

21° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 4 al 6 de septiembre de 2019

DIRECTIVAS DE RELATORIA PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS

COMISIÓN N° 2

COMISIÓN N° 2 "INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS".

Relatora: Dra. C.P. y Abog. Alejandra Schneir

1.- INTRODUCCION

Una vez más el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires nos convoca a una nueva edición, la vigésimo primera, del "**Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina**", evento de alto prestigio profesional para todos aquellos vinculados con la problemática tributaria.

En esta oportunidad el tema elegido para que sea tratado por la comisión N° 2 es "Infracciones y sanciones administrativas". Sin dudas un tema siempre vigente y en esta oportunidad con un nuevo enfoque frente a las modificaciones introducidas hacia finales de 2017 por la ley 27.430 de Reforma Tributaria.

Podemos observar a lo largo del tiempo un cambio conceptual en la aceptación del impuesto como tal, siendo las administraciones más eficientes y las legislaciones más proclives a gravar a los que más tienen tratando de excluir a las clases de menores recursos.

El impuesto al resultar un sostén fundamental del Estado y tener una función distributiva de la riqueza, alcanza un grado de legitimación, siendo percibido por la sociedad de un modo positivo. De lo cual la doctrina coincide en la necesidad de un sistema impositivo.

Aceptada la necesidad del impuesto y del tributo en general como instrumento para financiar al Estado y con ello el sostenimiento del bienestar social, resulta necesario el dictado de normas sancionatorias frente a las conductas disvaliosas materiales y/o formales.

Podemos definir a la infracción tributaria como la conducta que transgrede a las normas jurídicas relativas a las obligaciones tributarias sustanciales y formales, y que trae aparejada la imposición de una sanción.

En esta Comisión nos abocaremos al análisis de las infracciones y sanciones administrativas que surgen de las normas vigentes, en especial, luego de la reforma tributaria mencionada precedentemente y de las cuestiones que devienen de su interpretación y aplicación.

2.- TEMAS A CONSIDERAR

A continuación, mencionamos sólo algunos de los tópicos sobre los cuales los autores de trabajo podrán desarrollar sus ponencias y profundizar en su análisis:

2.1- La naturaleza jurídica de las infracciones tributarias.

Un primer tema a considerar, es aquel relativo a la naturaleza jurídica de las infracciones contenidas en la Ley 11683, ya que la adopción de una u otra postura repercutirá en la solución concreta de los casos que pudieran presentarse.

El estudio de la naturaleza de la infracción tributaria permite establecer la base jurídica sobre la cual deben legislarse e incluso interpretarse las normas atinentes a la potestad del Estado, para el dictado de sanciones frente a los incumplimientos tributarios.

La importancia del tema reside en que de ello dependerá la definición de las fuentes legales, en sus vías recursivas y, fundamentalmente, en los principios jurídicos aplicables.

2.2- El bien jurídico protegido

La noción de bien jurídico resulta un concepto indispensable para hacer efectivo el principio de lesividad, que se refiere al imperativo de dictar normas de carácter sancionatorio.

En cuanto a su definición, el bien jurídico ha sido entendido en el marco del derecho penal delictual, como la relación de disponibilidad de un sujeto con un objeto.¹

Siguiendo dicho postulado y en el caso de las infracciones tributarias, el sujeto es el Estado mientras que el objeto, es la posibilidad de que el mismo obtenga recursos que hagan a su normal desenvolvimiento.

Por lo expuesto, una conducta sólo será penalmente reprochable cuando, además de ser típica, afecte el bien jurídico protegido ya sea mediante su puesta en peligro (ilícitos de peligro) o mediante su efectivo daño (ilícitos de daño).

2.3- Los principios penales aplicable al régimen sancionador

Otra cuestión a considerar son los principios penales aplicables al régimen de sanciones tributarias. A modo ejemplificativo podemos enunciar:

2.3.1- Principio de legalidad o tipicidad: Toda sanción debe ser creada por ley del Congreso de la Nación, ya que "*las acciones privadas de los hombres*

¹ ZAFFARONI, Eugenio R.; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal, Parte General*, Buenos Aires, Ediar, 2000, p. 466.

*que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*², por lo expuesto en la Constitución Nacional se puede afirmar entonces que ningún habitante de la Nación puede ser penado sin ley previa emanada del Congreso Nacional.

