

EL INSTITUTO DE LA CONTRAVENCIÓN, ÚLTIMAS MODIFICACIONES NORMATIVAS.

Jacqueline Betancur, Fernando Cresci, Malena Díaz y Betiana Quintana¹.

Sumario:

I.- Introducción. I.1.- Infracción de contravención, alcance. I.2.- Principios aplicables a las infracciones tributarias.

II.- Artículo 469 de la Ley N° 17.930. II.1.- Incisos 1º a 3º. Solicitud de información a organismos públicos. II.2.- Inciso 4º. II. 2.- Incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 70 del Código Tributario, en el marco del artículo 68.

III. Nuevas hipótesis de infracción de contravención III.1.- Artículo 306 de la Ley N° 18.996. Solicitud de información en el marco de una actuación inspectiva particular o con carácter general mediante resolución fundada. III.2.- Artículo 308 de la Ley N° 18.996. Tránsito del régimen de documentación III.3.- Artículo 315 de la Ley N° 18.996. Deberes formales. Precios de Transferencia.

IV.- Consideraciones finales

I.- Introducción

El tema que nos ocupa es el análisis de las últimas modificaciones normativas del instituto de la contravención establecidas en la Ley N° 18.996 de fecha 7 de noviembre de 2012. Ahora bien, entendemos conveniente realizar en forma previa un somero análisis de la infracción de contravención consagrada en el artículo 95 del Código Tributario, y los principios aplicables en materia infraccional, en cuanto ello resultará de relevancia en los casos de silencio u oscuridad de la normativa vigente.

Asimismo y dado que las últimas modificaciones remiten al artículo 469 de la Ley N° 17.930 de 19 diciembre de 2005 en la redacción dada por el artículo 68 de la Ley N°

¹ Los autores, funcionarios de la Dirección General Impositiva, desean aclarar que sus comentarios y opiniones expresadas en el presente documento son a título personal y de su exclusiva responsabilidad, no comprometen al referido Organismo y no representan la opinión del mismo en los temas tratados.

18.083 de 27 de diciembre de 2006, se analizarán las distintas hipótesis establecidas en dicha norma.

I.1.- Infracción de contravención, alcance.

El artículo 95 del Código Tributario dispone que:

“La contravención es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes, que establecen deberes formales.

Constituye también contravención, la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la Administración.”

De acuerdo a lo que establece el inciso 1º del artículo transcrito, el que incumpliere deberes formales establecidos en leyes o reglamentos incurre en la infracción de contravención.

Berro señala que: *“la infracción no está en cualquier violación de leyes o reglamentos que establezcan deberes formales (la ley o el reglamento pueden ser violados en muchos aspectos) sino en la precisa violación de los deberes formales que impongan esas normas. A lo cual el texto agrega un requisito adicional: esos deberes formales deben ser impuestos por unas normas también precisas ley o reglamento, dictados por órganos competentes”.*²

Es decir, que lo que procura esta norma, es sancionar la violación de deberes formales.

De lo que viene de exponerse, se observa que el artículo 95 del Código Tributario constituye una norma sancionatoria “en blanco”, e independientemente de las consideraciones que ello pueda merecer, lo cierto es que a efectos de determinar cuáles son las conductas cuyo incumplimiento la norma sanciona, debemos remitirnos necesariamente a las normas que previeron las obligaciones formales cuyo cumplimiento los sujetos son llamados a responder.

Se ha definido a los deberes formales como: *“el conjunto de obligaciones de hacer y no hacer de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, de contenido no pecuniario, y que se originan con la ocasión de la tributación a vía de ejemplo: la inscripción en registros especiales, la presentación de declaraciones u otro tipo de documentación ante*

² BERRO, Federico, Los ilícitos tributarios y sus sanciones, pág., 65.

*las oficinas recaudadoras, la emisión de cierta documentación en una forma establecida por las normas como evidencia o respaldo de la realización de ciertas operaciones, el suministro de determinadas informaciones a los entes públicos que, de una u otra forma, cumplen funciones en relación con los tributos, el registro o y/o contabilización internas de las operaciones del modo previsto en las normas a los efectos fiscales, el tolerar las actuaciones inspectivas del Fisco; etc.”*³

En el concepto de deberes formales se encuentran comprendidos los establecidos en el artículo 70 del Código Tributario, así como todo el otro elenco de deberes formales dispuestos en leyes, decretos y resoluciones de carácter general o particular dictadas por la Administración Tributaria.⁴

Se ha discutido doctrinariamente si el inciso 2º, de la norma objeto de análisis, prevé una hipótesis ya comprendida en el inciso 1º ó si por el contrario, establece una hipótesis distinta.

Valdés Costa, Valdés de Blengio y Sayagués Areco⁵ señalan que el agregado del inciso 2º es innecesario dado que establece una hipótesis ya comprendida en los términos genéricos del inciso 1º.

Addy Mazz, compartiendo dicha posición, afirma que: *“Esta hipótesis está comprendida en la primera parte del artículo, por cuanto uno de los deberes formales de los contribuyentes es colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación, que realice la Administración”.*⁶

Por su parte Berro manifiesta que podría entenderse que la norma tiene el efecto de trasladar la conducta incriminada a una etapa previa a la obstaculización propiamente dicha, llevándola “a la realización de actos tendientes a....” O sea que este inciso 2º no requeriría el obstáculo efectivo, sino que puede consumarse con la realización de los actos previos (tendientes) a esa obstaculización.⁷

³ BLANCO, Andrés, “El Impuesto al Valor Agregado”, Vol. II, FCU, Montevideo, 2004, pág. 197

⁴ Entre otros, Decreto Nº 597/988 de 21/09/88 y sus normas modificativas y concordantes, Resolución Nº 688/992 de 16/12/92, Resolución Nº 411/1999 de 23/11/99, Ley Nº 18.600 de 21/09/09, Decreto Nº 36/012 de 08/02/12, Resoluciones Nº 798/012 de 08/05/12, Nº 2719/2012 de 15/11/12, Nº 2281/2013 de 25/07/2013 y 2682/2013 de 27/08/13 en materia de comprobantes fiscales electrónicos, Capítulo VII del Título 4 del T.O. 1996, Decreto Nº 56/009 de 26/01/09 y Resolución Nº 2084/009 de 01/12/09.

⁵ VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUÉS LASO, Eduardo; Código Tributario Comentado y Concordado, Quinta Edición, pág. 556.

⁶ MAZZ, Addy, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo 1, Volumen 2, pág. 611

⁷ BERRO, Federico, obra citada, pág. 67

Sin perjuicio de lo señalado, el autor citado considera que si bien existen firmes argumentos jurídicos para sostener esta tesis, la misma sería desproporcionadamente severa para este tipo de infracción, ya que se estaría incluyendo actos que podrían encontrarse en la etapa de la tentativa o del acto preparatorio.

En definitiva, la discusión parece centrarse en determinar si esta conducta descripta en segunda instancia por la norma queda o no comprendida dentro del deber de colaboración al que están sometidos los sujetos pasivos de la obligación, en cuyo caso quedaría subsumido dentro del primer supuesto previsto por la norma.

A nuestro criterio, la posición que se adopte dependerá del alcance amplio o restrictivo que le demos al término “colaborar”.

Si entendemos que el término colaborar implica una conducta positiva, activa, es decir, un hacer, ayudar, facilitar, el sujeto pasivo incumplirá con la norma toda vez que asuma una conducta pasiva, un no hacer, a modo de ejemplo: no entregue la documentación solicitada, no comparezca cuando es citado, no responda a las preguntas efectuadas, etc.

De esta forma, en tanto el segundo inciso del artículo 95 describe una conducta netamente activa, esto es un hacer, un realizar, no quedaría alcanzado por la norma. Ello, por cuanto en este supuesto el sujeto no sólo no colabora, conducta ya sancionada por el primer inciso, sino que además realiza conductas en aras de impedir las tareas de investigación o fiscalización. Por ejemplo, advertido el inminente ingreso de inspectores a la empresa, cierra el local con cadenas y candado impidiendo su ingreso, o una vez los funcionarios en el lugar corta la energía eléctrica de modo de obstaculizar el proceso de obtención de información de la empresa obrante en las computadoras, o reúne documentación e información relevante y procura esconderla, etc. La fiscalización o investigación puede en definitiva realizarse, no obstante, y necesariamente, la misma se ve entorpecida por la conducta activa del infractor.

En todos los casos, el sujeto no sólo no colaboró sino que asumió una actitud obstaculizadora tal como lo exige el supuesto previsto por el segundo inciso del artículo que se está analizando, para la verificación de dicha infracción.

Ahora bien, no obstante lo expuesto, también podría sostenerse válidamente que el incumplimiento al deber de colaboración expresamente previsto por el Código Tributario es

comprensivo de toda conducta que implique una trasgresión a dicha obligación, sea que la misma se traduzca en un hacer o no hacer.

En definitiva, la solución a este planteamiento dependerá de criterio que respecto a lo expuesto se adopte.

Cabe señalar que de sostener el criterio restrictivo en cuanto al alcance del término colaborar, se generaría en caso de incumplimiento una particular inconsistencia a nivel de la sanción que resulta aplicable. En tanto, la sanción en caso de violación del segundo inciso del referido artículo 95 del Código Tributario no quedaría comprendida dentro de la hipótesis de multa agravada prevista por el artículo 469 de la Ley N° 17.930.

I.2.- Principios aplicables a las infracciones tributarias

Este tema se encuentra estrechamente vinculado a la definición de la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios, pues como bien lo ha señalado Berro: *“El estudio de las infracciones tributarias (mora, defraudación, violación de deberes formales, etc.) presupone una base de principios cuya concreción e individualización dependen en buena medida de la concepción del intérprete sobre la naturaleza de los ilícitos tributarios y sus sanciones”*⁸.

Ahora bien, a efectos de no dilatarlos en este punto ya que excede el objeto del presente trabajo, y siguiendo al precitado autor citado en su obra “Los ilícitos y sus sanciones” dividiremos las distintas posiciones en dos grandes grupos sin atender a los distintos matices existentes en cada una de ellas.

La primera considera a las sanciones a los ilícitos tributarios como una parte del derecho tributario. Y la otra, sostiene que pertenecen por naturaleza al derecho penal.

La posición autonomista entiende que existen diferencias sustanciales entre la infracción tributaria o administrativa y el delito penal. Las primeras serían aquellas que contravienen la organización administrativa del Estado, mientras que las segundas responden a lesiones de derechos individual o socialmente relevantes.

Por el contrario, la posición penalista entiende que existe una identidad sustancial entre las infracciones tributarias y las penales.

⁸ BERRO, Federico, obra citada, pág.19.

