

**Título:** Impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Tucumán. Agravación de alícuotas ante incumplimientos

**Autor:** Colombres, Federico J. A.

**Publicado en:** PET 2016 (diciembre-599), 30/12/2016, 1 - LLNOA2017 (mayo), 2

**Cita Online:** AR/DOC/3892/2016

**Sumario:** I. Las normativas de agravamiento de alícuotas.- II. La calificación de los agravamientos de alícuotas previstos en las resoluciones generales 94/14, 16/16 y 59/16, como sanciones encubiertas.- III. La violación del principio de legalidad por las resoluciones reseñadas.- IV. La agravación de alícuotas ante el caso del no inscripto.- V. La violación del principio de tipicidad penal.- VI. Violación del derecho de propiedad.- VII. Violación del principio de razonabilidad.- VIII. Reflexiones adicionales sobre los incumplimientos tasados por la resolución general 59/16.- IX. Conclusiones.

La Dirección General de Rentas de Tucumán (en adelante DGR), por resolución general 80, del año 2003, estableció un régimen de recaudaciones bancarias, consistente en detracciones de las cuentas de los contribuyentes, imputables como pago a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos del titular de la cuenta.

Recientemente, el organismo emitió varias resoluciones sobre alícuotas agravadas en tal régimen, para el caso en el cual el contribuyente incumpla ciertas obligaciones consignadas en cada una de ellas. Esto es: comprobados los incumplimientos referidos en la nueva normativa, la DGR ordena al banco detraer de las cuentas una alícuota mayor a la general, a modo de sanción.

El objeto de estas líneas es revisar tales normativas, que —cabe adelantar— consideramos inconstitucionales.

### **I. Las normativas de agravamiento de alícuotas**

La resolución general 93, emitida por la DGR el 17 de diciembre de 2014, en vigor desde el 1º de enero de 2015, dispuso:

"A los efectos establecidos por el régimen dispuesto por la resolución general 80/03 y sus modificatorias, respecto de los contribuyentes que no acrediten inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos en los términos establecidos por la resolución general. 176/10 y sus modificatorias, al igual que para los que no cumplan con el deber de presentación de declaración jurada del anticipo del gravamen, dentro del plazo establecido para su presentación, cuyo vencimiento opere en el mes calendario inmediato anterior al de la aplicación del citado régimen, les serán de aplicación los siguientes coeficientes:

\* Sujetos locales: 5% ó 7%;

\* Sujetos de Convenio Multilateral, con sede en Tucumán: 2% ó 2,5%;

\* Sujetos de Convenio Multilateral con sede en extraña jurisdicción: 0,09% ó 0,12%.

A su vez, la resolución general 16/2016, de la misma Dirección, emitida el 19 de febrero de 2016, y con vigencia a partir del 1º de marzo del mismo año, incorpora como supuesto de hecho la falta de pago del impuesto declarado, en los siguientes términos:

"Incorporar como segundo y tercer párrafo del artículo 1º de la resolución general 93/14 y sus modificatorias, los siguientes: También resultarán de aplicación los citados coeficientes respecto de aquellos que habiendo presentado declaración jurada en su carácter de contribuyentes y/o agentes de retención y/o percepción del impuesto sobre los ingresos brutos, no hubieran ingresado el pago de la obligación respectiva (impuesto, anticipo, retenciones, percepciones, ingreso mensual anticipado, etc.)".

Es decir: ante el hecho de que el contribuyente no se encuentre inscripto, o incumpla la obligación de presentar en tiempo la declaración jurada mensual del impuesto, o de pagar el saldo declarado en ella, la norma prevé el agravamiento de la alícuota que el banco debe detraer a los contribuyentes en sus cuentas bancarias, en ciertos casos hasta el 7%.

La resolución general 59, en vigor desde el 1º de junio de 2016, introduce nuevos supuestos de hecho que disparan la aplicación de la alícuota de retención agravada, a saber:

(i) quien no cumpla con el deber de presentación de declaración jurada anual del gravamen y/o su respectivo

pago, correspondiente a los períodos fiscales vencidos hasta el penúltimo mes calendario anterior;

(ii) los agentes de percepción y/o retención que no cumplan con el deber de presentación de declaración jurada y/o su respectivo pago, cuyo vencimiento opere en el penúltimo mes calendario anterior;

(iii) quienes se hubieran acogido a planes de facilidades de pago por cualquiera de los tributos recaudados por la D.G.R., y que se encuentren caducos;

(iv) los contribuyentes y/o responsables no localizados en el domicilio fiscal declarado;

(v) los deudores de cualquiera de los tributos recaudados por la D.G.R., ya sean deudas administrativas o judiciales;

(vi) los contribuyentes cuyas declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos, o de sus anticipos, presenten inconsistencias o carezcan de los datos necesarios que permitan conocer el hecho imponible y el monto de la obligación;

(vii) los contribuyentes que computen deducciones no admitidas o conceptos o importes improcedentes;

(viii) quienes hubieran omitido aplicar algún régimen de percepción y/o retención previsto por la normativa vigente, sin la debida justificación;

(ix) los contribuyentes y/o responsables que incumplan total o parcialmente con algún requerimiento.

