

SANCIONES ENCUBIERTAS. EL RIESGO FISCAL

Por Juan Manuel Vicente Herrero¹

I) Introducción

La presente ponencia se enmarca dentro del cuarto eje temático propuesto para el XXIII Seminario Internacional Sobre Tributación Local titulado “*Infracciones y sanciones en la normativa fiscal provincial y municipal*”.

La temática que me propongo abordar en el presente trabajo surge de distintas normativas establecidas por las Administraciones Tributarias locales mediante las cuales, a través de una serie de indicadores o parámetros vinculados al respeto de obligaciones fiscales –tanto formales como materiales– categorizan a los contribuyentes encuadrándolos en perfiles o niveles de Riesgo Fiscal.

Si bien existen diferencias notorias entre las distintas jurisdicciones que establecieron este tipo de calificación, lo dicho en el párrafo anterior es un denominador común de todas ellas así como también lo es que, las conductas que la Administración Tributaria tiene en consideración para calificar a los contribuyentes, se encuentran tipificadas en los respectivos Códigos Fiscales como infracciones tributarias.

Asimismo, todas las normativas provinciales que establecen el Riesgo Fiscal coinciden en instaurar esta categorización a los efectos de detectar incumplimientos o planificar estrategias de verificación o fiscalización. No obstante, ello termina generando efectos directos en el patrimonio de los contribuyentes principalmente por la inclusión en los padrones de retención o el aumento de las alícuotas de este sistema.

En efecto, existen jurisdicciones que establecen dichas calificaciones específicamente a los efectos de elevar alícuotas en los sistemas de retención, principalmente del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos;² mientras que otras, por su parte, lo hacen de modo genérico y a los efectos de tomar medidas que aseguren el correcto cobro de todos los tributos que recauda el Fisco local.³ Sin perjuicio de ello, se observa que estas últimas igualmente se sirven de la categorización del Riesgo Fiscal a los mismos efectos, esto es, elevar alícuotas o incluir a los contribuyentes en padrones de sistemas de retención

¹ Abogado por la Universidad de Buenos Aires.

² Tal como sucede con la normativa que regula el tema en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Resolución 52/AGIP/2018) y en la provincia de Buenos Aires (Resolución Normativa N° 32/2016).

³ Tal como sucede con la normativa pampeana que analizaré más adelante y, por ejemplo, la provincia de Corrientes (Resolución 120/2013).

o, incluso, establecer distintas tasas de interés para planes de facilidad de pago como se verá más adelante.

Este tema que ha sido estudiado por calificada doctrina principalmente por una problemática harto conocida, como son los recurrentes saldos a favor de los contribuyentes que se generan tanto por la utilización de los sistemas de retención así como también el incremento de sus alícuotas, abordado principalmente desde el punto de vista del derecho tributario sustantivo y haciendo especial énfasis en su vinculación con el hecho imponible, su razonabilidad, su legalidad, derecho de propiedad, entre otras cuestiones.⁴

Ahora bien, en el presente trabajo me propongo abordar la problemática desde una óptica diferente, analizando la naturaleza jurídica de la normativa bajo la perspectiva del derecho administrativo sancionador y el derecho penal.

Si bien como se mencionó no son pocas las provincias que han establecido este tipo de regulaciones, a los efectos de acotar el campo de estudio tomaré la normativa de la provincia de La Pampa para desarrollar el tema.

II) Normativa provincial

II.a) Riesgo Fiscal

Mediante la Resolución General N° 23/2015 la Dirección General de Rentas de la provincia de La Pampa estableció los distintos perfiles de Riesgo Fiscal para categorizar a los contribuyentes que resultará aplicable respecto a todos los gravámenes que recauda la jurisdicción local y servirá para *“disponer los planes de acciones de fiscalización, verificación y controles que lleva adelante la Dirección General de Rentas, como así también para planificar medios, canales o acciones de cobranza, establecer alícuotas de percepción, retención, pagos a cuenta o porcentajes de no retención/percepción de los contribuyentes o responsables, entre otros”* (artículo 1°).

