudios de derecho público**, 1ª edición, tomo II (Buenos Aires, Depalma, 1951).
- CELDEIRO, Ernesto, **Procedimiento tributario. Análisis teórico-práctico de la Ley 11.683** (Buenos Aires, Errepar, 1996).
- CORTI ARISTIDES, Horacio M., **Sanciones civiles y penales aplicables en materia tributaria**, en *Derecho Tributario*, t. I (Buenos Aires, Errepar, 1998).
- COTOM ORELLANA, Hugo Waldemar, **La poca defensa con que cuenta el pequeño contribuyente ante las sanciones tributarias por su precaria condición económica**, en http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_9109.pdf [Abr/12].
- DÉCIMO NOVENAS JORNADAS LATINO AMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, **Informe del Relator General: Criminalización de las infracciones tributarias** (Lisboa, 1998).
- DÍAZ SIEIRO, Horacio y VELJANOVICH, Rodolfo, **Procedimiento tributario Ley 11.683** (Buenos Aires, Macchi, 1993).
- FONTAN BALESTRA, Carlos, **Tratado de Derecho Penal Parte Especial**, 3ª edición actualizada, tomo VII (Buenos Aires, Lexis Nexis - Abeledo Perrot, 2004).
- GAGGERO, J. y GÓMEZ SABAINI, J.C., **El sistema tributario federal. Diagnóstico y propuestas**, tomo II (Valencia, Mimeo, 1999).
- GAGGERO, Jorge, **La reforma tributaria : ¿Llegará otra vez tarde en Argentina?**, en http://www.caritas.org.ar/download/foro_debate/jorge_gaggero_cuestion_trib.pdf [May/12].
- GALLI, Carlos A. y SAROBE, Julia S., **Régimen Penal Tributario y Previsional**, tomo I (Buenos Aires, Errepar, 1989).
- GARCIA BELSUNCE, Horacio [y otros], **Estudios de derecho constitucional tributario** (Buenos Aires, Depalma, 1994).
- GARCIA BELSUNCE, Horacio A., **Derecho Tributario Penal** (Buenos Aires, Depalma, 1985). ,
- GARCÍA VIZCAÍNO, C., **Derecho Tributario**, tomo I, Parte General (Buenos Aires, Depalma, 1996).

- GARRETA SUCH, José M., **La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades** (Madrid, Marcial Pons, 1996).
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila, **Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social**, octava edición (Buenos Aires, Dipalma, 2001).
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., **Derecho Financiero** (Buenos Aires, Lexis, 2003).
- GODOY, Norberto J., **Los intereses resarcitorios y la mora culpable en materia tributaria**, en Derecho Fiscal, tomo XLI (Buenos Aires, DF).
- GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos, **Procedimiento Tributario** 5ª edición (Buenos Aires, La Ley, 2008).
- GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos, **Cuadernos de Procedimiento Tributario N° 6. Ilícitos Penales Tributarios**, 2º edición (Buenos Aires, Nueva Técnica, 2002).
- GONZÁLEZ de RECHTER, Beatriz S., **Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales** (I.DT.248.PT.1.q2, 1997).
- JARACH, Dino, **El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo** (Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982).
- JARACH, Dino, **Finanzas Públicas y Derecho Tributario** (Buenos Aires, Haber, 2004).
- JIMÉNEZ DE ASUA, Luis, **Las controversias o faltas** (Buenos Aires, La Ley, 1949).
- JIMÉNEZ, Mónica, **La Economía Informal y el Mercado Laboral en la Argentina: Un Análisis desde la Perspectiva del Trabajo Decente**, Universidad de La Plata - Centro de Estudios Distributivos, Laborales y Sociales (La Plata, marzo 2011), disponible en <http://cedlas.econo.unlp.edu.ar> [Mar/12].
- LITVIN, Cesar, **Enfoques Penales. La determinación del monto del delito en la Ley Penal Tributaria** en Periódico Económico Tributario N° 132 (Civitas, 1992).
- LOMELI CERREZO, Margarita, **Derecho fiscal represivo** (Méjico DF, Porrúa, 2002).
- LONGOBARDI, Mario, **Aspectos generales de derecho para contadores** (Buenos Aires, Errepar, 2007).
- LUQUI, Juan Carlos, **La obligación tributaria** (Buenos Aires, Depalma, 1989).
- MALINVERNI, A., **Principi Di Diritto Penale Tributario** (Roma, Cedam, 1962).
- MARTÍNEZ, Francisco, **Estudios de derecho fiscal** (Buenos Aires, Contabilidad Moderna, 1973).
- MENDOZA, **Ley 4.362 Código Fiscal** (Mendoza, BO, 1979).
- MOSQUERA, Karina, **Los intereses resarcitorios del Art. 37 de la Ley 11.683**, en Impuestos, t. 2000-A (Buenos Aires, LL, 2000).
- SAINZ DE BUJANDA, F., **En torno al concepto y contenido del Derecho Penal Tributari**, vol. V (Buenos Aires, I.E.P., 1967).
- SALIM, José y D'ANGELA, Walter, **Estimación del incumplimiento en el IVA** (Buenos Aires, Administración Federal de Ingresos Públicos, 2005).
- SCHLEMENSON, Aldo, **Estructura Organizativa y Recursos Humanos en la Administración Tributaria** (Madrid, IEF, 1992).
- SENTIS MELENDO, Santiago, **Derecho Procesal Civil** traducción (Buenos Aires, Jurídica, 1970).
- SOLER, Sebastián, **Derecho penal argentino** T. I (Buenos Aires, La Ley, 1945).
- VALENCIA ZEA, A., **Derecho Civil**, tomo I (Bogotá, Temis, 1989).

VILLEGAS, Héctor B., **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario** (Buenos Aires, Depalma, 2003).

VILLEGAS, Héctor, ARGUELLO VELEZ, G y SPILA GARCIA, R., **La evasión Fiscal en la Argentina**, en Revista Derecho Fiscal, T. XXIII (Buenos Aires, s.f.).

VILLEGAS, Héctor, **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario** (Buenos Aires, Depalma, 2001).

WALINE, M., **Traite de droit administratif**, 8ª edición (Paris, Sirey, 1959).

Declaración Jurada Resolución 212/99 – CD

"Las autoras de este trabajo declaran que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no hayan dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta derechos de terceros".

Mendoza, junio de 2012

Jimena Beatriz Annibaldi

Reg. N° 23.642



Ivanna Mariel Piccioni

Reg.N° 23.960

