

LAS SANCIONES

TRIBUTARIAS VIRTUALES

1º PARTE

1. INTRODUCCION

Este trabajo tiene por finalidad pasar revista a una serie de normas, muy numerosas, que sin pertenecer a la especie de las que se consideran técnicamente de tipo sancionatorio, contenidas en las leyes 11.683 y 24.769, se ocupan de establecer consecuencias económicamente gravosas cuando se configuran determinadas conductas ilícitas o contrarias al interés fiscal (1).

Como es bien sabido, el régimen sancionatorio de nuestro sistema tributario nacional, según el enfoque clásico, está localizado en el Capítulo VII del Título I de la Ley 11.683, que se ocupa de los "intereses, ilícitos y sanciones", y en la Ley 24.769, cuyos tres primeros títulos se ocupan de lo que denomina, sucesivamente, "delitos tributarios", "delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social" y "delitos fiscales comunes".

Nos pareció interesante examinar si, al margen de dichos textos legales –incluso fuera del Capítulo VII del Título I de la Ley 11.683 pero dentro de esa misma ley- están contempladas otras figuras que, vistas con una perspectiva más abarcativa que la aportada por la dogmática jurídica, puedan ser asimiladas, ontológicamente al menos, al concepto de "sanción".

Se trata de las múltiples disposiciones que, formando parte de la legislación sustantiva de diversos tributos o integrando ciertas normas procedimentales, al fijar determinadas condiciones para el cómputo de deducciones o utilización de beneficios, o bien estableciendo regímenes diferenciales cuando se configuran situaciones específicas, o por fin, atribuyendo responsabilidad solidaria a los sujetos cuando incurrir en conductas especialmente contempladas, en la realidad de los hechos, están infiriendo verdaderos castigos que tienen un virtual carácter represivo.

No pretendemos con este trabajo, que en todo

caso no pasa de ser un planteo preliminar, otra cosa que instalar la cuestión dentro del debate académico. Ello así porque las implicancias que podrían derivar de una asimilación semejante a la que insinuamos, exceden largamente la posibilidad de plasmarlas dentro de los estrechos límites de su breve extensión, mientras que, por otro lado, requerirían una profundidad de análisis interdisciplinario que excede el marco de la labor nos hemos propuesto.

José Rubén Eidelman se refirió recientemente a este tipo de problemas, planteándolos como cuestiones de constitucionalidad, con respecto a las cuales formuló las siguientes conclusiones (2):

Estamos frente a infracciones que motivan sanciones en forma indirecta sin que se cumplan los requisitos previos de derecho de defensa, juicio previo, etc.

Es una sanción objetiva sin que se haya valorado el elemento subjetivo.

Terminaba citando a Dino Jarach cuando expresó que "en el derecho tributario penal ... se ha verificado ... una tendencia hacia la relevancia cada vez mayor del factor subjetivo dolo o simplemente culpa" (3).

2. LA IMPORTANCIA DEL TEMA

Desde nuestra formación profesional, como contadores públicos, no nos cabe duda que las consecuencias de cada una de las conductas de las que habremos de ocuparnos, representan verdaderos "castigos" por sus efectos, que suelen ser sumamente significativos en términos económicos. Queda por ver, entonces, si esta percepción puede o no ser proyectada, de un modo u otro, al ámbito de la juridicidad.

La importancia de esta proyección está dada por una serie de características que suelen ser propias de estas "sanciones virtuales" tales como su: pura objetividad, por no tomar en consideración los factores de conocimiento y voluntad que pudieron constituir causales de exculpación, atenuación o agravamiento de las consecuencias que derivan de las conductas que las provocan; automaticidad, porque al estar fijadas con un sentido de determinismo legal, no dan posibilidad alguna de decisión en cuanto a su no aplicación o a la graduación de sus efectos.)

ultra-fatalidad, porque a diferencia de las sanciones explícitas, ni siquiera la muerte libera de su

aplicación, con lo cual en ciertas circunstancias pueden inferir castigos más graves que los aplicables a los delitos aberrantes, indefendibilidad, porque su aplicación no está sometida a las formas de sustanciación que son propias de las sanciones explícitas, a través de la cual se permite ejercitar con toda amplitud los derechos derivados de las garantías inherentes al derecho de defensa y al debido proceso.