En este sentido, en el artículo 2° de dicha resolución se fijan cinco categorías de Riesgo Fiscal: 0.- Sin Riesgo Fiscal; 1.- Bajo Riesgo Fiscal; 2.- Medio Riesgo Fiscal; 3.- Alto Riesgo; 4.- Muy Alto Riesgo Fiscal. También, en el artículo siguiente, se establece que dicha categorización es independiente de las acciones sancionatorias que pueda adoptar la Dirección General de Rentas conforme a las prerrogativas del Código Fiscal provincial.

⁴ Al respecto, entre los tantos trabajos que abordaron la situación, puede verse el trabajo del profesor SPISSO, Rodolfo R. *“Tributos provinciales”*, Tomo I, Editorial Mediterránea, Córdoba, Argentina, 2018.

Por último, en lo que aquí interesa, en el artículo 4° se establece que, a los fines de determinar en qué categoría encuadrará cada contribuyente, se considerarán los parámetros detallados en el Anexo I de la Resolución.

Allí se establece que, para encuadrar en la categoría “sin Riesgo Fiscal”, no deberán registrar incumplimientos tributarios formales ni sustanciales; para encuadrar en el perfil de “bajo Riesgo Fiscal” deberán tener incumplimientos, formales o sustanciales, y haber regularizado su situación a la fecha de efectuarse la categorización; serán encuadrados en la categoría “medio Riesgo Fiscal” aquellos que adeude el pago y/o presentación, cuando corresponda, como máximo de tres cuotas, anticipos o liquidaciones.

En la categoría de “alto Riesgo Fiscal” encuadrarán quienes registren, al menos, uno de los siguientes incumplimientos: 1) adeuden como máximo cinco cuotas, anticipos o liquidaciones; 2) adeuden la presentación de, al menos, una declaración jurada anual de Ingresos Brutos; 3) Agentes de recaudación y/o información que adeuden el pago y/o presentación como máximo de dos declaraciones juradas; 4) se adeuden el pago de, al menos, una multa por infracción a los deberes formales, omisión de impuesto o defraudación fiscal; 5) registren al menos un incumplimiento de obligaciones a los deberes formales que establece el Código Fiscal.

Por último, para encuadrar en el perfil de “muy alto Riesgo Fiscal” los contribuyentes o responsables deberán tener al menos uno de los siguientes incumplimientos: 1) no se inscriban en tiempo y forma en los impuestos que recauda la Dirección General; 2) estén incluidos en el Padrón de Contribuyentes Excluidos del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos; 3) adeuden el pago y/o presentación de más de cinco cuotas, anticipos o liquidaciones; 4) siendo agentes de recaudación y/o información adeuden el pago y/o presentación de más de dos declaraciones juradas; 5) cuenten con facilidades de pago caducadas; 6) se les haya librado Boleta de Deuda para el cobro por apremio de sus obligaciones fiscales y; 7) se les efectuara Denuncia Penal Tributaria.

Si bien como se mencionó al principio en su artículo 1° la Resolución General establece que servirá para establecer alícuotas de percepción, retención, pagos a cuenta o porcentajes de no retención/percepción de los contribuyentes o responsables, lo cierto es que en ella no se prevé ninguna de estas cuestiones de manera específica lo cual hace que, en lo inmediato, no genere consecuencias directas en el contribuyente que es categorizado.

II.b) Consecuencias de la categorización en el Riesgo Fiscal

Como se dijo, si bien no generan efectos de manera inmediata, si lo hace de manera mediata. En este apartado me enfocaré en dos normativas puntuales que, utilizando la categorización realizada mediante el sistema del Riesgo Fiscal, generan efectos patrimoniales sobre los contribuyentes: en primer lugar, la inclusión en regímenes de retención y, en segundo lugar, las diferentes tasas de interés para planes de facilidad de pago.