2.3.2- Principio de prohibición de analogía: El denominado principio de legalidad o tipicidad nos conduce a la expresa prohibición de la analogía, es decir que todas aquellas conductas no enunciadas por el legislador como típico, no pueden ser castigadas aunque tengan similitud con las descriptas como típicas.

2.3.3- Principio de derecho de defensa: Este principio deviene de nuestra Constitución, la cual expresa que *“ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita por autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos*³. De lo expresado por la norma constitucional (en particular en su última parte citada), se puede afirmar que ningún contribuyente puede ser sancionado, sin previamente haber ejercido su derecho de defensa ante un tribunal competente de la Nación.

2.3.4- Principio de no confiscatoriedad: La Constitución Nacional en su artículo 17 protege fundamentalmente el derecho de propiedad, estableciendo que *“La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley”*; refiriéndose más adelante a la confiscación de manera imperativa al establecer que *“la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino.”*

² Artículo 19 de la Constitución Nacional.

³ Artículo 18 de la Constitución Nacional.

Con relación a un régimen sancionador, el tema a esclarecer es determinar si una sanción puede transformarse violatoria del derecho de propiedad, por el hecho de ser confiscatoria.

2.3.5- Principio de proporcionalidad: Para graduar la cuantía de la sanción, debe mantenerse una cierta proporcionalidad entre la infracción cometida y la pena que se impone por la realización de la conducta reprochable, de lo contrario la pena impuesta se tornaría confiscatoria, llegando incluso en ciertos casos extremos a lesionar el derecho constitucional de propiedad.

2.3.6- Principio de Insignificancia o bagatela: A los fines de establecer el legislador si las conductas típicas resultan reprochables, por el conocido principio de insignificancia o bagatela, ciertas infracciones menores deberían ser excluidas de responsabilidad. Es decir que aquellas conductas que si bien tipifican dentro de las establecidas por el legislador como reprochables, al ser poco significativas las mismas no deben ser alcanzadas por la pena, ya que de ser castigadas se corre el riesgo de lesionar el principio antes mencionado de proporcionalidad.

2.3.7- Principio de la personalidad de la pena: Toda norma de tipo sancionatoria requiere de la presencia de una conducta reprochable, tipificada por el legislador. Dicha conducta configura lo que en materia penal se denomina "el elemento objetivo". Asimismo, dicha conducta típica debe ser atribuida por lo menos a título de culpa en cabeza del infractor, lo que se conoce como la imprescindible presencia del "elemento subjetivo". En consecuencia, nadie puede ser sancionado sin la concurrencia de ambos elementos, la conducta en su carácter de elemento objetivo y la intencionalidad (o negligencia) en su carácter de elemento subjetivo; para que la conducta reprochable sea culpable nos debemos encontrar con la presencia del elemento objetivo acompañado por el elemento subjetivo.

2.3.8- Principio de la ley penal más benigna: Este principio surge del propio Código Penal que dice: "si la ley vigente al tiempo de cometerse un delito fuera distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo

intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley.”⁴, lo que significa que toda sanción debe ser respetuosa del principio de ley penal más benigna.

2.3.9- Principio de prohibición de la doble persecución (o non bis in ídem)
No podemos dejar de mencionar otro principio que surge del Código Procesal Penal de la Nación, el cual dice que: “nadie podrá ser juzgado por otros jueces que los designados de acuerdo con la Constitución y competentes según sus leyes reglamentarias....., ni perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho⁵, principio que se conoce como “non bis in ídem”, que no es otra cosa que la expresa prohibición de la doble persecución por un mismo hecho.

2.4.- Las infracciones formales

Las infracciones formales se refieren a aquellas conductas que no obsevan el cumplimiento de las obligaciones formales. Las obligaciones formales son, según la definición de JARACH, “... las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aun las autoridades de aplicación de las normas fiscales por delegación de la ley, impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos”⁶.

La conducta reprimida se refiere al incumplimiento de las obligaciones impositivas formales, es decir aquellas pautas o deberes de acción que rigen el comportamiento del contribuyente frente al Organismo Fiscal.

Asimismo, de acuerdo a lo indicado por la doctrina, se relacionan con los deberes tendientes determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar

⁴ Artículo 2 del Código Penal de la Nación.

⁵ Artículo 1 del Código Procesal Penal de la Nación.

⁶ JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 4ta. Edición, 2013, p. 420.

el cumplimiento que de ella hagan los responsables. Se perfeccionan con la mera posibilidad de lesión y puesta en peligro del bien jurídico protegido⁷.