## **II. La calificación de los agravamientos de alícuotas previstos en las resoluciones generales 94/14, 16/16 y 59/16, como sanciones encubiertas**

Son sanciones encubiertas, según Oklander, múltiples normas que, al formar parte de la legislación sustantiva de diversos tributos, o integrar ciertas disposiciones sobre procedimientos, sin ser calificadas como sanciones ni integrar técnicamente esta categoría, infieren al contribuyente castigos de naturaleza represiva. Como un ejemplo de ellas, podemos mencionar: las normas que castigan el incumplimiento de un requisito formal con la imposibilidad de deducir un gasto (art. 1º, ley 25.345); fijan alícuotas mayores para ciertos contribuyentes que no cumplen con disposiciones legales, o cuando extienden la responsabilidad a un tercero, por el incumplimiento de un contribuyente, disponen la caducidad de un plan de facilidades de pago ante la falta de pago de ciertas cuotas, entre otras [\(1\)](#).

Este tipo de sanciones se caracterizan por [\(2\)](#): (i) su pura objetividad, pues no toman 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; (ii) su automaticidad, porque al estar fijadas con un sentido de determinismo legal, no dan posibilidad alguna para su no aplicación, o para la graduación de sus efectos; (iii) su 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; y iv) su indefendibilidad, porque su aplicación no está sometida a las formas de sustanciación que son propias de las sanciones explícitas, que permiten ejercitar, con toda amplitud, los derechos derivados de las garantías inherentes al derecho de defensa y al debido proceso.

Adicionalmente, en la medida en que no son reconocidas como verdaderas sanciones, carecen de otros atributos propios del derecho penal, a saber: (i) el régimen de ley penal más benigna, que hace aplicable la retroactividad únicamente cuando resulte más favorable al acusado; (ii) el principio del non bis in ídem, pues estas sanciones impropias se aplican independientemente de las multas previstas en los códigos fiscales; (iii) el respeto al principio de legalidad, en tanto están contenidas en normas reglamentarias y no en la propia ley.

Dado que este tipo de sanciones se conciben como separadas del universo de las sanciones legisladas, el reconocimiento de su carácter virtualmente sancionador, como natural consecuencia, abre las puertas a la posibilidad de aplicar a su respecto las garantías constitucionales del imputado, tales como la garantía de defensa y la de control de jurisdiccionalidad, frente a su automaticidad, entre otras.

Descripto sucintamente el concepto de sanción encubierta, y las consecuencias de esta calificación, cabe así calificar a los agravamientos de alícuotas previstos en las resoluciones generales 94/2014, 16/2016 y 59/2016, pues: (i) prevén un incremento de la alícuota de percepciones bancarias que se aplica en forma automática y

objetiva, a cualquier contribuyente que hubiera incurrido en los incumplimientos allí previstos; (ii) sin posibilidad de defensa alguna y sin haberle corrido siquiera vista o traslado a los fines de que alegue y pruebe en su defensa; (iii) sin sustento de una ley en sentido formal; y (iv) en forma superpuesta con las multas previstas en el Código Tributario de la Provincia de Tucumán (en adelante CT) [\(3\)](#)

Como consecuencia de lo expuesto, las referidas sanciones pueden ser tachadas de inconstitucionales por violatorias de las garantías a favor del imputado (art. 18, C.N), del derecho de propiedad, y de los principios de legalidad y razonabilidad.

### III. La violación del principio de legalidad por las resoluciones reseñadas

Entendemos que las resoluciones generales 94/14, 16/16 y 59/16, además, violan el principio de legalidad, por haber dispuesto, mediante una simple resolución general, el agravamiento de la alícuota de recaudación bancaria —en algunos casos la triplica— como consecuencia de lo cual se modifica, encubiertamente, la obligación tributaria prevista por las leyes sustantivas, que es potestad sólo reservada a la ley formal.

La ley —y sólo la ley— puede: a) definir el hecho imponible; b) indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable, del pago del tributo; c) determinar la base imponible; d) fijar la alícuota o el monto del tributo; e) establecer exenciones y reducciones; f) tipificar las infracciones, y establecer las respectivas penalidades [\(4\)](#) (art. 3º, CT).

Tal exigencia no se cumple en la normativa comentada, pues, para empezar, hablamos de simples resoluciones generales que, además, incurren en exceso de reglamentación. El art. 219, cuarto párrafo, del CT, en capítulo relativo al impuesto sobre los ingresos brutos, prevé: "**La autoridad de aplicación podrá establecer una alícuota, coeficiente y/o porcentaje diferencial que no supere cinco veces la alícuota correspondiente a la actividad gravada (...) para las retenciones, percepciones y recaudaciones que deban practicar los agentes correspondientes cuando intervengan en operaciones con los sujetos** indicados en el artículo anterior (contribuyentes y responsables que realicen actividades gravadas) **que no acrediten su inscripción en el citado impuesto en la Provincia**".

Si bien creemos que tal previsión es de dudosa constitucionalidad, por la forma en que está redactada, si la tomamos como válida al solo efecto de este análisis, ella solo confiere a la DGR la posibilidad de establecer una alícuota de recaudación diferencial en los supuestos en que el contribuyente no hubiese acreditado su condición de inscripto en el impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Tucumán.

De tal modo, las resoluciones generales 94/14, 16/16 y 59/16 contienen un claro exceso del ejercicio en las facultades delegadas, toda vez que establecen un incremento de la alícuota más allá del supuesto de hecho previsto por la norma delegante para activar la agravación: la falta de inscripción en el impuesto. En otras palabras, y en principio, el único supuesto de hecho definido por las resoluciones generales para agravar las alícuotas, que cumpliría con la habilitación normativa.