Para hacer referencia a la primera de las consecuencias es necesario, cronológicamente, señalar que mediante la Resolución General N° 27/2004 la Dirección General de Rentas de la provincia de La Pampa estableció el Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCRESB) para el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos que se aplica a aquellos contribuyentes alcanzados por las disposiciones del Convenio Multilateral y que se hace efectivo con relación a los importes que sean acreditados en la cuenta de estos contribuyentes abiertas a su nombre.

Ahora bien, este sistema de recaudación –muy cuestionado por no guardar relación directa con el hecho imponible del impuesto que recauda– tuvo diversas modificaciones e incorporaciones y, a los efectos de este trabajo, es relevante mencionar la que se llevó a cabo mediante la Resolución General 26/2016. Allí se estableció que se haría extensivo el SIRCRESB a aquellos contribuyentes que sean categorizados según la Resolución General N° 23/2015 –resolución que estableció el Riesgo Fiscal– aplicando distintas alícuotas que se incrementan de acuerdo al nivel de cada categoría.

Asimismo, establece un procedimiento para que los contribuyentes puedan solicitar la reducción de la alícuota asignada de acuerdo a lo fijado en el Anexo IV que se incorpora mediante la Resolución General 26/2015 a la Resolución General 27/2004. Sucintamente, para solicitar la reducción de la alícuota asignada al sistema de recaudación del SIRCRESB, se deberán tener totalmente cumplidas las obligaciones formales y sustanciales de los gravámenes que recauda la provincia y, además, cumplir con una serie de pasos para cargar la documentación por un período no menor a seis meses que contenga los cálculos donde se comparen los montos imposables declarados del contribuyente o responsable y las acreditaciones bancarias que generaron la aplicación de las retenciones del SIRCRESB.

Ahora bien, en otro orden de ideas, otra consecuencia que tiene efectos directo sobre el patrimonio del contribuyente es la Disposición 1/16 de la Subsecretaría de Ingresos Públicos mediante la cual se establecieron distintas tasas de interés mensuales para los planes de facilidades de pago establecidos en el Código Fiscal los cuales varían de

acuerdo a la categorización llevada a cabo por la Administración Tributaria de acuerdo a las normas del Riesgo Fiscal.

Corolario de lo hasta aquí expuesto, la provincia observa los incumplimientos de obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes, los categoriza según las disposiciones de la normativa que establece el Riesgo Fiscal y hace extensivo a ellos el sistema del SIRCREB aplicando una alícuota de retención mayor en la medida en que cada categoría aumenta y establece distintas tasas de interés en el caso de acceder a planes de facilidades de pago.

III) Las infracciones tributarias y las sanciones anómalas. El caso del Riesgo Fiscal

Para comenzar es necesario resaltar que, desde hace mucho tiempo existen tres posturas doctrinarias que debaten respecto a la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias. Muy sucintamente se puede mencionar que, por un lado, están quienes adhieren a la teoría administrativista que sostiene que existen diferencias sustanciales entre sanciones y delitos; por otra parte, una postura —encabezada por el maestro Giuliani Fonrouge— que postula que las sanciones fiscales no pertenecen ni al derecho penal común ni al derecho administrativo, sino que constituyen un capítulo dentro del derecho tributario y por lo cual, son independientes de aquellas concepciones. Por último, la tesis penalista, que actualmente recibe el apoyo de un sector mayoritario de la doctrina, reconoce la identidad ontológica entre ambas categorías jurídicas la cual surge en virtud de sendas estructuras represivas o bien por la protección de idénticos bienes jurídicos.