En materia infraccional rige en plenitud el criterio de culpabilidad que, en su esencia, responde al principio fundamental según el cual sólo puede ser reprimido quien pueda ser reprochado a título de dolo o culpa.

Sin embargo, según lo señala nuestra Corte en el fallo "Wortman", del 08/06/1993, el incumplimiento objetivo del deber formal hace presumir la existencia de culpabilidad, "... comprobada la existencia de los elementos materiales de una infracción a los deberes formales de quienes tienen responsabilidad impositiva, le corresponde a la imputada cargar con la prueba de la inexistencia del elemento subjetivo."⁸

El sistema sancionatorio en materia de infracciones formales busca tutelar en una primera pretensión la actividad administrativa, que se traduce en el accionar del Organismo Recaudador en su rol verificador y fiscalizador, siendo éste el bien jurídico protegido y mediatamente se protege la hacienda pública.

Entendemos que respecto de las infracciones formales hay varios subtemas sujetos a análisis, a modo de ejemplo:

- a) Análisis de los distintos tipos infraccionales: Art 38, artículo s/n a continuación del 38, art 39, primer artículo s/n a continuación del 39 y segundo artículo s/n a continuación del 39.
- b) Conducta requerida para la configuración de cada ilícito infraccional.
- c) Las nuevas sanciones frente a las infracciones formales en materia de operaciones internacionales.
- d) Sobre el procedimiento para aplicar la multa.
- e) Sistema de reducción de las infracciones formales. Atenuantes, y Agravantes. Reincidencia.

⁷ Humberto P. DIEZ, Alberto P. COTO y Fernando J. DIEZ, *El ilícito en la ley de procedimiento tributario nacional – un enfoque integral –*, Errepar, Buenos Aires, 2000, p. 12., p. 7 y ss.

⁸ CSJN, Fallos (316:1313).

- f) Multiplicidad de las sanciones.
- g) Clausura de Establecimientos del art. 40. Tipo penal de la clausura tributaria. Pena principal y accesoria.
- h) Procedimiento de la Clausura. Actas de comprobación. Requisitos para que se aplique la clausura.
- i) Personal no declarado nueva causal de clausura -inciso g) art 40-

2.5- Las infracciones materiales

La Ley Nro. 11.683 de Procedimiento Tributario tiene previsto dos tipos infraccionales básicos en esta materia:

- a) la omisión culposa
- b) la defraudación

Esta clasificación que establece dos grandes géneros, es sin perjuicio de las especies de omisión culposa y defraudación. A modo de ejemplo, en el caso de los agentes de retención, debe diferenciarse la omisión de actuar como tal, prevista en el artículo 45, respecto del agente que practica la retención y no la deposita. Esta última conducta es una defraudación contemplada en el artículo 48 de la ley de rito.

Es dable destacar que ambas figuras son de las llamadas de “resultado”, no siendo suficiente la “tentativa”, lo que implica decir que quedará configurada la infracción si al momento del vencimiento del plazo de pago de la obligación se produce un perjuicio fiscal.

Los ilícitos materiales descritos en los artículos 45 y 46 de la ley procedimental, no se refieren a figuras autónomas, ambas tienen el mismo resultado y utilizan similares medios para llevarlas a cabo. Es necesario para encuadrar la conducta del infractor dentro de uno de los tipos legales, analizar el elemento subjetivo, esto es determinar si ha existido dolo o culpa.

Al respecto, podemos decir que existe conducta culposa cuando al sujeto se le atribuye la omisión de cumplir el acto con el debido cuidado y diligencia, mientras que será una conducta dolosa cuando exista una intención deliberada en el sujeto de evadir el tributo.

Según lo señala destacada doctrina⁹, podemos afirmar que la aplicación del art. 45 se encuentra supeditada a que la acción no esté tipificada por el art. 46. En consecuencia, la definición legal resulta negativa y tiene carácter residual, ya que lo normado por el artículo 45 se limita a los casos en que no existe defraudación o error excusable.

En particular, se acepta que el bien jurídico tutelado en las infracciones materiales es la hacienda pública (en sentido dinámico)¹⁰, concepto que ha sido definido como la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público, también expresado como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado¹¹.

En su configuración necesariamente debe existir la conducta antijurídica descripta por la normativa legal, así como también un efectivo perjuicio fiscal, no resultando suficiente para su configuración la tentativa ni la mera trasgresión, sino la efectiva lesión a la hacienda pública.