La delegación legislativa constituye un instituto jurídico de carácter excepcional, para cuya validez se exige que verse sobre materias determinadas, con sus bases o criterios previamente señalados, que han de servir de límite al reglamento delegado. Es decir, debe ser siempre expresa, especial, establecida para cada caso y no en forma genérica, a fin de permitir su acotamiento por medio de límites materiales y sujetos a una política legislativa previamente establecida. No se trata, pues, de una facultad que pueda ser ejercida sine die, ni menos aún susceptible de ser mutada cuando discrecionalmente lo estime conveniente el Poder Ejecutivo, porque ello puede implicar un apartamiento de la política legislativa o de las bases de la delegación.

Como necesaria consecuencia de lo hasta aquí expuesto, cabe concluir que devienen insanablemente inconstitucionales las resoluciones generales objeto de estudio por apartarse de la política legislativa tenida en cuenta por el legislador, al delegar, pues en el caso quedó claramente especificado en la ley: imponer una sanción por la omisión de inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos, y no por el mero incumplimiento de una obligación formal, u otros incumplimientos diferentes al previsto por la norma.

A este respecto, resulta oportuno tener presente las tres reglas básicas que deben ser observadas estrictamente para que la delegación no devengue inconstitucional, que, según Bianchi, son: a) que la política legislativa haya

sido delineada en forma clara por el legislador, para evitar la producción de decisiones libradas íntegramente a la discrecionalidad de los órganos administrativos; b) la delegación no puede ser tomada en forma igualitaria para todas las materias, sino que debe existir una gradación en la intensidad, según sea el tipo de facultad delegada; así, todo lo atinente a la delegación en materia tributaria, debe ser restringido a lo indispensable, pues el poder tributario ha sido confiado constitucionalmente al legislador; c) se debe tener en cuenta que la delegación, pese a su difusión, no debe dejar de ser un instituto jurídico de excepción y, por lo tanto, de interpretación restrictiva; entonces, frente a una duda de si es pertinente, o no, se debe estar a la solución negativa [\(5\)](#)

En las resoluciones generales tratadas, no se dan ninguno de los supuestos que permitan avalar la constitucionalidad de la delegación (salvo el caso de los no inscriptos, diremos sólo por ahora), pues el cauce reglamentario ha sido claramente delineado por el legislador al limitar la posibilidad de establecer una alícuota... diferencial... en el impuesto sobre los ingresos brutos, para las... recaudaciones que deban practicar los agentes... cuando intervengan en operaciones con los sujetos... que no acrediten su inscripción en el citado impuesto en la Provincia (art. 219 ).

No rige en el supuesto el axioma de la libertad: el legislador no quiso que la alícuota diferencial pudiera ser establecida para cualquier tipo de infracción y/o en los casos que la D.G.R. lo estimare oportuno, sino sólo en los casos en que se cumpliera la hipótesis descrita por la norma: sujetos no inscriptos en el impuesto sobre los ingresos brutos de Tucumán.

Lo expuesto cobra mayor sentido para los casos de agravamientos por falta de presentación de la declaración jurada, si consideramos que el art. 51 del CT prevé un procedimiento especial de cobro del impuesto en esos casos, a saber:

En los casos de contribuyentes que no presenten declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales y la Autoridad de Aplicación conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar el gravamen en períodos anteriores, los emplazará para que dentro de un término de quince (15) días presenten las declaraciones juradas e ingresen el tributo correspondiente. Si dentro de dicho plazo los responsables no regularizan su situación, la Autoridad de Aplicación, sin otro trámite, podrá requerirles judicialmente el pago, a cuenta del tributo que les corresponda abonar, de una suma equivalente a tantas veces el tributo declarado o determinado respecto a cualquiera de los períodos no prescriptos, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones.

(...)

Igual procedimiento de cobro a cuenta podrá adoptar la Autoridad de Aplicación con respecto a anticipos impagos correspondientes a períodos fiscales vencidos o no vencidos. Para ello deberán tomarse en cuenta los anticipos anteriores correspondientes al mismo período fiscal o a períodos fiscales anteriores.

Es decir, el exceso reglamentario incurrido por el administrador es aún más evidente ante la falta de presentación de la declaración jurada: la ley ha definido la solución específica para que el fisco cobre el impuesto, según una norma presuntiva, que requiere intimación previa acorde con el derecho de defensa del contribuyente, lo cual es omitido en las resoluciones generales.

#### **IV. La agravación de alícuotas ante el caso del no inscripto**

Dijimos en párrafos anteriores, a modo de hipótesis, que el único supuesto de agravamiento de alícuotas previsto en las resoluciones generales, con basamento en la ley de fondo, sería el de los no inscriptos, pues el art. 219, cuarto párrafo, del CT habilita al fisco a agravar las alícuotas de los regímenes de percepciones, retenciones y recaudaciones para esos casos.

Antes de ingresar al debate de su constitucionalidad, cabe reseñar las normas del CT sobre los no inscriptos, a fin de tener un panorama completo al respecto.

En primer término, el art. 105 establece: "En los casos de contribuyentes no inscriptos, cuando exista obligación legal de hacerlo, la autoridad de aplicación podrá intimarlos para que se inscriban y presenten las declaraciones juradas abonando el gravamen correspondiente a las posiciones o períodos fiscales por los cuales no las hubiesen presentado, con más los intereses previstos en el artículo 50 de este Código, o inscribirlos de oficio y

requerir por vía de ejecución fiscal, a cuenta del gravamen que en definitiva les corresponda abonar, el pago de una suma equivalente hasta diez (10) veces el importe mayor del impuesto mínimo mensual fijado por la ley impositiva, para el caso del impuesto sobre los ingresos brutos...".