Sainz de Bujanda defensor de esta postura, señala que: *“No existe ninguna separación sustancial entre lo “injusto criminal” y lo que se ha denominado “injusto administrativo”. Y agrega: “Las infracciones tributarias son una especie de infracción del ordenamiento jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al Código Penal y las leyes penales especiales”.*⁹

En nuestra doctrina Berro, enseña que ontológicamente los ilícitos tributarios y las sanciones que revisten la calidad de penas, tienen todos la misma naturaleza jurídica.¹⁰

En la misma línea en los comentarios del Capítulo V del Código Tributario se señala que desde el punto de vista sustancial, las llamadas infracciones administrativas son ilícitos sancionados con una pena perfectamente equiparable, desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, a los ilícitos y sanciones previstos en el Derecho Penal stricto sensu.

En resumen, la doctrina nacional ha adherido a la posición de que no existen diferencias sustanciales entre las infracciones y delitos tributarios.

Ahora bien, partiendo de este enfoque, se ha entendido que en casos de silencio u oscuridad de la norma en materia de infracciones debemos recurrir a los principios del derecho penal.

En este sentido enseña Valdés Costa : *“Por lo tanto, si bien reconocemos que el derecho tributario contiene necesariamente pena, sostenemos que a éstas deben aplicárseles los principios del derecho punitivo general, cuya principal modificación son los tradicionales códigos penales y no los principios del D.T. Material”.*¹¹

Berro por su parte manifiesta que se trata de ilícitos que son objeto de sanciones de tipo punitivo, que implican e imponen la aplicación de los principios derivados del derecho sancionatorio clásicamente identificados con el Derecho Penal.¹²

Siguiendo dicha posición Addy Mazz señala que en defecto de previsión expresa al capítulo V referido a las infracciones, le son aplicables los principios del derecho penal, y las disposiciones del capítulo que no se ajusten a la misma, deben considerarse normas excepcionales¹³.

⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho, Tomo II, pág. 207.

¹⁰ BERRO, Federico, obra citada, pág.15.

¹¹ VALDÉS COSTA, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, pág. 288

¹² BERRO, Federico, obra citada, pág.15.

¹³ MAZZ, Addy , obra citada, pág. 586

Compartimos la posición expresada precedentemente y ante los vacíos u oscuridad de las nuevas normas que se analizarán en materia de la infracción de contravención, recurriremos a los principios de derecho penal.

Sin perjuicio de ello, debemos señalar que ello no implica que se aplicarán dichos principios en forma rigurosa y absoluta, sino que se atenderán las particularidades del Derecho Tributario.

Como lo señala Shaw al referirse a este tema *“Esto no implica desconocer que este sector del derecho penal debe tener algunas soluciones especiales y propias, derivadas de las características particulares del derecho tributario, no obstante lo cual, en su esencia debe participar de todos los principios fundamentales del derecho penal concebido en sentido amplio”*.¹⁴

Asimismo, durante el análisis no podemos perder de vista la finalidad última que se procura con la aplicación de las sanciones en casos de incumplimiento de la normativa tributaria, cual es lograr que los contribuyentes cumplan puntualmente con sus obligaciones tributarias, con el fin de asegurar al Estado el control y la percepción de los tributos correspondientes, a efectos de que éste pueda cumplir con sus cometidos.

II.- Artículo 469 de la Ley N° 17.930.

II.1.- Incisos 1º a 3º. Solicitud de información a organismos públicos.

El artículo 469 de la Ley N° 17.930 en la redacción dada por el artículo 68 de la Ley N° 18.083 establece:

“Todos los órganos u organismos públicos estatales o no estatales, están obligados a aportar, sin contraprestación alguna ya sea por concepto de precio, tasa o cualquier otro instrumento análogo, los datos que no se encuentren amparados por el secreto bancario o estadístico y que les sean requeridos por escrito por la Dirección General Impositiva (D.G.I.) o el Banco de Previsión Social (BPS) para el control de los tributos.

Quedan incluidos en la referida obligación, entre otros, los datos comprendidos en:

A) El artículo 21 del Decreto-Ley N° 14.762, de 13 de febrero de 1978.

¹⁴ SHAW, José Luis, Revista Tributaria N° 158.

Asimismo, a los efectos de este artículo, no será oponible ninguna limitación o reserva respecto a los datos llevados por la Dirección Nacional de Identificación Civil dispuesta por otras normas.

B) La Ley N° 17.838, de 24 de setiembre de 2004, no rigiendo a los efectos de este artículo las limitaciones, reservas y secretos dispuestos en la misma.

C) El secreto registral.

El Poder Judicial y el Poder Legislativo quedan exceptuados de brindar información, datos o documentos correspondientes a actuaciones de carácter secreto o reservado.

Quien incumpliera las obligaciones establecidas en el inciso primero del presente artículo, así como en el artículo 70 del Código Tributario, al solo efecto de dar cumplimiento a las facultades establecidas en el artículo 68 del citado Código, será pasible de una multa de hasta mil veces el valor máximo de la multa por contravención (artículo 95 del Código Tributario) de acuerdo a la gravedad del incumplimiento.

La información recibida en virtud del presente artículo por la D.G.I. y por el BPS queda amparada por el artículo 47 del Código Tributario.”

La Administración Tributaria dispone de una serie de facultades tendientes a facilitar el cumplimiento de los cometidos que tiene asignados por ley, las que se encuentran delimitadas por un vasto elenco de garantías y derechos del contribuyente que operan tanto en el ámbito administrativo como jurisdiccional.

En este marco es que la Administración Tributaria, podrá requerir información a todos los órganos u organismos públicos ya sean estatales o no estatales, a efectos de realizar el control de los tributos. Es una facultad conferida especialmente a la D.G.I. y el B.P.S., y los sujetos requeridos podrán ser todos los órganos u organismos públicos comprendiendo tanto a los estatales como a los no estatales¹⁵.

El ámbito en el cual se podrá requerir la información es amplio, en tanto la norma analizada establece que se solicitará a efectos del “control” de los tributos.

La Administración Tributaria está facultada para efectuar los controles necesarios a los efectos de verificar si los sujetos pasivos han cumplido las obligaciones tributarias correspondientes. En este sentido, el control de los tributos se encuentra entre el elenco

¹⁵ En otro ámbito, tanto la D.G.I. como el B.P.S quedan facultados para solicitar información a los entes autónomos y servicios descentralizados en el marco del contralor del Monotributo, conforme lo establecido en el artículo 82 de la Ley N° 18.083.

de los cometidos esenciales de la D.G.I., atento a su calidad de órgano recaudador de aquellos.¹⁶

De este modo, al hacerse la referencia a la función de contralor de los tributos, la DGI podrá solicitar la información tanto en el ámbito del cumplimiento de sus facultades de investigación así como las de fiscalización propiamente.

Requiere como elemento formal que la solicitud de información se realice de forma escrita, esto es en aplicación del principio rector de formalidad recogido en el artículo 44 del Código Tributario y en el artículo 19 del Decreto N° 500/991. Dicha formalidad además deviene necesaria a los efectos de establecer el detalle de los datos que se solicitan, de modo de otorgar seguridad jurídica a la vez de conferir certeza al organismo al que se le solicita la información.

Asimismo establece el referido artículo que la información será franqueada a la D.G.I. sin que le sea exigible contraprestación alguna, esto es tasa, precio u otros.

La ley establece que los datos que se encuentren amparados al secreto bancario y/o estadístico están exceptuados de ser aportados, configurando una limitante a la obligación de aportar la información que pende sobre los órganos u organismo públicos.

Se trata de una limitante que se deberá considerar en el caso concreto, según el tipo de información que se ha requerido. No podrá - en principio - alegarlo la Institución en tanto considere que por su naturaleza y cometidos, toda la información que maneja queda amparada a uno de estos secretos. A saber, por ejemplo, no toda la información que manejan los Bancos Públicos quedaría comprendida en el secreto bancario.

Creemos entonces que correspondería que el órgano al que se le requiere la información señale y fundamente por qué considera que los datos solicitados quedan comprendidos en uno u otro secreto.

En el mismo sentido, la ley establece expresamente que quedan exceptuados del ámbito de la misma tanto el Poder Judicial así como el Poder Legislativo, respecto a la información, datos o documentos referentes a actuaciones de carácter secreto o

¹⁶ Conforme el Decreto N° 337/11 de 22/09/11, la DGI en calidad de sujeto recaudador de los tributos tiene entre sus cometidos: “ *Dirigir, planear, coordinar, supervisar, controlar, evaluar y ejecutar en todos sus aspectos, las actividades relacionadas con el cumplimiento de las normas que establezcan y regulen los impuestos que son de su competencia*”.(Anexo, capítulo II)

reservado. En este caso la exclusión opera a nivel de dos de los poderes del Estado, empero ello incluye sólo a la información secreta o reservada puntualmente.

En otro orden la ley establece un elenco - de forma positiva - de una serie de datos que quedan comprendidos en la obligación de ser aportada a la Administración Tributaria.

Así, el inciso segundo del artículo antes transcripto establece que será pasible de ser aportada la información referente a la identificación de los individuos al amparo del artículo 21 del Decreto - Ley N° 14.762¹⁷, así como los datos llevados por la Dirección Nacional de Identificación Civil.

También deberá ser aportada la información comprendida en la Ley N° 17.838 de 24 de setiembre de 2004, (Protección de Datos Personales de Informes Comerciales), no rigiendo las limitantes allí establecidas.

Al respecto, consideramos que en tanto la referida norma ha sido derogada por el artículo 48 de la Ley N° 18.331 (Protección de Datos Personales y Acción de Habeas Data), dicha referencia deberá entenderse realizada a ésta última. Coadyuva el razonamiento mencionado el hecho de que el artículo 306 de la Ley N° 18.996 - posterior en el tiempo- estableció expresamente que no rigen las limitantes dispuestas por la Ley N° 18.331. En este sentido nos remitimos a la fundamentación realizada al analizar la hipótesis descripta en el artículo 306 de la Ley 18.996, adelantando desde ya que consideramos que las reservas y limitantes consagradas en la referida norma no resultan oponibles a la D.G.I.

Asimismo queda comprendida la información amparada en el secreto registral¹⁸.

Finalmente resta reflexionar en relación con el plazo y el procedimiento a los efectos de implementar la solicitud de información, en tanto la norma no ha estipulado el plazo en el cual deberá cumplirse con la obligación. Parece ajustado a derecho que en el oficio que se libre solicitando la información se confiera un plazo razonable a efectos de que se remitan los datos allí solicitados. Cabe señalar que en este sentido es importante que la D.G.I. cuente con la información de forma expedita, en tanto en muchos casos se estará en el curso de una auditoría fiscal, sin perjuicio de que resulta razonable estar al caso concreto, al volumen de la información solicitada y a la complejidad para su recopilación.

¹⁷ Decreto - Ley N° 14.762 de 13/02/78, artículo 21: *“Los datos que lleva la Dirección Nacional de Identificación Civil son de carácter absolutamente reservado no pudiendo hacerse otro uso de ellos que el que autoriza expresamente la ley”.*

¹⁸ Ley N° 16.871 de 28/08/97, Organización de los Registros Públicos.