En la medida en que no son reconocidas como verdaderas sanciones, carecen de otros atributos propios del derecho penal, a saber la posible retroactividad, que nuestro ordenamiento jurídico admite en la legislación tributaria cuando no resultan afectadas otras garantías constitucionales -como la de no confiscatoriedad-, el régimen de ley penal más benigna, que hace aplicable la retroactividad únicamente cuando resulte más favorable al acusado, la no aplicabilidad del principio del non-bis-in-idem.

Por último, debemos agregar que determinadas normas susceptibles de generar "sanciones virtuales" están contenidas en normas reglamentarias y no en la propia ley, con lo cual debe tenerse en cuenta que también podría resultar afectado el principio de legalidad, representada por el aforismo *nulla-pœna-sine-lege* (4).

Precisamente, porque estas características, aplicadas a las normas sancionatorias, repugnan a cualquier ordenamiento jurídico democrático moderno, es que nos proponemos a través de este trabajo, detectar, "inventariar" y revisar el conjunto de las "sanciones virtuales" que se encuentran dispersas a lo largo y a lo ancho de nuestro sistema tributario.

No llegamos tan lejos como otros autores que, lisa y llanamente, las consideran inconstitucionales (5). Entendemos como necesaria y benéfica la actividad punitiva que debe ejercer el Estado en resguardo del orden jurídico. Nosotros nos conformaríamos, por ahora, con abrir las figuras de las que habremos de ocuparnos, a la manera del biólogo que hace la disección de las distintas formas de vida, y las pone bajo el microscopio para estudiarlas, analizándolas cuidadosamente.

Estamos convencidos de la necesidad de la existencia de un sistema sancionatorio en general, y particularmente como complemento indispensable de las normas tributarias sustantivas. No acep-

tamos las posturas que abominan de la "represión" como si se tratara de un concepto intrínsecamente disvalioso, sino que la consideramos el remedio adecuado -en todo caso un "mal necesario"- para combatir lo que sí nos parece sumamente peligroso: el efecto gravemente perturbador del orden social que es la consecuencia de las conductas ilícitas (6).

Sin embargo, nos parece que, así como el sistema tributario debe inevitablemente contemplar las sanciones que corresponde aplicar en los casos de incumplimiento, no puede pasar por alto los principios básicos del derecho penal si se procura su integración armónica al cuadro de disposiciones que tutelan el debido cumplimiento de la ley, porque de otra manera se caería en despropósitos que degradan la calidad de la propia ley como pauta reguladora de los comportamientos individuales y sociales.

Del mismo modo, quisiéramos que los magistrados se atrevan a abrir sus competencias admitiendo la posibilidad de los planteos que se formulen con respecto a las figuras susceptibles de ser consideradas como virtuales sanciones, estudiando sus implicancias en cada caso, para así administrar justicia verdaderamente como corresponde.

Después de todo, reconocer que las normas que tienen un efecto virtualmente sancionatorio son sanciones, no es ni más ni menos que aplicar la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando dijo:

Que es jurisprudencia de esta Corte que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación judicial indagar lo que ellas dicen jurídicamente, y que si bien en esta indagación no cabe prescindir de las palabras, tampoco corresponde atenerse rigurosamente a ellas cuando la interpretación razonable y sistemática así lo requiera.

Lo que importa no es seguir rígidas pautas gramaticales, sino computar el significado jurídico profundo de las leyes, teniendo en cuenta su contexto general y los fines que las informan (7).

3. LA CUESTION SEMANTICA

Previo a introducirnos en los aspectos sustantivos del tema que nos ocupa, permitásenos formular algunas precisiones terminológicas que coadyuven a la mayor claridad de lo que procu-

ramos expresar en el presente trabajo (8).