Por su parte, el art. 219, primera parte, contenido en el capítulo del impuesto sobre los ingresos brutos, establece: "En los casos de iniciación de actividades, deberá solicitarse —con carácter previo— la inscripción como contribuyente, presentando una declaración jurada y abonando el impuesto mínimo que correspondiera a la actividad...".

Es decir, si consideremos la norma del art. 105 como un principio general, por estar contenida en el capítulo de las obligaciones del contribuyente, en la parte general del CT, aparece como intención primera del legislador lograr la inscripción de los contribuyentes, previo a infligirle sanciones por el incumplimiento. Por ello, la ley obliga al fisco a intimar al contribuyente para que se inscriba, o bien, inscribirlo de oficio. Ante el hallazgo de un sujeto que omite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, debe, sin demora alguna, emitir un acto tendiente a regularizar tal situación, sea una intimación, o bien un acto administrativo de inscripción de oficio. Ambas posibilidades se inscriben en el deber del fisco de respetar el principio de juridicidad y el derecho de defensa.

Creemos que el art. 219, cuarto párrafo, esto es, la facultad del fisco de imponer alícuotas agravadas, debe cumplir con el principio general del art. 105: debe estar precedido, al menos, por una intimación previa, de modo que se pueda garantizar el derecho de defensa. Abona esta interpretación lo previsto en el art. 78, último párrafo, del CT, que al legislar sobre la sanción de multa y clausura —entre cuyos supuestos de aplicación se halla la hipótesis de falta de inscripción del contribuyente— dice: "La autoridad de aplicación procederá a reglamentar el trámite a seguir para la aplicación de la presente sanción, debiendo resguardarse debidamente el derecho de defensa del contribuyente".

De lo contrario, aplicar el agravamiento de alícuotas en forma automática, por reglamentos como los aquí estudiados, no sólo viola el principio de legalidad y el derecho de defensa, con la invalidez de tales reglamentos, sino que se expande el efecto de nulidad sobre la norma que les sirve de sustento (art. 219, cuarto párrafo, CT) y la convierte en inconstitucional. Ello así porque al habilitar esta última la aplicación de una sanción, sin derecho de defensa, incurre no sólo en grave inconsistencia con el art. 105 del CT, sino en violación del art. 18 C.N.

En síntesis, decimos: la única lectura de tal art. 219, cuarto párrafo, que resulta armónica con la economía del CT, y con las garantías constitucionales del contribuyente, es la que habilita la agravación de alícuotas previa intimación al contribuyente, a los fines de que pueda ejercer su derecho de defensa.

## **V. La violación del principio de tipicidad penal**

Sin perjuicio de todo lo señalado respecto de la delegación, procede recordar que las resoluciones generales cuestionadas tienen naturaleza sancionatoria e integran el derecho penal especial (6): ello motiva la supletoria aplicación de los principios generales y normas del derecho penal común (7), sobre todo el principio nulla poena sine lege, que impone la exigencia ineludible de que el hecho configurador de la infracción y su consecuente penalidad se encuentren precisados en una ley en sentido formal, esto es, la norma válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones.

Para tal fin, se debe examinar si los supuestos de hecho establecidos por el Director General de Rentas en las resoluciones comentadas, causantes para aplicar los agravamientos de alícuotas, están previstos en una ley en sentido formal, en el caso en el CT, y si en este cuerpo normativo se prevén las sanciones para tales incumplimientos, de modo que podamos considerar que tales resoluciones superan el test de constitucionalidad.

De modo preliminar, se deben enumerar las previsiones sancionatorias contenidas en el CT, a los fines de tener conocimiento general sobre las conductas tipificadas, y las penas previstas para ellas.

Así, y de modo general, el art. 70 dispone: "Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales". A su vez, el art. 75 establece: "Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 78".

A continuación, ingresamos a las sanciones específicas; el art. 78 prevé la sanción de multa y clausura, para

quienes:

1) No entregaren, o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios, en la forma, requisitos y condiciones que establezca la autoridad de aplicación; como tampoco llevaran registros o anotaciones de aquéllas o de sus adquisiciones de bienes o servicios o, si las llevaran, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la citada autoridad de aplicación.

2) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la autoridad de aplicación, cuando estuvieren obligados a hacerlo.

3) Revistiendo el carácter de contribuyentes inscriptos se hallaren morosos en el pago de seis [6] o más anticipos vencidos de uno [1] o más períodos fiscales y en la medida que no cumplieren con la intimación para regularizar su situación fiscal, dentro de los quince (15) días de haber sido notificados.

El art. 82, primer párrafo, penaliza la falta de cumplimiento de deberes formales: "Serán sancionados con multa equivalente al importe de tres [3] a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los infractores a las disposiciones de la presente ley, de leyes tributarias especiales, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las Resoluciones de la Autoridad de Aplicación que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables. Esa sanción corresponderá cuando se trate de infracciones primarias".

El art. 85 del CT dispone sobre la omisión en el pago de impuestos: "El que omitiere el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el veinticinco por ciento (25%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 86 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales".

El art. 86 sanciona la defraudación: "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos [2] a diez (10) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1) Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos; 2) Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco.