Respecto a la sanción para aquellos sujetos que incumplieran con la obligación analizada, se establece una multa que puede llegar hasta mil veces el valor máximo de la multa por contravención (artículo 95 del Código Tributario). Suma que en la actualidad ascendería a \$U 5.180.000 según lo dispuesto en el Decreto N° 409/012 de 19/12/12¹⁹.

La multa será graduada según la gravedad del incumplimiento. En este sentido, resulta aplicable el artículo 100 del Código Tributario²⁰, el que dispone las atenuantes y agravantes a ser aplicables a los efectos de graduar la sanción prevista.

Al respecto consideramos que es de recibo la gradualidad de la sanción económica en tanto hay que estar al caso concreto, considerando las distintas circunstancias y la relevancia de la información no aportada, entre otros elementos.

Por otra parte, cabe señalar que el inciso final del artículo que se analiza dispone que la información que se obtenga a través del ejercicio de la referida facultad, ingresa en la protección del secreto tributario consagrado en el artículo 47 del Código Tributario²¹. Este inciso, a nuestro juicio, resulta innecesario en cuanto ya deviene aplicable por principio general el régimen del secreto consagrado en el Código Tributario.

¹⁹ Decreto N° 409/012, artículo 1°: “Fíjase en \$ 250 (pesos uruguayos doscientos cincuenta) y \$ 5.180 (pesos uruguayos cinco mil ciento ochenta) las multas mínimas y máximas previstas por los artículos 95 y 98 del Código Tributario.”

²⁰ El artículo 100 establece: “Graduación de las sanciones.- Las sanciones se graduarán teniendo en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

- 1º) La reiteración, la que se configurará por la comisión de dos o más infracciones del mismo tipo dentro del término de cinco años.
- 2º) La continuidad, entendiéndose por tal la violación repetida de una norma determinada como consecuencia de una misma resolución dolosa.
- 3º) La reincidencia, la que se configurará por la comisión de una nueva infracción del mismo tipo antes de transcurridos cinco años de la aplicación por la Administración, por resolución firme, de la sanción correspondiente a la infracción anterior.
- 4º) La condición de funcionario público del infractor cuando ésta ha sido utilizada para facilitar la infracción.
- 5º) El grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance.
- 6º) La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción.
- 7º) La conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos.
- 8º) La presentación espontánea del infractor con regularización de la deuda tributaria. No se reputa espontánea la presentación motivada por una inspección efectuada u ordenada por la Administración.
- 9º) Las demás circunstancias atenuantes o agravantes que resulten de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, aunque no estén previstas expresamente por la ley.

²¹ En este sentido goza de la protección en una doble proyección.

II.2.- Inciso 4º. Incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 70 del Código Tributario, en el marco del artículo 68.

El inciso cuarto del artículo 469 de la Ley N° 17.930 describe otra hipótesis que tipifica la conducta descrita en la infracción de contravención (artículo 95 del Código Tributario).

Al respecto la norma establece que el incumplimiento de los deberes formales consagrados en el artículo 70 del Código Tributario²², en el ámbito del artículo 68 del mismo cuerpo normativo, puede configurar este tipo infraccional.

El citado artículo establece el deber de colaboración, además del de llevar libros, registros especiales y documentar las operaciones en la forma establecida por la normativa vigente, inscribirse en los Registros y realizar las comunicaciones pertinentes, conservar la documentación por el tiempo de prescripción de los tributos, facilitar a los funcionarios fiscales las inspecciones o verificaciones correspondientes, presentar las declaraciones juradas así como toda la documentación relacionada con hechos generadores de obligaciones tributarias, y concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria. El elenco de las obligaciones dispuestas en el referido artículo conforma la materialización del deber de colaboración de los sujetos pasivos.

Respecto al ámbito de aplicación del inciso cuarto del artículo 469 de la Ley N° 17.930 se requiere el incumplimiento del deber de colaboración y de aquellas obligaciones formales dispuestas en el artículo 70 del Código Tributario.

Asimismo agrega que el referido incumplimiento deberá enmarcarse al “*sólo efecto de dar cumplimiento a las facultades establecidas en el artículo 68 del citado Código*”.

Conforme el referido artículo la Administración Tributaria dispone de las más amplias facultades de investigación y fiscalización; mencionando expresamente algunas de ellas a modo de ejemplo.

Por tanto, a la Administración Tributaria le corresponde ejercitar las referidas facultades a los efectos de dar cumplimiento con el cometido asignado por ley, esto es la

²² “*Obligaciones de los particulares. Los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración; y en especial deberán: A) Llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores...*”. Norma que deberá complementarse con los extremos dispuestos en el Decreto N° 597/988 de 21/09/88 y Resolución D.G.I. N° 688/992 de 16/12/92.

recaudación de los tributos²³. Recaudación que, como es sabido, no queda limitada a la percepción del pago voluntario realizado por los sujetos pasivos sino también es el producto del ejercicio de las funciones de investigación y fiscalización propiamente.

Al respecto, adelantamos que en el concepto de tareas de fiscalización queda comprendida la realización de una auditoría fiscal a un contribuyente determinado y en las de investigación se incluyen aquellas gestiones dirigidas al control particular de un contribuyente seleccionado en el marco de un control extensivo. Estos conceptos se profundizarán y detallarán en el próximo capítulo.

Respecto al ámbito subjetivo, corresponde señalar que entendemos que esta norma está referida al sujeto pasivo que está siendo objeto de control por la Administración Tributaria, ya sea en el marco de una actuación inspectiva específica o de las gestiones de control de tipo extensivo.

De este modo, entendemos que no estaría dirigida a los terceros, en tanto no deviene aplicable respecto a los mismos el artículo 70 del citado cuerpo normativo, ya que si bien el *nomen iuris* de la norma es “*obligaciones de los particulares*” (concepto comprensivo también de los terceros), el acápite del mismo delimita su ámbito de aplicación solamente a los contribuyentes y a los responsables.

Por lo tanto, si bien se estaría ante el ejercicio de las facultades establecidas en el artículo 68, no se configuraría el requisito del incumplimiento del artículo 70 del Código Tributario.

En definitiva, esta parte de la norma sería de aplicación cuando en el marco del ejercicio de las facultades del artículo 68 del Código Tributario se le hicieran determinados requerimientos específicos a los contribuyentes o responsables, los que no fueran cumplidos en tiempo y forma por los mismos. Asimismo aplicaría en los casos en que los contribuyentes o responsables incumplieran las obligaciones establecidas en el artículo 70 y que implicaran la obstaculización o la falta de colaboración en las tareas desarrolladas por los funcionarios de la Administración amparadas por el artículo 68 del Código Tributario. Como ejemplos de la aplicación de esta norma, podemos mencionar cuando en

²³ Al respecto el artículo 168, numeral 18 de la Constitución establece: “Al Presidente de la República, actuando con el Ministro o Ministros respectivos, o con el Consejo de Ministros, corresponde: 18º) Recaudar las rentas que, conforme a las leyes, deban serlo por sus dependencias, y darles el destino que según aquéllas corresponda...”.

el marco de una actuación inspectiva: el contribuyente auditado no facilite el ingreso o la inspección de los inmuebles asiento de la actividad comercial, no entregue los documentos o informaciones que le fueran solicitados, no concurra a las oficinas de la Administración cuando fuere citado, etc.

Finalmente, cabe precisar que el deber formal que pesa sobre el contribuyente de documentar las operaciones gravadas en la forma que establezcan los reglamentos y resoluciones²⁴ (artículo 70 literal A), a nuestro modo de ver, quedaría encuadrado en la conducta descripta en el artículo 95 del Código Tributario, esto es el tipo general, correspondiendo una multa que iría desde \$ 250 a \$ 5.180²⁵, sin perjuicio de que, según el caso, podría resultar aplicable lo dispuesto en el artículo 308 de la Ley Nº 18.996 si se dan los presupuestos correspondientes.

En lo que refiere a la multa prevista para aquellos sujetos que incurran en incumplimiento de las obligaciones referidas, es la que fuera señalada en el punto anterior, esto es, hasta mil veces la multa máxima prevista para el artículo 95 del Código Tributario.

Ahora bien, entendemos que resulta imposible desconocer la evidente dificultad que presenta el régimen sancionatorio previsto en la norma analizada, en tanto contempla hipótesis disímiles, requiriendo para su correcta aplicación la concurrencia de las demás normas que tipifican la infracción.

III.- NUEVAS HIPÓTESIS DE LA INFRACCIÓN DE CONTRAVENCIÓN.

III.1.- Artículo 306 de la Ley Nº 18.996. Solicitud de información en el marco de una actuación inspectiva particular o con carácter general mediante resolución fundada.

El artículo 306 de la Ley Nº 18.996 dispone lo siguiente:

“Las facultades establecidas por el artículo 68 del Código Tributario autorizan a la Dirección General Impositiva a solicitar información tanto en el marco de una actuación inspectiva particular, como con carácter general mediante resolución fundada del organismo recaudador.

Declárase que, a los efectos de lo establecido en el presente artículo, no regirán las limitaciones dispuestas en la Ley Nº 18.331, de 11 de agosto de 2008.

²⁴ Decreto Nº 597/988, Resoluciones Nº 688/992 y 411/999, entre otras normas.

²⁵ Decreto Nº 409/012.

Quien incumpliera la obligación de proporcionar la información en el ámbito del presente artículo, será sancionado de acuerdo a la gravedad del incumplimiento (artículo 100 del Código Tributario), con la multa prevista en el inciso cuarto del artículo 469 de la Ley N° 17.930, de 19 de diciembre de 2005, en la redacción dada por el artículo 68 de la Ley N° 18.083, de 27 de diciembre de 2006.”

En primer lugar, podemos apreciar que el texto refiere exclusivamente a la Dirección General Impositiva. Y, esa referencia está ligada a las facultades establecidas por el artículo 68 del Código Tributario y, entendemos que más precisamente, al literal E (requerir información a terceros). Esto podría dar lugar a un problema de interpretación, con una especie de “efecto colateral” (seguramente no deseado) en lo que respecta al resto de las Administraciones Tributarias que aplican esta parte del Código Tributario.

En efecto, la norma dispone que las referidas facultades del artículo 68 del Código Tributario “*autorizan a la Dirección General Impositiva a...*”. Entonces, ¿quiere decir que lo que a continuación dirá se trata de una autorización concedida solamente a la D.G.I.?; ¿o implica una interpretación aclaratoria del alcance del citado artículo en general, aunque basado en un organismo recaudador en particular?

Si fuera afirmativa la respuesta a la primera pregunta, las demás Administraciones Tributarias no tendrían dentro de sus facultades lo establecido en la norma. En cambio, si fuera afirmativa la respuesta a la segunda, devendría irrelevante la referencia a la D.G.I. y alcanzaría al resto de las Administraciones Tributarias (reiteramos, las alcanzadas por esta parte del Código Tributario).