3.1. EL CONCEPTO DE "SANCION"

Según el Diccionario, el significado de "sanción" en su quinta acepción que es la que nos interesa, es la "pena que la ley establece para el que la infringe". Etimológicamente, proviene del vocable latino *sanctio*, que, deriva a su vez de *sancire*, consagrar (9).

Por su parte "pena", en su primera acepción significa "castigo impuesto al que ha cometido un delito o falta". Etimológicamente, proviene del vocable latino *poena*.

Obviamente, es en el ámbito del derecho, donde el concepto de "sanción" es objeto de estudio, principalmente en el derecho penal, pero también en el aspecto civil.

Desde el punto de vista del derecho penal es la "pena o castigo que la ley prevé para su aplicación a quienes incurran o hayan incurrido en una infracción punible". Desde el punto de vista civil, para Couture es "la consecuencia jurídica desfavorable que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado" (10).

Como puede verse, el concepto de "sanción" no se limita ni está circunscripto al ámbito del derecho penal, donde es sinónimo de "pena", la que se define como "el castigo impuesto por autoridad legítima, especialmente de índole judicial, a quien ha cometido un delito o falta. Mazger dice que en sentido estricto es la imposición de un mal proporcionado al hecho, es decir, una retribución por el mal que ha cometido. Y en sentido auténtico, la pena es la que corresponde, aún en lo que respecta al contenido, al hecho punible cometido, debiendo existir entre la pena y el hecho una equiparación valorativa (equiparación desvalorativa)" (11).

Los actos que son pasibles de sanciones, que genéricamente pueden ser caracterizados como ilícitos, suelen clasificarse en función de diferentes criterios. Uno de ellos, que tiene en cuenta la gravedad del acto, los divide en infracciones, y delitos.

Aún para los primeros, nuestra Corte Suprema les ha atribuido carácter penal, doctrina que fue recogida por el Tribunal Fiscal de la Nación desde los comienzos de su actuación (12).

Otros autores sostienen que las infracciones formales "nada tienen de común con las disposiciones del Código Penal, de modo que para estas penalidades no cabe invocar, por ejemplo, las causas eximentes o atenuantes (13).

A propósito de la sanción tributaria en particular, Villegas incluye dentro de dicho concepto no solamente a las de carácter penal sino a las que procuran el mero resarcimiento. Este autor dice al respecto lo siguiente:

Otorgado al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. Para ello el Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. Estas son las sanciones represivas o penas, como, por ejemplo, las privativas de la libertad.

Sin embargo, no todas las sanciones son penas. Existen sanciones que sólo tienden a la privación de lo ilícitamente obtenido, tratando de restablecer el orden externo existente antes de la violación. Esas sanciones compensadoras no tienen carácter penal sino civil. Tienen ese carácter compensatorio los llamados "recargos e intereses", siempre que sean moderados y que simplemente compensen la pérdida sufrida. Por ejemplo, los intereses moderados semejantes a los vigentes en plazo que estipulan como sanción por mora algunas leyes impositivas.

Existen, por último, otras sanciones que son represivas porque castigan, pero además tienen un fin práctico de tipo resarcitorio. Tales son las sanciones llamadas mixtas, como las multas fiscales.

Las multas fiscales se diferencian de las sanciones meramente compensatorias porque constituyen un "plus" con respecto al restablecimiento de la situación anterior (14).

En otro orden de cosas, referido a lo que hace, específicamente, a la forma estructural de las disposiciones que nos interesan, debemos señalar que suelen disimular sus efectos sancionatorios porque aparecen, muchas veces, revistiendo el carácter de "endonormas" como si integraran el presupuesto de hecho que constituye el "antecedente" de la obligación tributaria, que viene a ser, según esta terminología, el "consecuente" de aquél (15). Nuestra tesis apunta a demostrar el carácter "perinormativo" de las disposiciones que nos preocupan, porque su finalidad es, precisamente, sancionatoria y no atributoria de la capacidad contributiva que presupone la definición del hecho imponible.