Para esta última tesis, a la cual adhiero, lo fundamental es que tienen plena vigencia las disposiciones generales del Código Penal, sus principios y garantías, así como también aquellos derivados de la Constitución Nacional y los tratados internacionales de derechos humanos. Y esta es, sin dudas, la postura adoptada por nuestro Máximo Tribunal que tempranamente y en forma reiterada se enroló en la tesis penalista siendo numerosos los fallos en los que señaló que las infracciones fiscales tienen indudable sustancia penal.⁵

Ahora bien, en este contexto es dable remarcar que también existen estudios doctrinarios llevados a cabo en el ámbito del derecho tributario que debaten respecto a la existencia de sanciones encubiertas a las cuales se le ha asignado distintos nombres:

⁵ Al respecto pueden observarse los fallos de la CSJN recaídos en “Parafina del Plata” 2/9/68 (fallos 271:297); “Usandizaga Perrone y Juliarena”, 15/10/81, (Fallos: 303:1548); “Lapiduz, Enrique c/ DGI s/ acción de amparo”, 17/6/98 (fallos: 321:1043), entre otros.

anómalas, impropias, atípicas o virtuales. Puede decirse que la característica principal en este tipo de sanciones es que el contribuyente que ha cometido una infracción tributaria, no solo recibe la sanción correspondiente, sino que también es pasible de situaciones desventajosas respecto a quien ha cumplido con aquella/s obligación/es que él infringió.⁶

Estas desventajas pueden agruparse, según De Mita, en dos grandes grupos: a) de carácter procedimental, impidiéndole al transgresor ejercitar determinados medios de tutela o; b) de carácter sustancial, elevando la base imponible del tributo mediante negativas a la aplicación de deducciones o asumiendo hechos susceptibles de imposición elementos que, en otro caso, no lo serían. En este segundo grupo referido a desventajas sustanciales, puede observarse que la determinación del tributo se subordina a la observancia de ciertas obligaciones por parte del contribuyente, lo cual rompe la relación entre el impuesto y su hecho imponible y da lugar a las sanciones impropias que serían concomitantes a las sanciones típicas y se configurarían por situaciones adicionales de desventaja para el contribuyente incumplidor en relación con el diligente.⁷

Existen autores que expresan que el rasgo más común, definitorio y omnicomprensivo de este tipo de sanciones es su aparición camuflada, oculta o no explícita.⁸ También se ha apuntado que constituyen un conjunto de vías de hecho o verdaderos actos administrativos con presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria respecto de los cuales no se les reconoce su carácter de sanción aunque realmente lo sean.⁹

Siguiendo a Oklander, las características más propias de este tipo de sanciones son: a) su pura objetividad, por no tomar en consideración factores de conocimiento y voluntad; b) automaticidad, atento a que no dan posibilidad alguna de decisión en cuanto a su no aplicación o a la graduación de sus efectos; c) ultra-fatalidad, porque a diferencia de las sanciones explícitas, ni siquiera la muerte libera de su aplicación con lo cual puede inferir castigos más graves que los aplicables a delitos más disvalisosos; y d) indefendibilidad, porque su aplicación no está sometida a las formas de sustanciación que son propia de

⁶ LITVAK, José D., SANCHEZ, Analía A. y LITVAK, Erika G., “Sanciones Encubiertas en el Derecho Tributario”, La Ley, año 2003, Buenos Aires.

⁷ DE MITE, Enrico “La legalita tributaria” citado en “El Certificado Fiscal para Contratar: La Configuración de una Sanción Indirecta”, por ALVAREZ ECHAGUE, Juan M. y LUDUEÑA, Gabriel E., disponible en <http://www.aeyasoc.com.ar/publicaciones.php>

⁸ LITVAK: ob. Cit., p. 72.

⁹ LUDUEÑA, Gabriel E., “La sanción de suspensión de la CUIT y las garantías constitucionales”, Práctica y Actualidad Tributaria, Errepar, noviembre de 2020, Tomo XXVII, p. 3.

las sanciones explícitas mediante la cual se permite ejercitar con amplitud los derechos derivados de las garantías de derecho de defensa en juicio y debido proceso.¹⁰

Lo más distintivo, y que me interesa resaltar para el estudio del instituto del Riesgo Fiscal instaurado por las jurisdicciones locales es que, desde el punto de vista formal este tipo de figuras es evidente que no aparecen como sanciones, aunque sí lo son en su esencia. Es por ello que no se encuentran tipificadas ni reconocidas por el ordenamiento como tales y no poseen procedimientos de aplicación e impugnación regulados, pero persiguen una finalidad idéntica a una sanción real a pesar de mostrarse de distinta manera en nuestro ordenamiento tributario.¹¹