Entendemos que esta última sería la posición correcta ya que, como veremos más adelante, esta norma no innova en la materia de fondo sino que para el incumplimiento en el marco de dos tipos de facultades que ya existían en base al artículo 68, establece una sanción por contravención agravada (respecto a la multa general del artículo 95 del Código Tributario).

Si siguiéramos adelante con esta segunda opción, habría que ver si el segundo inciso también aplica a todas la Administraciones Tributarias. Entendemos que sí porque el literal b) del inciso tercero del artículo 9 de la Ley N° 18.331 establece que no se necesita el consentimiento informado cuando se recaben para el ejercicio de funciones propias de los poderes del Estado o en virtud de una autorización legal. Y, por un lado podemos decir que es para el ejercicio de la función recaudadora que tiene a su cargo el

Poder Ejecutivo y, por otra, que existe una autorización legal expresa que es el literal E) del artículo 68 del Código Tributario. En este sentido, en lo que respecta a la comunicación de datos personales, también resultan de aplicación estas hipótesis por así disponerlo el literal b) del inciso tercero del artículo 17 de la misma ley.

En esta línea de razonamiento, el inciso tercero no sería aplicable al resto de las Administraciones Tributarias cuando existiera un incumplimiento respecto a estas facultades que ya estaban preestablecidas pues, se trata de una norma que crea una sanción especial en un caso especial. Entonces, el resto de las Administraciones Tributarias deberían aplicar (salvo una norma especial que disponga otra solución) la sanción establecida por el artículo 95 del Código Tributario.

En definitiva, lo que establecen los incisos primero y segundo del artículo 306 no implica ninguna innovación en la materia de fondo sino que, para el incumplimiento del tercero en dichos casos, se prevé (en el inciso tercero) una sanción agravada cuando esas facultades refieran en el caso concreto a la D.G.I.

Estas facultades siempre existieron al estar contenidas en el 68 del Código Tributario pues, su acápite establece que: *“La Administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y especialmente podrá:...”*. Al separar los conceptos de investigación y de fiscalización quiere decir que el primero refiere a una investigación con carácter propio, excediendo a la que se realiza en el marco de una fiscalización como un componente de dicha actividad.

Es decir, la fiscalización incluye de por sí, una tarea de investigación que es concreta respecto a determinado contribuyente y con un fin también determinado: conocer la situación fiscal de ese preciso contribuyente. Entonces, cuando el artículo citado menciona a la “investigación” como algo independiente, la eleva a un rango de principal y no de accesoria. En este sentido, “investigar”, según el diccionario de la Real Academia Española puede tener las siguientes acepciones:

“1. tr. Hacer diligencias para descubrir algo.

2. tr. Realizar actividades intelectuales y experimentales de modo sistemático con el propósito de aumentar los conocimientos sobre una determinada materia.

3. tr. Aclarar la conducta de ciertas personas sospechosas de actuar ilegalmente.”

En base a dichos conceptos, el control extensivo de los sujetos pasivos y la recopilación de datos con carácter general es una tarea de investigación y, por lo tanto,

para realizar la misma la Administración siempre contó con las facultades del artículo 68 referido.

Cabe señalar que teniendo presente el giro del acápite del citado artículo 68“...y especialmente podrá:...” los literales A) al F) no son taxativos sino, que son enunciativos, es decir, que son establecidos a título de ejemplo (aunque en algún caso establecen alguna limitación).

En definitiva, esta nueva norma reafirma que el artículo 68 del Código Tributario siempre comprendió tanto a las facultades en el marco de una actuación inspectiva como a las facultades en el marco del denominado “control extensivo” y, de la recopilación de datos en forma general.

Cabe precisar que “una actuación inspectiva” refiere a lo que podríamos denominar un “control intensivo”, es decir, una auditoría profunda a un sujeto pasivo tendiente a determinar su situación fiscal.

Por otro lado, el concepto de “control extensivo” podría establecerse como la ejecución de determinados controles de índole fiscal que principalmente se basan en un procesamiento informático de datos (denominados “cruzamientos”) mediante el cual la Administración puede detectar sujetos pasivos omisos o morosos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y, además, inconsistencias en los datos declarados por los mismos, habiendo sido dichos datos obtenidos de terceros o del propio sujeto pasivo, incluyéndose la gestión individual de determinados sujetos seleccionados fuera del marco de una actuación inspectiva.

En cuanto a la “recopilación de datos en forma general”, se trataría de aquellos datos relevantes o potencialmente relevantes directa o indirectamente relacionados con aspectos fiscales que la Administración Tributaria recopila de un determinado universo de sujetos y que los procesa preferentemente en forma informática para servir como base, principalmente, para la realización de los controles intensivos y extensivos.

Y, profundizando en el tema, este artículo 306 (aunque sin decirlo expresamente) entendemos que estaría vinculado con lo dispuesto por el literal E) del citado artículo que establece: “E) *Requerir informaciones a terceros, pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa cuando ésta lo considere conveniente o cuando aquéllas no sean presentadas en tiempo y forma.*”

Siguiendo con el análisis del artículo 306 vale señalar que, como ya hemos adelantado, el inciso primero de este artículo en estudio dispone que las facultades establecidas por el artículo 68 del Código Tributario autorizan a la DGI a solicitar información en dos situaciones distintas: por un lado, en el marco de una actuación inspectiva particular y, por otro lado, con carácter general (en este último caso, “mediante resolución fundada del organismo recaudador”, o sea, de la D.G.I.).

Cuando dice “*una actuación inspectiva particular*”, esta información a la que refiere: ¿es solamente la solicitada a un tercero o también alcanza a la solicitada al propio sujeto pasivo que está siendo auditado? Entendemos que, analizado el contexto de la norma, refiere a la solicitud requerida a un tercero pues, parecería que está estrechamente relacionada con el literal E) del artículo 68 del Código Tributario que refiere a la solicitud de información a los terceros.

Para el incumplimiento del sujeto pasivo auditado, de brindar la información que le fuera requerida, resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 469 de la Ley Nº 17.930 en la redacción dada por el artículo 68 de la Ley Nº 18.083, que fuera transcrito y analizado en el Capítulo anterior.

Por otra parte y, siguiendo con el artículo 306, cuando refiere a la solicitud de información en forma general no quedan dudas que es a los terceros pues, se trata de información que está en poder de éstos y que no refiere a una actuación inspectiva propia. Es una información que se recopila para después poder procesarla y, en base a ella realizar principalmente investigaciones tendientes a controlar los incumplimientos que puedan ocurrir en el ámbito tributario.

Podrían surgir ciertas dudas respecto al “*carácter general*” pronunciado por la norma pues, depende si se atiende al punto de vista de la información o, si se considera a los sujetos alcanzados por la obligación de proporcionar la información. Veamos un ejemplo: el contribuyente “A” es un supermercado y se le pide determinada información de todos sus proveedores. Sería una solicitud de carácter general desde el punto de vista que no refiere a un proveedor en particular sino a su universo de proveedores. Pero, por otro lado sería particular desde el punto de vista que se le pide a un solo supermercado.

Pues bien, no consideramos que la generalidad a la que refiere esta parte del artículo esté dirigida a la información en sí misma, sino que está referida a los sujetos a los cuales se les pide la información que, a su vez, también deberá ser general. Es decir, en el

ejemplo expuesto, debería ser una información solicitada a todos los supermercados (o a un grupo de los mismos según una clasificación en base a un dato objetivo, como por ejemplo, según su dimensión económica, superficie comercial, etc.) sobre todos los proveedores (o, a una parte de los mismos según también una clasificación objetiva del grupo).

La norma exige que este tipo de información general sea requerida mediante el dictado de un acto administrativo determinado: una resolución fundada del organismo recaudador. Y, como la norma refiere solamente a la D.G.I., será una resolución del Director General de Rentas. El requisito exigido que la misma sea “*fundada*” deviene en innecesario ya que, como acto administrativo que es, el mismo debe contener su fundamentación y motivación (artículos 2 y 124 del Decreto Nº 500/991).

Además, esta parte del artículo tampoco establece algo nuevo en la materia dado que, como ya dijimos, la D.G.I. ya disponía de esta facultad según el acápite del artículo 68. Entonces, en realidad lo significativo es que se crea una limitación en esta parte del Código Tributario (exclusivamente a la D.G.I.) al exigir el requisito de una resolución del Director General de Rentas para solicitar a terceros determinada información de carácter general.

Corresponde ahora analizar el inciso tercero del artículo 306. El mismo establece una sanción para quien incumpliera la obligación de proporcionar la información en el ámbito del propio artículo. Ahora bien, ¿cuál es este ámbito? Entendemos que es el establecido en el inciso primero, a saber:

- solicitud de información en el marco de una actuación inspectiva particular y,
- solicitud de información con carácter general mediante resolución fundada del organismo recaudador.

La norma menciona expresamente que para la graduación de la sanción deberá atenderse a las circunstancias agravantes y atenuantes que pudieran corresponder según lo previsto en el artículo 100 del Código Tributario.

La sanción de este tipo de incumplimiento consiste en la aplicación de *“la multa prevista en el inciso cuarto del artículo 469 de la Ley Nº 17.930, de 19 de diciembre de 2005, en la redacción dada por el artículo 68 de la Ley Nº 18.083, de 27 de diciembre de 2006.*, como se dijo hasta mil veces la multa máxima por contravención del artículo 95 del Código Tributario.

Finalmente cabe reflexionar respecto a si el pedido de información a terceros puede ser realizado también en ocasión de la gestión individual de un sujeto pasivo seleccionado en el marco de un “control extensivo”. Como ya señalamos anteriormente, esta gestión está fuera del marco de una actuación inspectiva (“control intensivo”), realizándose en el ámbito de la División Recaudación y Controles Extensivos y, en el del Departamento Recaudación de la División Grandes Contribuyentes de la D.G.I.

La pregunta que surge es: ¿cuál es la multa por contravención aplicable al tercero que incumple un requerimiento de información realizado por la D.G.I. en este tipo de controles?

Claro está que descartamos la multa agravada por contravención del artículo que venimos estudiando pues, está fuera del ámbito ya explicado.

Entonces, deberíamos analizar si resulta aplicable la multa agravada establecida por el inciso cuarto del artículo 469 de la ley 17.930 en la redacción dada por el artículo 68 de la Ley Nº 18.083.

Pues bien, a nuestro entender, este artículo no resulta de aplicación a la pregunta planteada dado que - como ya se analizó en el capítulo anterior - el artículo 70 del Código Tributario no incluye a los terceros.

Por lo tanto, si bien se estaría ante el ejercicio de las facultades establecidas en el artículo 68, no se configuraría el requisito del incumplimiento del artículo 70 del Código Tributario, pues la obligación del tercero de proporcionar a la Administración Tributaria no tiene su fundamento legal en este artículo sino en el artículo 68 literal E) del referido cuerpo normativo.

En definitiva, en esta línea de razonamiento, podemos concluir que para este tipo de incumplimiento en el marco de un control extensivo debe recurrirse a la regla general, es decir, al monto de la multa establecido por el artículo 95 del Código Tributario.