3.2. EL CONCEPTO DE "VIRTUAL"

Virtual es un adjetivo que significa, en su primera acepción "que puede producir un efecto; espe-

cialmente en oposición a actual, efectivo o real". Sus otras acepciones no son sustancialmente distintas, ya que de acuerdo con la segunda significa "práctico, en oposición a teórico", según la tercera "implícito, tácito", y según la cuarta y última, en relación con la física, "que tiene existencia aparente y no real". Para el adverbio "virtualmente" el Diccionario da significados "de un modo virtual, "tácitamente, implícitamente" y "casi, a punto de, en la práctica, en la realidad". Etimológicamente, proviene del vocablo latino, virtus, que significa fuerza, virtud (16).

Hemos adoptado la locución "sanción virtual" porque nos parece muy adecuada para transmitir el concepto que queremos expresar, tanto por su significado idiomático como por su origen etimológico. Nos parece, además, que esta locución representa la idea de un modo más gráfico que las denominaciones de "sanción encubierta o impropia" utilizada en la doctrina española, o la de "norma para-sancionatoria" como se la conoce en la doctrina italiana, donde son objeto de profundos estudios a nivel académico.

3.3. LOS CONCEPTOS DE "TRIBUTARIO" Y DE "FISCAL"

A propósito de la cuestión semántica, y porque nos parece que en la redacción de la Ley Penal Tributaria 24.769 se ha restringido erróneamente el alcance del término "tributario" y extendido, también erróneamente, el alcance del término "fiscal, nos parece oportuno formular algunas precisiones al respecto.

Los títulos I y II de dicha ley se refieren sucesivamente a los "delitos tributarios", y a los "delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social". Por su parte, el Título III se ocupa de tipificar tres figuras de delitos específicos vinculados con "obli-

gaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social".

Como puede observarse, para el redactor de la ley, las "obligaciones tributarias" constituye una especie distinta de las "obligaciones por aportes y contribuciones de la seguridad social".

En rigor, ello no es así. Tal como lo enseñan los maestros del Derecho Tributario, el concepto "tributario" abarca a los "impuestos" que constituyen recursos "fiscales" como así también a los "aportes y contribuciones destinados a la seguridad social", a los que se denomina recursos "para-fiscales" (17).

En definitiva, cuando la ley se refiere en su Título I a los "delitos tributarios", en realidad se está ocupando de lo que debe entenderse como "delitos fiscales" o más específicamente "delitos impositivo", mientras que, cuando en su Título III alude a "delitos fiscales" queriendo abarcar al género y no a una de sus especies, debió denominarlos como "delitos tributarios".

En este aspecto debe reconocerse que la Administración Federal de Ingresos Públicos ha puesto más cuidado que el Congreso de la Nación en este aspecto de técnica legislativa al redactar sus normas más recientes. Así por ejemplo, la Resolución General AFIP 27/97 en su primer considerando se refiere a "los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se halla a cargo de la Dirección General Impositiva" dando al término tributo un carácter abarcativo de la totalidad de los recursos que son materia de su competencia, mientras que en el artículo 1º de su parte dispositiva alude a las "deudas por obligaciones impositivas y de los recursos de la Seguridad Social", otorgando a cada uno de los dos conceptos unidos por la conjunción "y", el carácter de especies pertenecientes a aquel género.



SERVICIO DE COBRANZAS

RECUPERO DE CRÉDITOS Y DEUDAS MOROSAS

GESTIONES RÁPIDAS A NIVEL LOCAL Y ZONAL

INFORMES PATRIMONIALES

REGISTROS MOROSOS (B.C.R.A, VERAZ, LOCALES Y COMBINADOS)

REGISTRO DE LA PROPIEDAD (INMUEBLE Y AUTOMOTOR)

GESTIONES Y DILIGENCIAS

JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS EN TODO EL PAÍS.

GASCON 1911 P.A - TELEFAX: 94-1033 (7600) MAR DEL PLATA