De la normativa transcrita se infiere, sin hesitación alguna, que el CT ha previsto que tanto los incumplimientos formales por falta de presentación de declaración jurada, como las omisiones en el pago del impuesto, así como el resto de los incumplimientos definidos en las resoluciones, se encuentran castigados casi de forma exclusiva (a excepción de los arts. 78 y 79, que disponen además penalidades de clausura), mediante la sanción de multa. De tal modo, si la autoridad tributaria decide sancionar estos mismos hechos, tal como lo hace en las resoluciones reseñadas, al asignarle una sanción diferente —como puede ser el agravamiento de alícuotas—, lo que hace es nada más y nada menos que apartarse de la ley formal, con el agravante de que tal apartamiento implica no sólo una violación del principio de legalidad, sino el posicionamiento del contribuyente dentro de un régimen reglamentario que le priva de las garantías otorgadas por la ley, como el derecho de defensa.

En otras palabras, no se puede tolerar que el fisco se sustraiga del cumplimiento de la ley, al crear una normativa propia, de rango inferior, que le facilite la tarea recaudatoria: para ello se vale de la quita de las garantías del contribuyente, provistas por el CT y por la propia Constitución nacional.

A modo de síntesis, el anexo añadido al final de este trabajo ilustra sobre las sanciones previstas en el CT para todos y cada uno de los supuestos previstos por las resoluciones comentadas: de ahí se colige que no se puede aplicar, para dichos incumplimientos, una sanción diferente de la prevista por la ley (CT). Ello fulmina de inconstitucionalidad a esta normativa.

## VI. Violación del derecho de propiedad

En segundo término, estas resoluciones generales incurren en una confiscación ilegítima de los dineros depositados en las cuentas de los contribuyentes, pues al fijar alícuotas de recaudación bancaria mayores a la alícuota del impuesto, se crea una sobretasa que pasa a engrosar el saldo a favor del contribuyente. Se trata de saldos de difícil absorción, pues además del régimen de recaudaciones bancarias, confluyen las retenciones (resolución general 23/02) y las percepciones (resolución general 86/00).

De tal suerte, cada pago que recibe el contribuyente, ya ha sufrido una retención de su pagador, que vuelve a producirse cuando se efectúa el depósito en cuenta bancaria.

La generación premeditada, por parte del fisco, de saldos a favor del contribuyente, que se acumulan, devienen de difícil absorción; se lo obliga a prestar dinero al fisco en forma gratuita, pues los saldos a favor no generan intereses. Además, esa situación se agrava por el hecho de que los certificados de exclusión de percepciones y retenciones tienen un máximo de duración de seis meses (resolución general 98/14). Durante su vigencia pueden resultar un paliativo para la acumulación de saldos a favor, y aun cuando puedan ser renovados, siempre existen demoras en su concesión: ello hace que el contribuyente pueda quedar en descubierto.

En este sentido, cabe traer a colación lo señalado por el doctor Casás en la causa "S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia" (8):

"... las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario" (punto 4, último párrafo de su voto). Lo contrario implica convalidar una recaudación anticipada sin causa jurídica, lo cual no solo perjudica al sujeto calificado en su vida financiera y económica, que podría llevarlo a la ruina a corto plazo..."

## VII. Violación del principio de razonabilidad

Las normas cuestionadas violan también el principio de razonabilidad, pues a los fines de reducir la morosidad eligen el medio más gravoso para el patrimonio del contribuyente, no obstante tener a su disposición otros más adecuados, previstos por el CT, como los intereses y las multas.

A este respecto, un ejemplo planteado como hipótesis basta para ilustrar: un profesional tiene una facturación mensual de \$100.000, que se repite todo el año; debe presentar su declaración jurada e ingresar el impuesto el día 10 del mes siguiente al del vencimiento del período fiscal. La alícuota del impuesto, por la prestación de servicios profesionales, es del 2,5% en Tucumán; la suma a ingresar mensualmente asciende a \$2.500. Por olvido, o por cualesquiera razones justificadas, la declaración jurada es presentada el día 11 del mes siguiente. Como el pago se depositó en la cuenta bancaria del profesional, el banco retuvo el 2,5% en concepto de recaudación a cuenta del impuesto, con lo que no tuvo que desembolsar dinero para pagar la posición mensual. Sin embargo, y dado que la declaración jurada se presentó con un día de demora, el fisco podría abrirle un sumario por omisión del deber formal de presentarla en tiempo, y cobrarle una multa de hasta \$1.500, dado que la sanción prevista para esos casos es de entre una y setenta y cinco veces el impuesto mínimo previsto en la ley 8467 —que es la impositiva— y que a la fecha es de \$20.

Sin embargo, por la resolución general 94/14, por ese día de demora en presentar la declaración jurada, que no ha provocado un perjuicio material al fisco, porque el impuesto ya estaba ingresado vía régimen de recaudaciones bancarias, la DGR ordena al banco a practicar una retención al profesional en los movimientos de su cuenta por el 7%, con lo que al ingresar los \$100.000 que percibe mensualmente, se le retendrán \$7.000, lo que le genera un perjuicio que puede calcularse fácilmente en cinco veces la multa que le podrían haber aplicado por omisión a los deberes formales, y casi tres veces el impuesto ya ingresado mediante recaudaciones bancarias.