III.2.- Artículo 308 de la Ley Nº 18.996. Tránsito del régimen de documentación

La segunda novedad en materia de infracción de contravención que ofrece la norma en estudio es la prevista por el artículo 308 de la Ley. Dicho artículo establece:

“Cada documento o comprobante, individualmente considerado, que transgreda el régimen general de documentación, tipificará la infracción prevista en el artículo 95 del Código Tributario, en tanto la transgresión referida configure reincidencia o pueda impedir el conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria, en los términos dispuestos por el artículo 66 del Código Tributario. A los efectos de la configuración de reincidencia se estará a lo dispuesto por el artículo 100 del Código Tributario.

En ningún caso, el importe total de las multas correspondientes por aplicación del presente artículo podrá exceder la multa prevista en el inciso cuarto del artículo 469 de la Ley Nº 17.930, de 19 de diciembre de 2005, en la redacción dada por el artículo 68 de la Ley Nº 18.083, de 27 de diciembre de 2006.”

Tal como se desprende de su simple lectura, la comisión de la infracción prevista por el artículo transcrito requiere para su configuración la verificación de alguna de las dos hipótesis que la norma contempla.

En este sentido, se exige que la violación al régimen general de documentación que la norma prescribe configure reincidencia o, en su defecto, que la misma pueda impedir el conocimiento cierto y directo de los hechos previstos por la ley como generadores de la obligación tributaria.

III.2.1.- Fundamento de la norma. ¿Limitante para la Administración Tributaria o respuesta a pronunciamientos del órgano jurisdiccional?

Previo a ingresar al análisis de las hipótesis cuya verificación implicaría la configuración de la infracción en estudio, se impone la realización de la siguiente apreciación.

Se ha sostenido en diferentes oportunidades que la sanción de esta norma, propuesta en su origen por la D.G.I., pretendió legalizar una práctica administrativa cuya regularidad venía siendo cuestionada y que, llevada a decisión del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, ameritó un cambio de criterio y su anulación por dicho órgano jurisdiccional²⁶.

Dicha apreciación, nos merece la realización de las siguientes consideraciones.

²⁶ La tesis anterior del Tribunal fue sustentada en la Sentencia Nº 350/1988 de 25 de julio de 1988.

En primer lugar, debe señalarse que los dos antecedentes jurisprudenciales que precedieron a la norma²⁷ refirieron a dos casos de incumplimiento de deberes formales idénticos (utilización de facturas con pie de imprenta vencida, 36 en un caso 50 en el otro), en los que el Tribunal entendió que debía considerarse la configuración de una sola infracción de contravención agravada por la continuidad, dado que la utilización de cada documento respondía a una misma resolución de utilizar determinada libreta de facturas.

Si consideramos que la norma se sancionó en virtud de dichos pronunciamientos, estaríamos entendiendo que la decisión del órgano jurisdiccional, para esos dos casos concretos, supuso una suerte de solución genérica o posición para todos los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes en materia de documentación independientemente de las circunstancias o diferencias que en cada caso se presente.

Entendemos, por cuanto no surge de las referidas sentencias, que es insostenible dicha apreciación. En efecto, no puede extraerse como única conclusión válida que a juicio del Tribunal toda vez que se emitan documentos en violación al régimen general de documentación ello constituye necesariamente la transgresión de un solo deber formal o que toda vez que ello se realice por un determinado período de tiempo con los mismos vicios formales estaremos nuevamente ante una sola violación.

En segundo lugar, no obstante oportunamente abordaremos el estudio de las sentencias con más detalle, consideramos que tal como está regulada la infracción de contravención por el Derecho Tributario Nacional, no caben dudas que verificado el incumplimiento de un deber formal, se configura la infracción de contravención y deviene aplicable la correspondiente sanción.

Verificado el incumplimiento, así sea por única vez, de alguno de los deberes formales que las normas imponen, se configura la infracción de contravención independientemente de lo nimia que se presente la referida transgresión.

Si un contribuyente emite documentos que no cumplen con las exigencias previstas al efecto, a modo de ejemplo, hoy emite un documento con pie de imprenta vencido, mañana otro sin consignar la fecha de emisión y pasado otro sin respetar la numeración correlativa²⁸, no habrá incumplido solamente un deber formal que lo haga pasible en forma genérica de la sanción por la comisión de una contravención, en tanto cada una de las

²⁷ Sentencias N° 864 de 21 de octubre de 2010 y N° 951 de 10 de noviembre de 2011.

²⁸ Art. 11 de la Resolución N° 688/992 de 16 de diciembre de 1992

irregularidades documentales en las que incurre constituye un deber al que en forma individual la norma le exigió se debía atener.

En síntesis, en tanto el artículo 95 del Código Tributario exige la consideración de otras normas que en definitiva son las que describen la conducta típica cuya sanción se impone frente a toda vulneración, no resulta apropiado entender que existan fórmulas genéricas y sostener, sin considerar las particularidades de cada caso, que toda transgresión al régimen general de documentación constituye una única contravención.

El estudio de los pronunciamientos en las cuales el Tribunal de lo Contencioso Administrativo se ha expedido en cuanto al tema implicando un cambio de criterio, según el relevamiento jurisprudencial efectuado a la fecha tres²⁹, abonan a favor del planteamiento realizado.

En términos generales, tal como se indicó, en sentencias del año 2010 y 2011, el Tribunal entendió que la emisión de 36 facturas con pie de imprenta vencido en el primer caso y 50 en el segundo, constituyó una sola infracción de contravención agravada por la continuidad. Más recientemente, y ajustándose al mismo criterio señalado, aunque esta vez apartándose de lo aconsejado por el Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, en sentencia Nº 461/2013 de 20 de agosto de 2013, el Tribunal sostuvo que: *“es posible considerar que, en ciertos casos, cada acto de emisión de un documento en infracción a las normas formales, pueda formar parte de la ejecución de una infracción continuada y ser considerada como un único ilícito agravado.”* (Subrayado nuestro)

Ahora bien, la aplicación del instituto de la continuidad propio del derecho punitivo, independientemente de la corriente que se adopte para justificar su naturaleza³⁰, supone el reconocimiento de la existencia de una pluralidad de conductas típicas, es decir, el reconocimiento de que cada transgresión constituye una consumación terminada de la infracción pero por efecto de la aplicación de la agravante, toda vez que dichas transgresiones respondan a una misma resolución, se sancionarán conforme el instituto reza, es decir como una infracción agravada por la continuidad.

²⁹ Sentencias Nº 864 de 21 de octubre de 2010, Nº 951 de 10 de noviembre de 2011 y Nº 461 de 20 de agosto de 2013.

³⁰ Teoría de la ficción, Teoría de la unidad jurídica o Teoría de la Realidad. Véase CAIROLI, Milton: “El Derecho Penal Uruguayo y las nuevas tendencias dogmático penales” Tomo II. F.C.U. Montevideo. Año 2003, pág. 91 y siguientes.

Cabe recordar que, la “continuidad” encuentra su origen en el intento de atenuar los efectos resultantes de la aplicación de una pena por cada conducta ilícita idéntica cometida toda vez que el cúmulo de ellas hubiera respondido al mismo fin.

En la primera de las sentencias mencionadas, N° 864/010, en la cual se modifica el criterio tradicional, el Tribunal entendió que la documentación de una operación de leasing en 36 facturas con pie de imprenta vencido: “(...) *se debe entender que obedeció a una misma resolución de usar tal libreta de facturas...*”

Esta consideración, que luego se recoge en las sentencias referentes al tema que le siguieron, nos revela dos cosas: que a criterio del Tribunal, y en relación al caso sometido a su estudio, el punto de corte para considerar configurada una pluralidad de conductas típicas estaría dado por la particular unidad de resolución que condujo al infractor a cometer cada una de las transgresiones, lo que lleva a entender que, de no existir dicha resolución cada incumplimiento del deber formal debe considerarse como una única e independiente infracción, y, además, que probablemente de haberse utilizado más de una libreta de facturas el Tribunal hubiera entendido que ello habría obedecido a más de una resolución.

Conclusión, esta última, más que razonable, ya que no puede sostenerse válidamente que el infractor documente sus operaciones en una libreta de facturas con irregularidades desde el punto de vista formal y luego, culminada ésta, mande imprimir o utilice otra que nuevamente se encuentre en infracción y ello responda a una misma resolución. Parece evidente que la utilización de la segunda libreta conteniendo facturas en infracción respondió a un *acto síquico, ideativo y voluntarístico*³¹ independiente del anterior.

En última instancia, e independientemente de lo que viene de señalarse, entendemos que la sanción de esta norma supuso en los hechos un freno a la potestad sancionadora de la Administración.

Ello, por cuanto a partir de su vigencia la aplicación de la sanción de contravención por documento o comprobante en infracción deberá atenerse a las exigencias que la norma impone. De esta forma, se deberá considerar o bien la calidad de reincidente del infractor, lo cual difícilmente se verifique, ya que es de esperar que, frente al mayor castigo

³¹ CAIROLI, Milton, obra citada, pág. 95.

que de reincidir recaiga sobre sí, el infractor se abstenga de incumplir, o bien evaluar si la transgresión detectada puede impedir el conocimiento cierto y directo de los hechos constitutivos de la obligación. Respecto a esta última hipótesis, adviértase que no cualquier vulneración de un deber formal en el documento o comprobante es pasible de obstruir ese conocimiento. En efecto, podría sostenerse que en su mayoría, no lo será.

III.2.2.- Transgresión documental prevista por la norma cuando no se verifica la reincidencia o el impedimento exigido por la misma. Sanción aplicable.

Tal como se indicó, la infracción prevista por la norma requiere necesariamente la ocurrencia de alguno de los dos extremos señalados. Conforme ello, no tipificaría la infracción de contravención sancionada por la misma cada documento o comprobante individualmente considerado, que habiendo sido extendido transgrediendo el régimen general de documentación, no hubiera implicado la ocurrencia de alguna de las hipótesis previstas.

Evidentemente, dicha transgresión escapará a la tipificación y consecuente sanción del artículo 308 en estudio, pero en ningún caso, y en tanto encuadra en la definición legal, podrá escapar al régimen general de contravención previsto por el artículo 95 del Código Tributario.

Ahora bien, la precisión efectuada introduce necesariamente la siguiente interrogante: ¿cómo deberá sancionarse entonces cada documento o comprobante individualmente considerado que, habiendo sido extendido en transgresión al régimen general de documentación, no hubiera implicado reincidencia o no hubiera sido susceptible de impedir el conocimiento cierto y directo de la obligación?

A nuestro juicio, y tal como se ha indicado en apartados anteriores, entendemos que dicho supuesto debería sancionarse con una multa por cada transgresión. No obstante la nueva norma en estudio nos obliga a apartarnos de dicha solución, enfrentándonos a la imposibilidad de, verificada la conducta descrita por la norma, sancionarla conforme debería serlo. De esta forma, tendremos una conducta típica prohibida pero no le podremos aplicar la correspondiente sanción, cual es, una multa por cada violación.