Teniendo en cuenta lo anteriormente expresado, es necesario remarcar una vez más que los parámetros o indicadores utilizados por las Administraciones Tributarias locales, en el caso concreto bajo estudio de la Dirección General de Rentas de La Pampa, no son otra cosa que aquellas conductas tipificadas en el Código Fiscal como infracciones a los deberes formales y materiales para las cuales se establecen sanciones.

Puntualmente, el Código Fiscal pampeano regula las infracciones tributarias en el Título Octavo, Capítulo II del Código Fiscal.¹² En su artículo 47 se regulan el incumplimiento a los deberes formales con multas que se fijarán anualmente; también en los artículos 48 y 49 se establecen multas por omisión, en el primero de ellos se sanciona con multas del 10 al 100% del monto de la obligación fiscal omitida el incumplimiento de las obligaciones fiscales y, en el segundo, se multa a los agentes de retención que incumplan con su tarea con multas que se graduaran entre el 30 y el 300% del importe dejado de retener.

En el artículo 51 se estableció la infracción de defraudación fiscal, con multas graduables de entre el 50% y el 500% a aquellos contribuyentes que realicen maniobras tendientes a evadir las obligaciones fiscales. Por último, en el artículo 52 se fijaron una serie de presupuestos según las cuales la Administración fiscal presumirá con el propósito de evadir tributos: 1) contradicción evidente entre los libros; 2) manifiesta disconformidad con los preceptos legales y la aplicación de los mismos que realicen los contribuyentes; 3) declaraciones juradas que tengan datos falsos; 4) omisión de declaración jurada, bienes, actividades u operaciones que constituyan objetos o hechos imponibles; 5) producción de informes y/o comunicaciones falsas a la Dirección de

¹⁰ OKLANDER, Juan, *“Las sanciones Tributarias Virtuales”*, Aplicación Profesional N° 21 de abril de 1998, citado por ACEVEDO, Rodolfo en *“La resistencia a las sanciones impropias”*

¹¹ ALVAREZ ECHAGÜE, Juan M.: ob. Cit.

¹² T.o. 2023 por Decreto 3817/2023

Rentas; 6) llevar dos o más libros contables; 7) contradicción entre la documentación, registraciones contables y balances; 8) adopción de estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas; 9) omitir o adulterar fechas de instrumentos que puedan generar hechos gravados; j) reincidir en infracciones.

Del cotejo entre las acciones y omisiones que tiene en consideración la Administración Tributaria para categorizar a los contribuyentes en el Riesgo Fiscal y las acciones y omisiones tipificadas en el Código Fiscal como infracciones tributarias y merecedoras de sanciones pecuniarias, se observa no solo una identidad de comportamientos, sino que también se observa una misma finalidad: reprimir aquellas conductas que lesionen o pongan en riesgo a la hacienda pública.

Y es que, independientemente de las críticas generalizadas que existen en la doctrina al SIRCREB por su desvinculación con el hecho imponible, en el caso bajo estudio se vislumbra que los indicios de Riesgo Fiscal no resultan idóneos para captar manifestaciones de capacidad contributiva de ninguno de los hechos imponibles que recauda la jurisdicción. Nuestro Máximo Tribunal tiene dicho que la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva; por ello, requieren un uso inteligente, concreto y racional.¹³

Resulta evidente, entonces, que el mayor o menor grado de cumplimiento de los deberes formales y materiales en cabeza de los contribuyentes no reflejan una manifestación de capacidad contributiva que justifique el incremento de la carga tributaria. En este sentido, no es ocioso recordar que cuantos más incumplimientos acumule el contribuyente, mayor será el nivel de Riesgo Fiscal en que será encuadrado y, por lo tanto, más elevada será la alícuota que se le retendrá o el interés en el caso de acceder a un plan de facilidad de pago.