El ejemplo se puede emplear para graficar los efectos de la resolución general 16/16, con los mismos hechos anteriores, pero considerando que al profesional no se le ha hecho detracción alguna por recaudaciones bancarias. Así, debía depositar el día 10 el impuesto previamente declarado por \$2.500, lo que finalmente se efectúa el día 11. Como consecuencia de ello, y aplicando las disposiciones previstas por el CT para el ingreso tardío de impuestos, el profesional debería pagar -además del impuesto- la suma de \$25 de interés por el día de demora (si

tenemos en cuenta que el interés mensual que cobra el fisco ronda el 3% mensual), más eventualmente la suma de \$2.500 como máximo en concepto de multa por omisión (según el art. 79 del CT, hasta el 100% del impuesto dejado de pagar), en caso que el fisco le abra un sumario y aplique tal sanción, lo que requeriría adicionalmente el despliegue de actuaciones administrativas.

Por el contrario, y yendo por la vía oblicua que propone la resolución general. 16/16, el fisco, ante el incumplimiento del pago del impuesto mensual, manda la orden al banco de que en el próximo período le retenga en la cuenta del contribuyente la alícuota del 7%, con lo que el próximo mes el fisco obtendrá la suma de \$7.000 mediante retenciones en su cuenta, que serían empleados para pagar el impuesto del mes siguiente por \$2.500, quedando los \$4.500 como saldo a favor del fisco, a modo de castigo por el incumplimiento. Esa suma es claramente muy superior a los \$25 que hubiese percibido por intereses y los \$2500 por multa, si es que se hubiese tomado el trabajo de abrir sumario.

De este modo, el fisco no tiene que liquidar intereses, intimar, determinar, ni abrir sumarios; mecanismos éstos que tienen un procedimiento determinado, donde el contribuyente puede defenderse, y generar así demoras a la administración tributaria para hacerse de dinero. Porque obviamente eso es lo que busca: fuentes de financiamiento gratuitas a costa del contribuyente, dado que los saldos a favor se reintegran sin intereses.

Como variante del ejemplo, podemos considerar que este sujeto profesional se olvida de pagar en tiempo la patente de su automóvil, por \$300, e ingresa el importe tres días tarde. ¿Es razonable que tan ínfimo incumplimiento dispare una sanción tan gravosa como la que prevé la resolución general 59/16 sin incurrir en un exceso de punición?

La respuesta la conocemos todos.

#### **VIII. Reflexiones adicionales sobre los incumplimientos tasados por la resolución general 59/16**

Más allá de considerar inconstitucional el régimen de agravamiento de alícuotas, dispuesto por las resoluciones generales reseñadas, caben algunas consideraciones adicionales sobre los supuestos legislados, para dar cuenta de su notoria sinrazón, y de sus peligrosos alcances.

(i) Quienes se hubieran acogido a planes de facilidades de pago por cualquiera de los tributos recaudados por la D.G.R., y que se encuentren caducos. Sobre este punto, cabe señalar en primer término que el decaimiento del plan de pagos, de acuerdo a la última ley de facilidades de pago N° 8467, produce como único efecto la reasunción por parte del fisco de las facultades de cobro de la deuda ingresada en moratoria. Por tal razón, y dado que este supuesto implica que ante el decaimiento se activan las alícuotas agravadas, nos preguntamos hasta cuando se aplicarían estas alícuotas.... ¿Hasta que la deuda se pague totalmente? ¿Hasta que el deudor ingrese a una nueva moratoria o se reenganche a la anterior y regularice?

(ii) Los contribuyentes y/o responsables no localizados en el domicilio fiscal declarado. Este supuesto parecería referirse al hallazgo del fisco de la actividad del contribuyente en un domicilio distinto del denunciado como domicilio fiscal. Nos preguntamos, y dado que el art. 39 segundo párrafo del CT obliga al fisco a emitir una resolución fundada fijando el domicilio en estos casos, si el agravamiento de la alícuota se aplicará luego de algún tipo de inspección o notificación al contribuyente, o de qué modo.

(iii) Los deudores de cualquiera de los tributos recaudados por la D.G.R., ya sean deudas administrativas o judiciales. Este es quizás uno de los supuestos más peligrosos de la resolución, porque instaura una sanción por el mero hecho de deber, o peor aún, por el solo hecho de estar sospechado de deber, si es que el contribuyente se encuentra bajo procedimiento de determinación. No otra cosa puede inferirse del término "deuda administrativa". Creemos que en el mejor de los supuestos, y de modo de respetar el efecto suspensivo de los recursos previstos contra el acta de deuda, el agravamiento debería aplicarse luego de la firmeza del acto determinativo. Antes de eso no hay deuda administrativa, hay procedimiento determinativo simplemente. Por otra parte, nos preguntamos si ante una deuda judicial, el fisco, además de cobrar los intereses moratorios y punitivos, va a generar durante todo el trámite del juicio un agravamiento de alícuotas, cuando el juicio podría perderse. Y si el juicio se pierde por el fisco ¿se devuelven las recaudaciones agravadas percibidas durante ese lapso?

(iv) Los contribuyentes cuyas declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos, o de sus anticipos,



presenten inconsistencias o carezcan de los datos necesarios que permitan conocer el hecho imponible y el monto de la obligación. Nos preguntamos aquí si el fisco emitirá algún tipo de juicio técnico sobre las inconsistencias que detecte, y las comunicará por escrito, o simplemente se limitará a aplicar la sanción de agravamiento en forma automática. ¿No debería esperarse que lo correcto en ese caso sería que impugne las declaraciones con inconsistencias en forma previa a aplicar sanciones?