Una posible solución, aunque sólo contemplativa de algunos supuestos, estará dada toda vez que la emisión de los documentos se efectúe motivada por una misma

resolución, en dicho caso devendrá aplicable el artículo 100 numeral 2º del Código Tributario.

Si bien los ejemplos podrían ser múltiples, podría señalarse como uno la emisión de documentos pertenecientes a distintas libretas todos en incumplimiento al régimen general de documentación. Piénsese, por ejemplo, en un contribuyente que contrariando lo previsto por el artículo 41 del Decreto Nº 597/988 de 21 de setiembre de 1988 utilice para documentar sus operaciones una libreta de facturas que no se encuentre numerada correlativamente³². Culminada la misma, recurre ahora a una nueva libreta, la cual esta vez, transgrediendo lo previsto por la Resolución Nº 688/982 de 16 de diciembre de 1992, se encuentra vencida. No existen dudas que constituyen incumplimiento de deberes formales, que verifican la infracción de contravención en aplicación del artículo 95 del Código Tributario.

Ahora bien, resulta al menos cuestionable pensar que, utilizadas todas las facturas de una libreta, obedezca a una misma resolución criminal comenzar a utilizar una nueva que, otra vez, se encuentre en infracción al régimen general de documentación por la misma u otra razón.

No puede aceptarse que el contribuyente utilice libretas *“al barrer”* sin considerar el estado o condición en que las mismas se encuentren, máxime cuando su regularidad podría determinar la comisión de una infracción.

En definitiva, culminada una libreta y comenzada otra, esa nueva apreciación de las condiciones en que esta última se encuentra determinaría necesariamente una nueva resolución o designio criminal, en definitiva la comisión de una nueva infracción de contravención.

Al respecto enseña Zaffaroni que uno de los elementos que caracteriza la continuidad *“es la unidad de la conducta, el factor psicológico o factor final, es decir, una unidad de dolo o de resolución, una resolución o dolo unitario. Y, a modo de ejemplo señala: “si el que hurta diariamente una pequeña cantidad de dinero no lo hace con una decisión única, como por ejemplo, apoderarse del dinero que necesita para pagar una deuda o para comprar un mueble, sino que repite la decisión diariamente porque se siente*

³² El artículo Art. 41 del Decreto 597/988 dispone que: *“Las referidas operaciones se documentarán en facturas, boletas, notas de débito, notas de crédito o comprobantes equivalentes, numerados correlativamente y con pie de imprenta”*.

*tentado en la misma circunstancia, no habrá una continuidad de la conducta, sino tantas conductas como decisiones tome.*³³

Esta solución se afiliaría al criterio que a partir del año 2010 ha sostenido el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en jurisprudencia citada en la cual se ha pronunciado en cuanto al tema. En este sentido, y tal como se indicó, ha entendido dicho órgano jurisdiccional que la situación objeto de su estudio debía entenderse como una única infracción agravada por la continuidad y no como una infracción por la emisión de cada factura, en tanto obedeció a una misma resolución de usar tal libreta de facturas.

Dada la infinidad de variantes que podrían verificarse en los hechos, en lo que al incumplimiento de deberes formales se refiere, resultaría imposible realizar un estudio de cada una de ellas diferenciando, cuando debería entenderse verificado el tipo y, en su caso, la posible sanción que a su respecto correspondería imponer.

No obstante, sí parece indiscutible sostener que fuera de las hipótesis previstas por la nueva norma en estudio, la sanción aplicable dependerá de cada caso en particular, no debiendo entenderse que en todos ellos sin excepción la emisión de documentos en trasgresión al régimen general de documentación configurará necesariamente una única infracción agravada por la continuidad.

En efecto, seguramente existirán situaciones en las cuales dicho instituto no devenga aplicable, ya sea por tratarse de conductas típicas perpetradas a título de culpa, supuesto en el que por definición se carece de resolución, o porque la emisión de cada documento en infracción respondió a una única decisión³⁴.

En esos casos, y sin desconocer las debilidades de las que la solución adolecería, ésta parece no ser otra que considerar todos los documentos o comprobantes en trasgresión al régimen general en su conjunto, independientemente del deber formal vulnerado, como una única violación a la norma y sancionarlo con una multa por la infracción de contravención que, dependiendo de las circunstancias atenuantes o agravantes del caso, podrá acercarse más o menos al máximo previsto por el artículo 95 del Código Tributario. Vulneración del principio de tipicidad mediante, se estaría considerando y sancionando el cúmulo de transgresiones como una sola infracción de contravención.

³³ ZAFFARONI, Eugenio Raúl: "Manual de Derecho Penal: Parte General". 1ª edición. Año 2005, pág. 672.

³⁴ Véase al respecto ZAFFARONI, Eugenio Raúl, obra citada, pág. 672.

III.2.3.- Presupuestos exigidos

Tal como se indicó, el artículo 308 supedita la tipificación de la infracción de contravención por cada documento o comprobante en transgresión al régimen general de documentación, a la verificación de alguno de los dos extremos que señala.

En este sentido, estaremos en sede de la norma, toda vez que el incumplimiento configure reincidencia o pueda impedir el conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria.

Primera hipótesis. Transgresión que configure reincidencia

a) Alcance

El estudio de este primer extremo nos revela la necesidad de realizar las siguientes consideraciones.

En primer lugar, el artículo 308 de la ley, en lo que a este punto refiere, exige que el incumplimiento previsto por la norma configure reincidencia para que devenga aplicable la respectiva sanción.

En este sentido, la misma reza: *“Cada documento o comprobante, individualmente considerado que transgreda el régimen general de documentación, tipificará la infracción prevista en el artículo 95 del Código Tributario, en tanto la transgresión referida configure reincidencia (...)”* (subrayado nuestro).

La remisión que se realiza, nos conduce necesariamente a la primera parte del artículo en la cual se describe la conducta sancionada, esto es, la emisión de documentos o comprobantes en transgresión al régimen general de documentación.

No obstante, el artículo establece luego a texto expreso que a efectos de la configuración de la reincidencia se estará a lo dispuesto por el artículo 100 del Código Tributario.

La referencia realizada en un principio a la conducta sancionada por la propia norma y la remisión que luego efectúa a lo dispuesto por el artículo 100 nos plantea la dificultad respecto a cuál de los artículos considerar para atenernos al concepto de reincidencia.

El numeral 3 del artículo 100 dispone que la reincidencia se configura por la comisión de una nueva infracción del mismo tipo antes de transcurridos cinco años de la

aplicación por la Administración, por resolución firme, de la sanción correspondiente a la infracción anterior.

De esta forma, la reincidencia, tal como está definida por el Código Tributario, exige para su configuración la comisión de una nueva infracción del mismo tipo dentro de determinado período de tiempo.

El mismo *tipo*, en aplicación al caso que nos ocupa, refiere a la infracción de contravención. Por lo que, según la norma, el actual infractor debería haber incurrido con anterioridad en la *violación de leyes o reglamentos dictados por órganos competentes que establecen deberes formales o en la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación o fiscalización de la Administración*, y haber sido sancionado por esta última dentro de los cinco años anteriores a la comisión de la nueva infracción.

Ello nos conduciría a sostener, por ejemplo, que bastaría con que el infractor hubiera omitido denunciar el cambio de alguno de sus datos identificatorios ante el R.U.T. o hubiera omitido presentar una declaración jurada y hubiera sido sancionado por ello para que toda vez que cometiera la transgresión que el artículo 308 regula antes de transcurridos cinco años, pudiera ser sancionado con la multa agravada que la norma prevé.

Amén de que ella es una de las dos posibles interpretaciones, parece difícil pensar que refleje lo que en definitiva se pretendió.

Siendo el concepto de reincidencia que el Código Tributario recoge de corte estrictamente penal, y dada la remisión que el mismo realiza, resulta conveniente y necesario remitirnos a los fundamentos de dicho instituto en aras de encontrar la posible solución a la referida y potencial doble interpretación.

El relevamiento efectuado nos revela que la reincidencia es un instituto cuyo reconocimiento y consideración por el derecho penal ha generado importantes discusiones y enfrentamientos entre los defensores de un estricto derecho penal liberal o de garantías y los defensores de un derecho penal autoritario.

Se han ensayado diferentes teorías explicativas del instituto, no obstante y en definitiva, existe consenso en señalar que la admisión o rechazo de la reincidencia se convierte en una cuestión de respeto o de apartamiento de las garantías propias del derecho penal.

Enseña Zaffaroni ³⁵ que muchos autores del penalismo liberal han sido abiertamente abolicionistas respecto de la reincidencia, y señala que ninguna de los argumentos justificadores de la reincidencia que han pretendido explicar la mayor gravedad de la pena del segundo delito han logrado levantar la objeción de que *“el plus de gravedad es un nuevo reproche del primer delito”* lo que en definitiva violenta abiertamente el principio de *non bis in ídem*, que constituye una de las bases fundamentales de toda legislación en materia criminal.

Concluye este autor que *“(…) toda gravedad mayor de la consecuencia jurídica del segundo delito (en la forma de pena, de “medida” o de privación de beneficio), es una concesión al derecho penal que abre las puertas a conceptos espurios y peligrosos para todas las garantías penales”*.

En definitiva, a la luz de una interpretación armónica de ambas normas, y en consonancia con los fundamentos, resistida aplicación y vigencia del instituto de la reincidencia en sede del Derecho Penal, nos inclinamos por defender un criterio más restrictivo y sostener que la solución más ajustada resulta ser aquella que considera a efectos de la reincidencia del artículo 308 de la ley 18.996 la verificación de la transgresión que la misma regula, esto es, la emisión de documentos o comprobantes en incumplimiento del régimen general de documentación.

b) Vigencia temporal

Otra dificultad que nos plantea el artículo 100 del Código Tributario refiere a una cuestión temporal, cual es la oportunidad en que debió haber ocurrido el primer incumplimiento para que la nueva transgresión pueda ser considerada reincidente de la anterior.

¿Debe necesariamente exigirse que tanto el primer como el segundo incumplimiento al régimen de documentación hayan ocurrido con posterioridad a la entrada en vigencia de la norma o bastaría con que ello ocurriera respecto a la segunda violación?

Si bien podría sostenerse que lo necesario es que la conducta que hoy se sanciona se haya perpetrado luego de entrada en vigencia de la ley para que la norma le resulte

³⁵ ZAFFARONI, Eugenio: “Reincidencia”. Revista de Ciencias Penales Nº 2. Año 1996

aplicable, en tanto el infractor conoce perfectamente las consecuencias de sus actos y actúa igualmente en absoluto desprecio a lo dispuesto por la ley y sus posibles consecuencias, consideramos que atentaría contra los principios de legalidad e irretroactividad considerar, para sancionar la actual infracción, una conducta que cuando se perpetró, no tenía prevista para el caso de reincidir una consecuencia mayor.