2.5.1- La omisión de impuestos

El artículo 45 reformado por la ley 27.430 establece que “será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente”. Podemos decir que la definición legal descripta sanciona a quien omita la realización de los verbos típicos descriptos en la ley (pagar, retener o percibir) oportunamente un impuesto ya sea por la presentación de una declaración jurada inexacta o bien por la omisión de la presentación de la declaración jurada.

La omisión de impuestos se configura a través de conductas culposas. El tipo culposo se manifiesta a través de la violación de un deber de cuidado, el sujeto actuó con imprudencia, negligencia o impericia.

⁹ Gurfinkel de Wendy y Russo, *Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*. Edit. Depalma. pag. 191 y sgtes.

¹⁰ Pablo Greco, Fabricio Lanzillotta y Marcelo Fratantuono, *Infracciones Tributarias*, Errepar, Buenos Aires, 2017, pág. 28.

¹¹ Esta última definición ha sido dada por la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, en el fallo “Amorena, Horacio J. s/recurso de casación”, del 17/11/1995.

El error excusable opera como causal eximente de responsabilidad frente a la sanción por omisión de impuestos, y posee raigambre legal desde la reciente reforma.

El error excusable es la justificación de la conducta del contribuyente frente al hecho que le provocó cometer la infracción en una situación particular donde no existió la intencionalidad de provocar un perjuicio, o sea se debe probar que se actuó de manera razonable y que la consecuencia fue no deseada.

Antes de la reforma tributaria establecida por la ley 27.430, también el error excusable era considerado como una causal exculpatoria, incluso por la Instrucción General 06/2007 (AFIP). Sin embargo, con la modificación del artículo la figura del error excusable ha adquirido mayor preponderancia.

En primer lugar, un gran indicativo es el aumento la pena, la cual ha pasado de tener una graduación del 50% al 100% del tributo percibido a ser penada directamente con multa del 100% del tributo percibido o retenido.

Por otra parte, otro indicio de la relevancia que quiso otorgarle el legislador a esta figura es la introducción de una definición de error excusable. No obstante, la definición otorgada hace referencia al error extrapenal, es decir el relativo a las normas que regulan cada tributo y no sobre el derecho penal, ello dado que no es posible invocar ignorancia o error sobre éste, por lo que este aspecto ha originado nuevos criterios tanto doctrinarios como jurisprudenciales. Es decir, que se tendrán en cuenta, a fin de evaluar el error referido: los elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta.

Analizando la figura del ilícito penal, podemos concluir que la existencia del error, descarta una conducta dolosa. Es decir, que el sujeto que cometió una acción antijurídica, no tuvo la intención de realizar una conducta contraria a la ley. Es por ello que la existencia del error no es compatible con la defraudación del artículo 46 de ley de procedimiento tributario.

No obstante, es menester analizar en qué casos el error permite descartar la existencia de una acción culpable o negligente típica de la omisión de impuestos penada por el artículo 45 de la ley de procedimiento.

2.5.2- La defraudación de impuestos

Entendemos que un sujeto ha incurrido en una conducta dolosa cuando se verifique que su actuación voluntaria ha sido producto de un proceso cognoscitivo y volitivo dirigido a la ejecución de una actitud prohibida. Sin conocimiento no hay dolo. El elemento subjetivo del delito doloso aparece cuando el autor sabía que realizaba una acción delictual y quería realizarla. El dolo presupone que el autor, haya previsto un curso causal y un resultado típico.

El dolo requiere: a) Un aspecto externo: la producción de un resultado, es el aspecto objetivo del tipo legal o tipo objetivo y b) Un aspecto interno: la voluntad de causarlo, es el aspecto subjetivo del tipo legal o tipo subjetivo.

El elemento objetivo, se exterioriza por las presencia de una lesión al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito, esto es por un perjuicio fiscal concreto. Este ilícito es un delito de resultado que exige para su consumación la efectiva producción de la lesión en el patrimonio del Fisco.

En consecuencia, si no llegara a consumarse la infracción mediante la presentación de la declaración jurada engañosa, no existiría sanción alguna.

El aspecto subjetivo se exterioriza en la intención de defraudar al Fisco o en inducirlo a error mediante declaraciones engañosas o a través de ocultaciones maliciosas. Es necesaria la existencia de un engaño o ardid que induzca a error al Organismo Fiscal, no bastando la simple intencionalidad de no ingresar el tributo para configurar la infracción.