(v) Los contribuyentes que computen deducciones no admitidas o conceptos o importes improcedentes. En estos casos, ¿va al menos el fisco intimar de pago como ordena el art. 103 CT, o simplemente va a emitir la orden de agravamiento al banco sin siquiera hacerlo?

(vi) Quienes hubieran omitido aplicar algún régimen de percepción y/o retención previsto por la normativa vigente sin la debida justificación. ¿Deberá el fisco reclamar las percepciones adeudadas y/o abrir el sumario correspondiente antes de aplicar el agravamiento? ¿No debería expedirse al menos antes de aplicar el régimen sobre la "debida justificación"?

(vii) Los contribuyentes y/o responsables que incumplan total o parcialmente con algún requerimiento fiscal. ¿Debe el fisco notificar al contribuyente que en virtud de su falta de contestación va a aplicársele el régimen de agravamiento? En caso de incumplimiento parcial a un requerimiento, ¿no debería el fisco fundar las razones por las cuales considera que el cumplimiento fue parcial?

A modo de resumen de lo expuesto en cada uno de los supuestos analizados, es de preguntarse acerca de la licitud del acto por medio del cual el fisco encuadra a los contribuyentes dentro del régimen de alícuotas agravadas, pues no se trata más que de una simple decisión del administrador que no se exterioriza en un acto administrativo expreso, ni que tiene un proceso reglado para su materialización, ni menos aún para su exclusión. Esto es: el contribuyente no es notificado de los incumplimientos a los que refieren las resoluciones bajo examen, ni menos aún que por tales incumplimientos ha sido incluido bajo el régimen de alícuotas agravadas, así como en el caso de desaparecer el incumplimiento, no existe manera de ser excluido del régimen sino hasta el mes siguiente, pues los padrones se confeccionan mensualmente.

Por tal razón, y porque nos encontramos a una actuación exorbitante de la administración del tipo unilateral y automática, que excluye la publicidad que debe regir los actos de la administración, y priva al administrado del derecho de defensa, creemos que la aplicación de cualquier forma de agravación de alícuotas, debe ser al menos comunicado al particular, cuando no debidamente motivado.

## IX. Conclusiones

1) La agravación de alícuotas dispuesta por las resoluciones generales es una sanción encubierta, pues aun cuando no califiquen como sanciones, ni integren el capítulo del CT reservado para ellas, infieren castigos de naturaleza represiva. Asimismo, se trata de una sanción puramente objetiva y automática, prevista en una norma de jerarquía sublegal, aplicada sin intervención del contribuyente, como para que ejerza su derecho de defensa, y en forma superpuesta con las multas y sanciones previstas en el CT.

2) En razón de haber sido dispuesta por simples resoluciones generales del Director General de Rentas, violan el principio de legalidad, además de incurrir en un exceso reglamentario, pues se apartan del permiso concedido por el art. 219, cuarto párrafo del CT, que habilita al órgano fiscal a aplicar agravamientos de alícuotas solamente para el caso de no inscriptos. En esta dirección, cabe señalar que previo a aplicar la sanción de agravamiento de alícuotas, debe previamente intimarse al contribuyente remiso a inscribirse, o bien inscribirlo de oficio mediante resolución fundada, tal como ordena el art. 105 del CT, de modo de respetar el derecho de defensa y el de legalidad.

3) Las resoluciones generales comentadas violan el principio de tipicidad penal, pues las conductas allí tipificadas ya se encuentran previstas en el CT, donde se dispone la multa como sanción específica para tales inconductas. De tal modo, de aplicarse el agravamiento de alícuotas como sanción encubierta, y activarse también las sanciones previstas en el CT para los casos de incumplimiento, se estaría además castigando dos veces un mismo hecho.

4) Adicionalmente, incurren en un avasallamiento del derecho de propiedad, confiscando ilegítimamente los

dineros depositados en las cuentas de los contribuyentes, pues al fijar alícuotas de recaudación bancaria mayores a la alícuota del impuesto, se crea una sobretasa que pasa a engrosar el saldo a favor del contribuyente, de difícil absorción. De este modo, el fisco obtiene financiamiento gratuito a costa del contribuyente.

5) También violan el principio de razonabilidad, pues a los fines de reducir la morosidad, elige el medio más gravoso para el patrimonio del contribuyente, teniendo a su disposición otros más razonables y previstos por el CT, como los intereses y las multas.

6) A los fines de aplicar la sanción prevista en las resoluciones generales, y sin perjuicio de su notoria inconstitucionalidad, el fisco debería al menos notificar en forma previa y expresa la calificación de la conducta del contribuyente, de modo que éste pueda tomar conocimiento de la sanción, y sanear el incumplimiento, o bien impugnarla.