Lo dicho demuestra que la normativa en cuestión no es una consecuencia lógica y consistente con una pretensión de correcta aplicación de tributos, así como tampoco se vincula de manera directa con algún hecho imponible de los tributos que recauda la jurisdicción. Por el contrario, lo que a mi manera de ver se vislumbra es una clara sanción adicional a la que le correspondería al contribuyente de acuerdo a las infracciones tributarias establecidas en el Código Fiscal, con fines manifiestamente punitivos –en tanto se reprime aquel que comete las conductas señaladas como indicadores para categorizar el Riesgo Fiscal de cada contribuyente– y fines disuasivos

¹³ CSJN, “*Hermitage SA c/ Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos – Título 5 – ley 25.063 s/ proceso de conocimiento*” sentencia del 15 de junio de 2010.

–en tanto se incrementa la pena a aplicar en la medida en que se acumulen los incumplimientos o estos sean más graves–.

Y es que, bien podría darse la discusión respecto a que se trata del correcto cobro de tributos y no a una sanción. Pero sumado a la falta del hecho económico, los recurrentes saldos a favor de los contribuyentes que estos sistemas de retención general, son la prueba fehaciente de que en definitiva el supuesto tributo que se pretende recaudar llega hasta a duplicarse producto de las excesivas retenciones sufridas lo cual da muestras evidentes, como tuvo oportunidad de señalarlo el Tribunal Europeo de Derechos Humanos,¹⁴ que estamos frente a un castigo que persigue disuadir la reincidencia siendo esto un rasgo característico de las sanciones penales.

Cabe traer a colación que, a criterio de calificada doctrina,¹⁵ esta fue la postura asumida por el Poder Judicial porteño en la causa “Aguscam”.¹⁶ En el caso, la empresa exenta de Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, fue incluida en el SIRCREB por ser considerada como de “Alto Riesgo Fiscal” por haber omitido la presentación de las declaraciones juradas. La Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario consideró la inclusión en el sistema de retención como una especie de sanción frente al incumplimiento formal de presentar la declaración jurada mensual lo cual constituye una transgresión al ordenamiento sancionador fiscal y los principios que lo rigen, como el de reserva de ley; por ello, sostuvo que el fisco local a lo sumo podría haber aplicado sanciones por violación a los deberes formales según lo prescribe el Código Fiscal, normativa que calificó como norma de rango superior frente al régimen de Riesgo Fiscal.

Ahora bien, una vez la Administración detecta algún incumplimiento por parte del contribuyente lo categoriza de oficio sin ningún procedimiento previo, sin notificación al contribuyente a los fines de que pueda hacer valer su derecho de defensa, sin el dictado de un acto administrativo que dé cuenta de los motivos y el encuadre legal que habilite al Estado a incluirlo en los padrones de retención y sin un recurso con efecto suspensivo; todo lo cual, hace que además de constituir una verdadera sanción, le quepa el

¹⁴ Corte Europea de Derechos Humanos “Case of Ruotsalainen v. Finland” sentencia del 16 de junio de 2009. Fragmentos de la sentencia extraídos de MACCHI, Sebastián A., “Implicancias de la garantía de ne bis in idem en el procedimiento fiscal y penal tributario”. En el caso, la Corte Europea desestimó el argumento del Estado, que pretendía esconder el débito de una tasa de combustible como una indemnización por el daño ocasionado, entendiéndolo que en tanto la tarifa se triplicó ello debe verse como un castigo penal.

¹⁵ SCHAFFRIK de NUÑEZ, Fabiana “El impacto de los sistemas de recaudación en el derecho tributario local” DECONOMI, año I, Número 1, p. 44.

¹⁶ Cámara Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, “Aguscam SRL c/GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”, Expte. EXP 36176/0, sentencia del 8 de febrero de 2011.

calificativo de “encubierta” en tanto nada de ello sería posible si se entendiera que se trata de una sanción de naturaleza penal.