No obstante, entendemos que tal como está descrita la conducta sancionada para que la misma se verifique no basta con que se constate la existencia de documentación en incumplimiento de la norma sino que será necesario que conjuntamente se den alguno de los dos supuestos que la misma prevé.

Es decir, si no se configura reincidencia o la irregularidad documental no puede impedir el conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria, cada documento no podrá ser sancionado por la comisión de una contravención.

La reincidencia por tanto, no es considerada a los efectos de agravar la pena en caso de que se verifique la conducta sancionada sino que la misma se transforma en un elemento necesario e integrante del tipo infraccional.

Siendo la coexistencia de la irregularidad documental más alguno de los extremos señalados lo que determina el nacimiento de la conducta sancionada, principio de legalidad e irretroactividad mediante, ambos deben haber ocurrido con posterioridad a la sanción de la ley, puesto que sin ellos no se habrá tipificado la conducta infraccional.

La ley, una vez sancionada, impone sus consecuencias pura y exclusivamente a las conductas que se producen durante su vigencia, lo contrario implicaría reconocer la retroactividad de la ley, supuesto proscripto en sede del Derecho punitivo.

La doctrina penalista enseña que cuando se crea un nuevo tipo delictivo, esa ley no puede aplicarse a hechos anteriores que hubieran violado el nuevo tipo hoy creado. Se niega así la posibilidad de que conductas que cuando se realizaron no eran delito, se conviertan luego por imperio de la nueva ley en delictivas y sean ahora sancionadas³⁶.

Al respecto, señala Cairolí que no puede admitirse la retroactividad bajo ningún concepto, ni siquiera debería tenerse en cuenta como un elemento para considerar la

³⁶ CAIROLI, Milton, obra citada, pág. 104.

peligrosidad del delincuente el hecho que éste repitiera la misma acción proclamada luego punible.

Por su parte señalaba Pesce Lavaggi: *“En un derecho penal de culpabilidad, la norma cumple una función motivadora, al individuo se le puede reprochar únicamente cuando pudo motivarse en la norma y no lo hizo, pero mal puede motivarse en una norma inexistente al momento de la ocurrencia del hecho.(...) En otras palabras, la aplicación retroactiva de la ley penal, también vulnera el principio de culpabilidad”*

Y más adelante, haciendo referencia expresa al caso objeto de su estudio, el autor expresaba: *“En el caso de la redacción dada al art. (...) amplía el límite etario del sujeto pasivo del delito de corrupción, haciendo que la disposición se amplifique, abarcando toda una serie de hechos que antes no abarcaba, sin duda constituye la configuración de un nuevo delito, ergo, no puede aplicarse hacia el pasado.”³⁷*

En materia tributaria, el artículo 8 del Código Tributario, consagra el principio de irretroactividad: *“Las leyes que tipifiquen infracciones o establezcan sanciones también se aplicarán a los hechos ocurridos durante su vigencia. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que suprimen infracciones y las que establecen sanciones más benignas o términos de prescripción más breves”.*

Berro³⁸ señala que *“Tanto en materia de actividades gravadas, como en el campo de las infracciones, la conducta o situación del sujeto pasivo lo ubican en un determinado status jurídico donde la piedra de toque es la previsibilidad. La necesidad de previsión y respeto de las normas que impone unilateralmente el poder administrador – y que el administrado tuvo o pudo tener en cuenta para actuar- no pueden cambiarse luego de ocurridos los hechos que se relacionan con su responsabilidad. Hechos que el sujeto no puede volver atrás de modo de borrar una conducta que de haber omitido si hubiera conocido las consecuencias que la nueva ley aparejaría”.*

Y agrega que *“...la ubicación temporal del hecho infraccional fija las consecuencias previstas a la fecha de su ocurrencia. No es admisible que el infractor quede sometido a consecuencias más graves que no pudo prever al realizar la conducta ilícita”.³⁹*

³⁷ PESCE LAVAGGI, Eduardo: “Acerca de la eficacia temporal de las leyes penales. Análisis de un caso concreto”. Revista de Ciencias Penales Nº 3. Agosto 1997

³⁸ BERRO, Federico, obra citada , pág. 24

³⁹ BERRO Federico, Irretroactividad y Retroactividad en el Derecho Tributario Sancionatorio, Revista Tributaria Nº 231.

Asimismo Andrés Blanco⁴⁰ manifiesta que exceptuando las eventuales particularidades expresamente previstas en la ley, las normas relativas a sanciones tributarias se rigen, en toda su extensión, por los principios de validez temporal de las normas penales.

Lo que viene de exponerse evidencia la necesidad de que los hechos contemplados por la norma deban verificarse en su totalidad luego de que la misma hubiera entrado en vigencia.

Segunda hipótesis. Transgresión que pueda impedir el conocimiento cierto y directo exigido

La segunda situación que contempla la norma cuyo acaecimiento podría determinar la tipificación de la conducta infractora, estará dada toda vez que la documentación en infracción *“pueda impedir el conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria, en los términos dispuestos por el artículo 66 del Código Tributario”*.

La parte de la norma transcrita y la mención del artículo 66 del Código Tributario implica una referencia a la determinación tributaria sobre base presunta. En efecto, el inciso primero de dicho artículo establece: *“(Estimación de oficio).- Las actuaciones administrativas tendientes a la determinación del tributo, deberán dirigirse al conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación.”* Esto es, se establece una determinación por base cierta como principio general. En cambio, a partir del inciso segundo se regula la determinación por base presunta, diciendo: *“Si no fuera posible conocer de manera cierta y directa aquellos hechos...”*

Por ende, la parte transcrita del artículo 308 en estudio, implica que la infracción se configura cuando la documentación en infracción pueda ocasionar una determinación sobre base presunta.

El estudio de este segundo supuesto, nos merece la realización de dos consideraciones fundamentales.

a) Prescindencia del daño

⁴⁰ BLANCO, Andrés, Infracción de mora: naturaleza jurídica y aplicación temporal de las modificaciones normativas a su régimen, Revista Tributaria N° 142

En primer lugar, el estudio de la norma nos revela y nos permite sostener que la irregularidad en la documentación que sanciona debe ser idónea para producir el resultado dañoso que enuncia, cual es, el desconocimiento de los hechos generadores de la obligación, pero dado que la norma no exige que la irregularidad haya impedido sino que “pueda impedir” dicho conocimiento, no es preciso que en los hechos ello suceda.

En efecto, no se exige que la transgresión impida el conocimiento, sino que bastará con que la misma pueda, sea capaz, sea susceptible de producirlo, aunque luego en los hechos ello no se dé.

Lo expuesto nos ubica necesariamente frente a una infracción de peligro. La doctrina nacional es conteste en sostener que el peligro consiste en la probabilidad de que de una conducta humana se derive un daño. En palabras de Shurmann *presupone necesariamente la existencia real de un hecho con potencialidad causal suficiente para generar otro hecho*⁴¹.

En el caso que nos ocupa, el peligro se traduce en la probabilidad de que la irregularidad documental impida el conocimiento cierto y directo de los hechos generadores de la obligación tributaria, es decir, la probabilidad que dicha irregularidad impida una determinación por base cierta.

Se sanciona en definitiva el hecho de que esa irregularidad sea lo suficientemente idónea para producir ese resultado en particular.

Resulta intrascendente si la Administración logra acceder por algún medio al conocimiento de los hechos -documentación en poder del sujeto pasivo, cruzamiento de datos, información obtenida de terceros, etc.-, ya que lo que se castiga es la potencialidad de la transgresión documental para impedirlo.

Enseña David Baigún que en este tipo de delitos, la acción humana *se limita a la producción de un estado de cosas capaz de desencadenar otro curso causal de hechos considerados directamente dañosos*. Y señala más adelante: “(...) el desencadenamiento fáctico originado por el peligro no sólo abarca fenómenos naturales, sino también sucesos de índole social en los que intervienen como protagonistas, los hombres colectivamente

⁴¹ VÁZQUEZ Malet, “Presunciones en el Código Penal” Fundación de Cultura Universitaria. 1ª edición. Año 1995. pág. 79.

*considerados. Y ello es así, lógicamente, porque los bienes protegidos por la ley no sólo son objetos corporales o tangibles sino intereses de entidad social.*⁴²

No obstante lo expuesto, cabe señalar que la norma también podría ser pasible de una segunda lectura, que no compartimos, y que radica en considerar que la misma exige que el conocimiento cierto y directo de los hechos constitutivos de la obligación tributaria se haya visto en efecto impedido. Es decir, que se haya realizado una determinación sobre base presunta y que la misma haya sido ocasionada por la transgresión al régimen general de documentación referida.

b) Relevancia de la irregularidad documental

Como se señaló en apartados anteriores, no cualquier incumplimiento de deberes formales será pasible de impedir el conocimiento cierto y directo de los hechos constitutivos de la obligación tributaria.

En efecto, el hecho de no respetar márgenes, tamaños o papel, por ejemplo, en ninguna medida lo será.

Dependerá de la transgresión cometida en cada caso y de su idoneidad para generar el resultado dañoso, cuya probable ocurrencia se sanciona, lo que determine si en definitiva el caso encuadra en el supuesto previsto por la mentada previsión o no.

Excedería el objeto del presente realizar un análisis detallado de cada una de las obligaciones documentales a que están sujetos los obligados tributarios y ponderar cuál de ellas, en caso de incumplimiento, sería pasible de impedir el conocimiento conforme se indicó.

No obstante, y nuevamente a modo de ejemplo, parece incuestionable sostener que toda vez que se violente la necesaria correlatividad en la numeración de las facturas⁴³ o se extiendan documentos sin consignar la fecha de emisión⁴⁴ estaremos necesariamente frente a una irregularidad de la magnitud que la norma sanciona.

En última instancia cabe señalar que, *el importe total de las multas correspondientes por aplicación del presente artículo no podrá exceder la multa prevista en el inciso cuarto del artículo 469 de la Ley Nº 17.930, , esto es, es hasta mil veces el*

⁴² BAIGÚN, David: “Los delitos de peligro y la prueba del delito”, pág. 6.

⁴³ Art. 41 Decreto Nº 597/988.

⁴⁴ Art. 43 Decreto Nº 597/988.

valor máximo de la multa dispuesta para la infracción de contravención (artículo 95 del Código Tributario).

III.3.- Artículo 315 de la Ley Nº 18.996. Deberes formales. Precios de Transferencia

El artículo 315 de la Ley Nº 18.996 agrega el artículo 46 bis al Título 4 del Texto Ordenado 1996 con el siguiente texto:

“Quien incumpliera cualquiera de los deberes formales establecidos en el marco del régimen de precios de transferencia dispuesto por el presente Capítulo y su respectiva reglamentación, será sancionado en forma graduada de acuerdo con la gravedad del incumplimiento y demás circunstancias previstas en el artículo 100 del Código Tributario, bajo el régimen de multa establecido en el inciso cuarto del artículo 469 de la Ley Nº 17.930, de 19 de diciembre de 2005, en la redacción dada por el artículo 68 de la Ley Nº 18.083, de 27 de diciembre de 2006”.