Otro tema que merece su análisis crítico es el reencuadre de la sanción de defraudación como omisión de impuestos. En efecto, en diversas ocasiones

el Fisco Nacional comienza un proceso sumarial encuadrando la conducta del contribuyente dentro de las previsiones del artículo 46 (defraudación) y luego en función de los elementos de defensa aportados por el contribuyente al efectuar su descargo, resuelve reencuadrar la sanción aplicando la multa por omisión del art. 45.

Asimismo, no está demás referirse a la imposibilidad de aplicar sanciones a las determinaciones de oficio realizadas sobre base presunta.

La Corte Suprema ha rechazado la posibilidad de utilizar las presunciones normadas en la ley de procedimiento fiscal para determinar la materia imponible, para luego fundar la aplicación de sanciones, ello en virtud del alcance restrictivo con que deben aplicarse las presunciones en el sistema represivo fiscal¹².

Las presunciones del artículo 18 carecen de toda eficacia a la hora de fundar la aplicación de sanciones por defraudación. Se estaría aplicando una presunción de otra presunción, lesionando el principio penal de la responsabilidad subjetiva. La presunción de dolo no puede sustentarse en supuestos determinativos de la materia imponible¹³.

Dentro de las problemáticas actuales que merecen su abordaje, podemos mencionar el caso de la aplicación de las sanciones en las salidas no documentadas.

Conforme al análisis de la evolución doctrinaria y jurisprudencial, fundamentalmente de la establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se puede afirmar que el instituto de las “salidas no documentadas” consiste en la imposición de un gravamen, equiparado en su naturaleza jurídica con cualquier otro impuesto en lo que hace a la forma de determinar

¹² Mazza Generoso y Mazza Alberto, C.S.J.N. 06/04/89.

¹³ “García, Abel José” C.N.C.A.F., Sala III 03/11/11; “Frigorífico Frosinone S.A.”, C.N.C.A.F., Sala V 17/05/2004; “Viacaba, Ricardo” C.N.C.A.F., Sala IV 18/12/2001; “Ortolani Mario” T.F.N. Sala D 29/11/94.

e ingresar, por lo que ante el incumplimiento de pago, se debiera actuar como establece la Ley 11683, ante cualquier otro tributo.

Corresponde determinar si el gravamen por las salidas no documentadas, para el caso de observarse los elementos objetivos y subjetivos de la normativa infraccional prevista en los artículos 45 y 46 de la Ley 11683, resulta perseguible por dicha normativa.

En síntesis, dentro de las infracciones materiales podemos mencionar como cuestiones de análisis posibles de abordar:

- a) Multa por omisión. Diferencias entre ajustes locales y los originados en operaciones internacionales.
- b) Reincidencia. Concepto. Su efecto en la graduación y reducción de sanciones.
- c) Error excusable. Concepto. Su inclusión en el texto legal. Diferencias con el error de hecho.
- d) Multa por Defraudación. Vinculación con la ley penal tributaria. Nuevas causales de presunción de dolo.
- e) Reencuadre de la sanción de defraudación como omisión de impuestos.
- f) Agentes de Retención y Percepción. Situaciones que pueden darse.
- g) Graduación de sanciones. Consideraciones sobre los atenuantes y agravantes.
- h) Ley Penal más benigna. Situaciones de aplicación.
- i) La UVT y sus efectos sobre las sanciones materiales.
- j) Sanciones. Prescripción y su efecto en materia sancionatoria
- k) Las sanciones en las salidas no documentadas.

2.6- Los responsables de las infracciones

Si bien, en principio los contribuyentes son los responsables “naturales” de las penalidades impuestas por las infracciones que ellos cometan y las que cometan sus subordinados (artículo 54, segundo párrafo de la Ley 11683), el artículo 55 prevé que son también imputables los responsables por deuda

ajena definidos en los 5 primeros incisos del artículo 6º, en la medida que les incumba en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas.

Como principio sólo resultan pasibles de las infracciones tributarias aquellos sujetos a los cuales pueda atribuirse subjetivamente la conducta infraccional.

Para la configuración de los ilícitos tributarios, hace falta la verificación de tres elementos:

- Una conducta antijurídica.
- Existencia de perjuicio para el Fisco
- La participación en la comisión del ilícito de un sujeto.