Así, entre los derechos y garantías dejados de lado por el fisco provincial puede decirse que, en primer lugar y como se señalara anteriormente, dada la falta de un procedimiento administrativo los contribuyentes no pueden hacer valer su derecho de defensa en juicio (que presupone posibilidad de realizar su descargo, de ofrecer pruebas, a recibir una decisión fundada, etc.) dado que nunca es notificado ni del inicio de actuaciones ni de ningún acto administrativo que disponga su categorización.

Tampoco se respetan principios fundamentales del derecho administrativo sancionador tales como el de reserva de ley dado que estas sanciones son aplicadas de acuerdo a resoluciones establecidas por las Administraciones Tributarias que, en el mejor de los escenarios, se dictan en uso de una delegación legislativa tal como sucede en la Ciudad de Buenos Aires¹⁷ que, a pesar de ello, no dejan de ser cuestionables por no ajustarse al principio en cuestión en tanto estamos en presencia de una sanción penal.

Sumado a ello, se observa que los fiscos se limitan a realizar una mera comprobación objetiva del incumplimiento o incumplimientos de alguno de los indicadores que son tenidos en cuenta para categorizar a los contribuyentes, dejando de lado el dolo o culpa del agente.

Tampoco resulta respetuoso del principio del *ne bis in ídem* que prohíbe al Estado juzgar dos veces a una misma persona por los mismos hechos y que, incluso en nuestro país fue interpretado por nuestro Máximo Tribunal de una manera amplia impidiendo no solo juzgar sino también perseguir más de una vez a una persona por el mismo hecho. En virtud de ello, la categorización mediante el Riesgo Fiscal con sus posteriores sanciones llevado a cabo de manera independiente al procedimiento establecido en el Código Fiscal a los efectos de imponer una sanción de acuerdo al régimen infraccional tributario local, no resulta respetuoso de esta garantía constitucional.

Bien podría llegar a indagarse respecto a cuál es la normativa reprochable en el caso de la provincia de La Pampa dado que, la Resolución General que impone el Riesgo

¹⁷ Mediante el artículo 28 del Código Fiscal de la CABA (t.o. 2023) se establece que “*El Administrador Gubernamental podrá establecer perfiles de riesgo fiscal a los contribuyentes y/o responsables, y fijar sobre este universo la aplicación de alícuotas de retención y/o percepción diferenciales. Los perfiles serán considerados por parámetros objetivos que evidencien las distintas conductas que los contribuyentes adopten ante sus obligaciones tanto formales como materiales. Las alícuotas diferenciales no podrán superar el doble de la alícuota subsidiaria establecida en la Ley Tarifaria. La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos establecerá la frecuencia de la evaluación del perfil de riesgo, la que en ningún caso podrá ser mayor a un trimestre, debiendo los contribuyentes o responsables que hayan regularizado su situación, aguardar hasta la finalización del mismo para ser recategorizados*”.

Fiscal no establece consecuencias directas en el contribuyente sino que se limita a calificarlo de acuerdo al mayor o menor nivel de cumplimiento de sus obligaciones formales y materiales, pero no obstante, mediante las normas administrativas posteriores relatadas anteriormente, sí se generan estas consecuencias y tienen como causa o antecedente, precisamente la categorización realizada previamente por el Riesgo Fiscal.

Como lo señala Altamirano, si lo que se pretende es sancionar una conducta como disvaliosa, en honor al principio de tipicidad, esa conducta debe encontrarse normativizada como una sanción y no arribarse a la misma a través del artificio de generar consecuencias accesorias que no son otra cosa que sanciones aunque no tipificadas como tales.¹⁸ Por ello considero que, independientemente de la diversificación normativa, la causa de la imposición de las sanciones –que permite identificar su naturaleza jurídica– es la categorización llevada a cabo mediante el Riesgo Fiscal que deja completamente de lado los derechos y garantías de los contribuyentes.