RESOLUCIÓN GENERAL	SUPUESTO DE HECHO PREVISTO EN LA RESOLUCIÓN PARA ACTIVAR EL AGRAVAMIENTO DE ALÍCUOTAS.	SANCIÓN PREVISTA EN EL CT	MECANISMO PARA EL CUMPLIMIENTO PREVISTO EN EL CT
93/2014	(i) Falta de inscripción en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.	Causal de multa y clausura por omisión de inscripción (art. 78 inc. 3).	El fisco debe intimar a la inscripción o inscribir de oficio (art. 105), y puede establecer agravamientos de alícuotas en los regímenes de retención, percepción y recaudaciones (art. 219, 4 párrafo).
	(ii) Falta de presentación de DDJJ de anticipo del impuesto.	Omisión a los deberes formales (art. 78).	En caso de falta de presentación jurada, el fisco puede exigir el cobro del impuesto en forma presuntiva en base a DDJJ anteriores presentadas, de acuerdo a lo previsto por el art. 51.
16/2016	Falta de pago del impuesto declarado.	Omisión de impuestos (art. 85). Intereses por falta de pago en término (art. 50).	Ejecución fiscal.
59/2016	(iii) Falta de presentación de DDJJ anual del impuesto.	Omisión a los deberes formales (art. 78). No habría omisión de impuestos si se han presentado y pagado las DDJJ por anticipos.	
	(iv) Falta de presentación de DDJJ o su pago por agentes de retención y percepción.	Omisión de impuestos (art. 85). Intereses por falta de pago en término (art. 50).	En caso de falta de presentación de DDJJ, deberá proceder a determinar la deuda de acuerdo al art. 94 y siguientes. En caso de falta de pago, puede iniciar la ejecución fiscal.
	(v) Quienes se hubieran acogido a planes de facilidades de pago por cualquiera de los tributos recaudados por la D.G.R., y que se encuentren caducos.	De acuerdo a los arts. 21, 22 y 23 de la ley de moratoria N° 8467, la caducidad del plan hace caer los beneficios concedidos, y la reasunción de las facultades del fisco para cobrar las deudas de acuerdo a su naturaleza (capital o multas), y según lo previsto por el CT. No existe sanción diferente regulada por la caducidad del plan de pagos, con lo que renacerían las sanciones que se aplicaron a las deudas ingresadas en moratoria de acuerdo al capítulo de sanciones del CT.	El fisco debe reasumir las acciones entabladas para el cobro de la deuda ingresada en moratoria y continuar con los procesos y/o procedimientos sancionatorios oportunamente iniciados.
	(vi) Los contribuyentes y/o responsables no localizados en el domicilio fiscal declarado.	Incumplimiento a los deberes formales (art. 82 cuarto párrafo, incumplimiento a las normas sobre domicilio fiscal).	El fisco deberá fijar el domicilio de acuerdo al art. 39.
	(vii) Los deudores de cualquiera de los tributos recaudados por la D.G.R., ya sean deudas administrativas o judiciales.	Omisión de impuestos (art. 85). Intereses por falta de pago en término (art. 50).	El fisco debe perseguir el cobro de la deuda fiscal a través del procedimiento determinativo del art. 92 y siguientes, y aplicar las sanciones correspondientes. Una vez firme, iniciar la ejecución fiscal.
	(viii) Los contribuyentes cuyas declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos, o de sus anticipos, presenten inconsistencias o carezcan de los datos necesarios que permitan conocer el hecho imponible y el monto de la obligación.	Omisión de impuestos (art. 85). Intereses por falta de pago en término (art. 50).	El fisco debe impugnar las DDJJ a través del procedimiento determinativo del art. 92 y siguientes, y aplicar las sanciones correspondientes. Una vez firme, iniciar la ejecución fiscal.
	(ix) Los contribuyentes que computen deducciones no admitidas o conceptos o importes improcedentes.	Omisión de impuestos (art. 85). Intereses por falta de pago en término (art. 50).	El fisco está exceptuado del procedimiento determinativo en estos casos, y puede recurrir a la simple intimación para cobrar los saldos (art. 103).
	(x) Quienes hubieran omitido aplicar algún régimen de percepción y/o retención previsto por la normativa vigente sin la debida justificación.	Omisión de impuestos (art. 85). intereses por falta de pago en término (art. 50).	El fisco debe recurrir al procedimiento determinativo del art. 92 y siguientes contra los agentes, y aplicar las sanciones correspondientes. Una vez firme, iniciar la ejecución fiscal.
	(xi) Los contribuyentes y/o responsables que incumplan total o parcialmente con algún requerimiento fiscal.	Es una conducta atípica en el CT, puesto que art. 82 cuarto párrafo, sanciona como resistencia a la fiscalización el incumplimiento de al menos dos incumplimientos a requerimientos fiscales). O eventualmente se podría imponer una sanción por incumplimiento de los deberes formales.	

(1) OKLANDER, Juan y Otros. "Las sanciones tributarias virtuales", en XXVII Jornadas Tributarias del C.G.C.E., Mar del Plata, 1997, página 219.

(2) Sobre la caracterización de este tipo de sanciones, así como una revista completa de la doctrina sobre el tema, sugerimos ver LITVAK, José, Sanciones encubiertas en el derecho Tributario, Editorial La Ley, Octubre 2003. Para el desarrollo conceptual de este artículo, nos hemos apoyado en este libro.

(3) El CT, entre sus sanciones, prevé el incumplimiento de los deberes formales en su art. 82, la omisión de

impuesto en el art. 85, la defraudación en el art. 86, etc.

(4) CSJN, Fallos 329:1554. "Que resulta necesario recordar que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones.

(5) ("La delegación legislativa". Teoría de los reglamentos delegados en la Administración Pública, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Bs. As., 1990, pág. 907) - C.S.J. de Tucumán, sentencia 32/2009, 19.II.09.

(6) CSJN, Fallos: 156:100; 184:162; 239:449; 267:457; 287:76; 289:336; 290:202.

(7) CSJN, Fallos: 184:417; 202:293; 235:501; 287:76; 289:336; 290:202.

(8) Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, fallo del 12 de noviembre de 2008.