Son pasibles de sanciones tributarias los mencionados en el artículo 5º, a excepción de las sucesiones indivisas, sean o no personas de existencia visible, por las infracciones que ellos mismos cometan o las que le sean imputables por el accionar de sus dependientes:

Ellos son los siguientes:

1. Personas de existencia visible.
2. Personas jurídicas previstas en el Código Civil.
3. Las personas jurídicas no previstas en el Código Civil pero que sean consideradas como sujetos a los fines de las leyes tributarias.

En particular en este tema podríamos examinar:

- a) Responsabilidad de las personas jurídicas.
- b) Responsabilidad por los subordinados.
- c) Sujetos inimputables.
- d) Responsables por deuda ajena.

Respecto a los sujetos no imputables, la ley expresamente exime a ciertos contribuyentes de toda responsabilidad infraccional, en virtud de su carácter subjetivo. La razón radica en que el rol de contribuyentes es otorgado en ciertas ocasiones a sujetos que no reúnen la capacidad necesaria para

atribuirle voluntad o responsabilidad delictiva (sucesiones indivisas, cónyuges cuyos réditos perciba o disponga otro, los incapaces, entre otros)

2.7- Sanciones impropias

Uno de los temas que merece especial atención es el referido a la existencia de determinadas disposiciones cuya aplicación por parte de la Administración Fiscal implica infligir verdaderos castigos, pero que, por no tener reconocimiento formal como sanciones en el ordenamiento tributario nacional, podrían quedar al margen del sistema de garantías que aseguran el derecho de defensa y el debido proceso.

En la doctrina italiana fueron definidas como “sanciones anómalas” a las consecuencias desfavorables de la violación de un precepto, no calificadas y reguladas por el legislador como sanciones. Son institutos que de un modo u otro, más o menos indirectamente, son utilizados por el legislador como instrumentos de reacción hacia un comportamiento no adecuado al precepto.

En la doctrina española se ha caracterizado como sanciones “impropias” o “atípicas” a aumentos de la imposición que se aplican cuando se configuran determinadas situaciones, con lo cual se libera a la Administración de la carga de la prueba de la intención culposa o dolosa. Esas disposiciones han sido calificadas como “fraudes de ley” porque impiden que el sujeto pasivo pueda defenderse de acuerdo con las garantías constitucionales.

Habitualmente la doctrina llama sanciones impropias a las restricciones en el cómputo de diversos conceptos o la incorporación de trabas al libre ejercicio de los derechos de los contribuyentes, mediante normas legales.

Un ejemplo de ello es la deducción especial de la cuarta categoría del impuesto a las ganancias que se encuentra supeditada a que “Art 23... c)... 1... en relación con las rentas y actividad respectiva, (se efectivice) el pago de los aportes que, como trabajadores autónomos, deban realizar

obligatoriamente al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o a la caja de jubilaciones sustitutiva que corresponda...”

En las últimas reformas impositivas se han incorporado varias sanciones impropias que también es necesario tener en cuenta a los fines de analizar cuál es la relación jurídico tributaria actualmente vigente.

2.8- Infracciones y sanciones en materia de seguridad social.

En esta materia correspondería examinar:

- a) Si las infracciones definidas en las Leyes 17.250 y 22.161 y sus respectivas sanciones tutelan adecuadamente el bien jurídico protegido.
- b) El dispar tratamiento a las sanciones previsionales conforme el ordenamiento que las impone, ya sea la ley 11.683 o la ley 17.250.
- c) La superposición de sanciones por una misma infracción, ya sea laborales y/o de la seguridad social, sometiendo a los empleadores a doble juzgamientos quebrantando el principio del “non bis in ídem”.
- d) Incongruencia de continuar aplicando la Resolución N° 655/05 del MTEySS con la última reforma de la Ley 11.683.
- e) Evaluar el escándalo que provoca los pronunciamientos dispares de los distintos fueros que intervienen en la punición de la infracción del art. 40 de la Ley 11.683.

3.- PALABRAS FINALES

Una de las características que siempre ha distinguido al Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina es la independencia de opiniones.

La numeración de los temas planteados, no pretende ser taxativa, sino simplemente enunciativa, pudiendo los autores de trabajos abordar otros tópicos que surjan de su análisis y que tengan trascendencia en el ámbito tributario.

Demás está decir que estamos deseosos de escuchar variadas y fundadas opiniones, sobre los temas planteados, tanto de los señores panelistas como de los señores ponentes.

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, una vez más, abre sus puertas para analizar, estudiar, debatir y concluir con el grado de rigorismo profesional que siempre ha caracterizado los eventos organizados por esta Institución.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 11 de julio de 2019.

Dra. Alejandra Schneir