Según la norma transcripta, el ámbito de aplicación de la misma refiere a los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes que verifican las operaciones a que refiere el capítulo VII del Título 4 del TO 1996, denominado “Precios de Transferencia”.

Estos deberes formales se encuentran contenidos en las disposiciones de los artículos 41 y 46 del referido Título, los cuales fueron reglamentados por los artículos 5, 14 y 15 del Decreto 56/009 de 26 de enero de 2009. Además, estos aspectos fueron objeto de determinadas previsiones en los numerales 10 a 13 de la Resolución de la DGI 2.084/009 de 1º de diciembre de 2009.

En este sentido, el artículo 41 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 refiere a los métodos de ajuste para la determinación de los precios de las operaciones realizadas entre partes vinculadas. En lo que tiene que ver con los deberes formales, el inciso tercero dispone que: *“Con la finalidad de determinar que los precios se ajustan razonablemente a los de mercado, el contribuyente deberá suministrar la información que la reglamentación disponga, la cual podrá incluir entre otras, la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que considere conveniente para la fiscalización de las operaciones.”*

Por su parte, el artículo 46 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 dispone que la D.G.I. podrá requerir la presentación de declaraciones juradas especiales *“con el objeto de realizar un control periódico de las operaciones entre sujetos pasivos vinculados con*

personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior". Dichas declaraciones juradas podrán contener los datos que la DGI "considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos".

El Decreto reglamentario N° 56/009 en su artículo 5 establece que *"el análisis de comparabilidad y justificación de los precios de transferencia, podrá realizarse indistintamente sobre la situación del sujeto local o del sujeto del exterior."* A estos efectos, encontramos otro deber formal en el inciso segundo cuando dispone que si se opta por lo segundo, *"se exigirá prueba documentada certificada en el país de origen por auditor independiente de reconocido prestigio, debidamente traducida y legalizada"*.

El artículo 14 de la misma norma, dispone la obligación de presentar declaraciones juradas especiales a aquellos contribuyentes y responsables que determine la D.G.I. entre el elenco de sujetos comprendidos en el artículo primero⁴⁵. Además, dicho Decreto establece que las condiciones de las referidas declaraciones juradas serán las determinadas por la D.G.I.

Otra norma relacionada con los deberes formales es el artículo 15 del mismo Decreto al establecer que la D.G.I. *"podrá requerir a los sujetos referidos en el artículo 1º, la presentación de los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia, así como de los criterios de comparación utilizados, a efectos de analizar la correcta aplicación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia consignados en la declaración jurada especial a que refiere el artículo anterior."*

⁴⁵ "Artículo 1º.- Sujetos comprendidos. Los contribuyentes y responsables que a continuación se detallan quedan comprendidos en las disposiciones del Capítulo VII del Título 4 del Texto Ordenado 1996:

a) Quienes realicen operaciones con entidades vinculadas constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en el exterior; y estén comprendidos en el artículo 3º del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

b) Quienes obtengan rentas por servicios personales fuera de la relación de dependencia alcanzadas por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas por opción o inclusión preceptiva de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 5º del Título 4 del Texto Ordenado 1996, y realicen operaciones con entidades vinculadas constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en el exterior;

c) Quienes efectúen operaciones con entidades constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en países de baja o nula tributación o que se benefician de un régimen especial de baja o nula tributación. Quedan incluidas en lo dispuesto en el presente literal, las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros, incluidos los radicados en territorio nacional, y se benefician de un régimen de baja o nula tributación;"

El inciso segundo establece una limitación respecto al plazo para presentar dicha documentación: no podrá ser menor a ocho meses contados desde la fecha de cierre del ejercicio económico considerado.

A efectos de facilitar la aplicación de –entre otras- las normas expuestas precedentemente, la DGI dictó la Resolución N° 2.084/009 y, en lo que tiene que ver con los deberes formales comprendidos en el artículo 315 de la Ley N° 18.996, podemos destacar los numerales 10 al 13.

El numeral 10 dispone que los sujetos pasivos comprendidos en el artículo 1° del Decreto N° 56/009, estarán obligados a presentar una información anual, cuando verifiquen alguna de las condiciones que menciona⁴⁶.

Dicha información anual, señala el inciso segundo, debe tener un contenido determinado que consiste en:

“a) Una declaración jurada informativa donde se consigne el detalle y cuantificación de las operaciones del período incluidas en el régimen de Precios de Transferencia.

b) Una copia de los estados contables del ejercicio fiscal correspondiente, cuando no estuvieran obligados a presentarlos por otras disposiciones.

c) El Estudio de Precios de Transferencia con el contenido mínimo según el numeral siguiente.”

Por lo tanto, según el literal c) transcrito el estudio de precios de transferencia debe contener como mínimo los aspectos detallados en el numeral 11⁴⁷.

⁴⁶ Las condiciones son:

- “a) se encuentren incluidos en la División Grandes Contribuyentes;*
- b) realicen operaciones comprendidas en el presente régimen por un monto superior a las UI 10.000.000 (diez millones de unidades indexadas) en el período fiscal correspondiente;*
- c) hubieran sido notificados por la Dirección General Impositiva.”*

⁴⁷ “11º) Contenido del Estudio de Precios de Transferencia: El Estudio de Precios de Transferencia deberá incluir- como mínimo- los siguientes aspectos:

- a) El detalle de las actividades y funciones desarrolladas.*
- b) Los riesgos asumidos y los activos utilizados para realizar dichas actividades y funciones.*
- c) El detalle de los elementos, documentación, circunstancias y hechos valorados para el referido estudio.*
- d) Detalle y cuantificación de las operaciones incluidas en el régimen de Precios de Transferencia.*
- e) Identificación de las entidades con las que se realizaron las operaciones incluidas en el régimen de Precios de Transferencia.*
- f) Método utilizado para la determinación de los precios de las operaciones, con indicación de las razones y fundamentos que lo justificaron como el más apropiado, así como los motivos por los cuales se descartaron aquellos no utilizados.*
- g) Identificación de cada uno de los comparables seleccionados para la justificación de los precios de transferencia.*

El plazo para cumplir con esta obligación “vence el noveno mes contado desde la fecha de cierre del ejercicio fiscal correspondiente, según los cuadros de vencimientos dispuestos para cada grupo de contribuyentes” (inciso tercero del numeral 10).

Otro deber formal lo encontramos en el numeral 12 pues, dispone que los sujetos comprendidos por el numeral 10, “deberán conservar por el período de prescripción de los tributos, los documentos y comprobantes que justifiquen el Estudio de Precios de Transferencia.”

Cabe precisar que, según el numeral 13, establece un deber de conservación de documentación para los sujetos pasivos del artículo 1º del Decreto N° 56/009, que no se encuentren obligados presentar la información anual a que refiere el numeral 10º. En este sentido, “deberán conservar por el período de prescripción de los tributos, los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia y de los criterios de comparación utilizados, a los efectos de demostrar y justificar la correcta determinación de dichos precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia declarados.”

El incumplimiento de los deberes formales mencionados *ut supra*, y según la parte final del artículo 315, serán pasibles de una sanción por contravención haciéndose referencia a la multa dispuesta por el inciso cuarto del artículo 469 de la Ley N° 17.930 en la redacción dada por el artículo 68 de la Ley N° 18.083, es decir, una multa de hasta mil veces el valor máximo de la multa por contravención (artículo 95 del Código Tributario) de acuerdo a la gravedad del incumplimiento.

-
- h) Identificación de las fuentes de información de las que se obtuvieron los comparables.
 - i) Detalle de los comparables seleccionados que se desecharon con indicación de los motivos que se tuvieron en consideración.
 - j) La cuantificación y metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.
 - k) La determinación de la mediana y el rango intercuartil.
 - l) Descripción de la actividad empresarial, las características del negocio, y otros elementos relevantes de las entidades comparables.
 - m) Las conclusiones del estudio.
- Cuando el análisis de comparabilidad y justificación de los precios de transferencia se realice sobre la situación de una entidad del exterior, el mismo deberá cumplir con las condiciones establecidas en el artículo 5º del Decreto N° 56/009 de 26 de enero de 2009.”

En cuanto a la graduación de la sanción, deberán considerarse las circunstancias agravantes y atenuantes que pudieran corresponder según lo previsto en el artículo 100 del Código Tributario.

En este punto, entendemos que la Administración debería tener presente los costos que tendría el cumplimiento de determinada obligación a efectos de fijar esta sanción. Pues, es dable esperar que sea más gravoso el monto de la multa que el costo del cumplimiento de la obligación. Por ejemplo, si se estimara que en un caso concreto el costo de un estudio de precios de transferencia que no fue presentado en tiempo y forma es de \$ 300.000, la multa debería ser de un monto manifiestamente superior a efectos que al obligado no le sea menos gravoso incumplir que cumplir.

IV.- Consideraciones finales

Como surge del análisis realizado anteriormente, en la actualidad la infracción de contravención tributaria se encuentra prevista no sólo en el artículo 95 del Código Tributario sino además en una serie de normas dispersas que atienden a la casuística específica y establecen multas máximas agravadas.

Por ello resulta imprescindible, a nuestro juicio, contar con un sistema de infracciones y sanciones unificado, procurando con esto no sólo que la Administración pueda cumplir eficientemente con sus cometidos, sino garantizar los derechos de los contribuyentes y la fácil aplicación de las normas por los distintos operadores del derecho tributario.

En ese sentido resulta necesario incorporar una serie de modificaciones en el ordenamiento jurídico nacional a efectos de uniformizar las sanciones por dicha infracción, ajustando o derogando (según el caso) las normas que establecen casos especiales, a efectos de que las mismas queden comprendidas en el artículo 95 del Código Tributario.

Asimismo, se entiende conveniente adecuar el valor de la multa establecida en el referido artículo pudiéndose fijar un monto equivalente al máximo previsto en la actualidad en los artículos especiales estudiados anteriormente, es decir, \$ 5.180.000 a valores actuales (que se actualizaría conforme a lo dispuesto en el artículo 99 del Código Tributario). No puede perderse de vista que la finalidad última de la sanción por infracciones, es que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias a efectos de garantizar la percepción de los tributos (entre las que se encuentran los deberes formales), lo que evidentemente no se logra con el exiguuo monto

de la misma fijado por el artículo 95 del Código Tributario (máximo de \$ 5.180 para el año en curso).

El escaso monto vigente actualmente conlleva a que en determinadas circunstancias le resulte más conveniente al contribuyente pagar la multa que cumplir con determinados deberes formales, con los consiguientes perjuicios que ello puede ocasionar en las tareas de investigación y fiscalización del Fisco.

En caso de realizarse la modificación propuesta, también debería actualizarse en los mismos valores el monto de la multa máxima de la infracción establecida por el artículo 98 del Código Tributario (*“instigación pública a no pagar tributos”*) para respetar la simetría que en este aspecto establece dicho cuerpo normativo.