Coralario de lo expuesto, la normativa que establece el Riesgo Fiscal y sus consecuencias reflejadas como “desventajas” para los contribuyentes, constituyen evidentes sanciones que, al no ser reconocidas por el Estado como tales, se encuentran encubiertas y no resultan respetuosas de los principios, derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.

IV) Conclusiones

Como se dijo al comienzo, si bien elegí la normativa de la provincia de La Pampa a los efectos de ser concreto respecto a las consecuencias que mediante la categorización del Riesgo Fiscal sufren los contribuyentes, el tema dista de ser aislado de esta jurisdicción en particular. Por el contrario, son pocas las jurisdicciones que no establecen este tipo de sanciones y al respecto, la doctrina se pronunció en similar sentido respecto al agravamiento de las alícuotas en los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos de las provincias de Tucumán y de Córdoba.¹⁹

¹⁸ ALTAMIRANO, Alejandro C. “Responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos desde la perspectiva del actuar en lugar de otro” Tesis Doctoral, Universidad Rovira I Virgil, 2008, citado en “La resistencia a las sanciones impropias” ACEVEDO, Rodolfo.

¹⁹ Al respecto puede verse el trabajo de COLAZO, Diego A. “El agravamiento de alícuotas en los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos como sanción impropia”, XII encuentro regional noa tributación llevado a cabo en Salta los días 15 y 16 de diciembre de 2021; disponible en <https://www.consejosalta.org.ar/2021/12/desarrollo-del-xiii-encuentro-regional-noa-de-tributacion-salta-2021/>

La mayor parte de las jurisdicciones adopta, de una u otra manera, el castigo de incluir, a los contribuyentes incumplidores de sus deberes formales o materiales, en sistemas de retención o incrementar sus alícuotas en función del Riesgo Fiscal o hasta inclusive, establecer tasas de interés diferentes para planes de facilidades de pago como el caso pampeano. Esta serie de desventajas que podrían resumirse en “a mayor riesgo, mayor captación” desvirtúa los regímenes de retención en la fuente atento a que deja de tratarse de un elemento cuantificador de la obligación y pasa a tener efectos represivos notoriamente inconstitucionales.

Como lo señala Acevedo,²⁰ existe en nuestro país un criterio mayormente uniforme respecto a la necesidad de evitar toda aplicación automática del régimen punitivo de forma tal que toda sanción quede sujeta al control jurisdiccional; sin embargo, sanciones encubiertas como las analizadas en el presente trabajo se encuentran en reiteradas ocasiones tanto en normas procedimentales como sustantivas de distintos tributos.

No tengo dudas que desventajas como las analizadas en el presente trabajo, que varían desde incluir a los contribuyentes en sistemas de retención, elevar las alícuotas de retención o establecer distintas tasas de interés, constituyen claros actos represivos impropios y encubiertos según las definiciones elaboradas por la doctrina.

Asimismo, tampoco caben dudas que no superan un test de constitucionalidad por violar principios elementales como el de legalidad, razonabilidad, de defensa en juicio, culpabilidad y *ne bis in ídem*. Es que la objetividad y automaticidad de estas sanciones no resguardan el debido proceso para el contribuyente y omiten cualquier remedio administrativo por el cual el contribuyente pueda hacer valer sus derechos.

Por lo expuesto, considero necesario que se logre introducir un mecanismo de defensa en sede administrativa que garantice el derecho de defensa de los contribuyentes y concluya con el dictado de un acto administrativo determinando la responsabilidad objetiva y también subjetiva del imputado.

En este sentido, probablemente la mejor solución que podría adoptarse es determinar la responsabilidad de los sujetos conjuntamente con el procedimiento establecido en cada Código Fiscal para imponer las sanciones formales y materiales, sancionando previamente una ley que tipifique el Riesgo Fiscal como una pena accesoria o como un tipo infraccional independiente pero respetando el principio del *ne bis in ídem* dado que existe una identidad de conductas en los tipos infraccionales y el Riesgo Fiscal.

²⁰ ACEVEDO, Rodolfo “La resistencia de las sanciones impropias”, 21° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, 2019.