

“Una sanción improcedente”

por Claudio Esteban Luis

La responsabilidad sustituta.

Es sabido que el derecho reconoce distintas ramas de estudio dentro de su unidad, y entre ellas, se encuentra el derecho tributario. Como rama autónoma, el derecho tributario se limita a lo que se denomina el “derecho tributario material o sustantivo”¹. Es que, cuando tratamos cuestiones del derecho constitucional tributario, en verdad, nos referimos a las cláusulas constitucionales vinculadas o referidas a la temática tributaria, pero no deja de ser “derecho constitucional”; cuando lo hacemos respecto del derecho procesal tributario, no hacemos más que referirnos a normas procesales referidas a materia tributaria; de igual manera cuando analizamos cuestiones del derecho penal, nos referimos a principios, normas e instituciones del derecho penal que refieren, se vinculan o aplican en materia tributaria.

De tal manera, la autonomía del derecho tributario se limita al denominado *derecho tributario material o sustantivo*, es decir, aquel referido a los dos pilares sobre los que se construye la relación jurídico tributaria: el hecho imponible y la obligación tributaria. Allí es donde el derecho tributario crea principios, instituciones, definiciones, conceptos e interpretaciones propias.

Una cuestión incluida dentro de ese marco de autonomía es la que refiere a los “sujetos” intervinientes en la relación jurídica tributaria². En el aspecto o elemento “subjetivo” del hecho imponible encontramos el sujeto distintivo de la relación jurídico tributaria: el contribuyente; y este mismo –y

¹Ver Corti A.H.M. “De la autonomía del Derecho Tributario”, en “Homenaje al 50° aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach” AAFF, Ediciones Interoceánicas, pag. 33; Dino Jarach, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Cangallo, pág. 363; García Vizcaino “Manual de Derecho Tributario”, Ed. Abeledo Perrot, pag. 142; entre muchos otros.

²Ver Queral-Lozano Serrano, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Ed. Tenos, pág.282; Ferreiro Lapatza “Curso de Derecho Financiero Español”, Ed. Marcial Pons, pág. 367; Dino Jarach, ob. Cit. p[ág. 370; Saenz de Bujanda “Lecciones de Derecho Financiero”, Textos Univ. Complutense de Madrid, pásg.217; entre otros.

otros- en el aspecto “subjetivo” de la obligación tributaria, que serán los responsables del pago del tributo: contribuyentes y responsables por deuda ajena.

En el aspecto subjetivo del hecho imponible encontramos al denominado *contribuyente de iure*, que es el designado contribuyente por la norma tributaria, y el denominado *contribuyente de facto*, que es quien soporta efectivamente la carga del impuesto, es decir, el verdadero incidido por el impuesto, a consecuencia de un fenómeno propio del derecho tributario como lo es la *traslación impositiva*, que es un efecto económico que el derecho tributario le reconoce trascendencia jurídica.

Por otro lado, dentro de la obligación tributaria, en su aspecto subjetivo, encontramos a los sujetos obligados al pago del impuesto, que pueden ser el mismo contribuyente de iure –en la hipótesis más básica de relación jurídica tributaria- quien será un responsable por deuda propia; y los responsables por deuda ajena, es decir, aquellos que pagan el impuesto que adeuda otro, entre los que se encuentran los responsables solidarios y los responsables sustitutos.

Estas construcciones propias del derecho tributario –más aún la del sustituto- representan herramientas utilizadas por razones de recaudación o simplificación tributaria. El caso más claro es el del impuesto a los combustibles, donde el *contribuyente de iure*, designado por la ley, es aquel que realizó el expendio, y que, por efecto económico de la traslación, transfiere la incidencia del impuesto al consumidor, *contribuyente de facto*. Como bien explica la doctrina, el *sustituto* es aquel sujeto que el legislador “en” lugar del contribuyente –y yo agregaría- *de facto*. Sin embargo, el responsable *sustituto* no pierde su condición de responsable por deuda ajena, por no ser el realizador del hecho imponible³ ni el incidido económicamente por el impuesto.

El impuesto especial a las salidas no documentadas

³Ver García Vizcaíno, ob. cit. Pág. 364; entre otros.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

Como se sabe, la ley del impuesto a las ganancias se encuentra dirigida al contribuyente del impuesto, es decir, al realizador del hecho imponible. En otros términos: al que obtiene la “renta” alcanzada por el tributo, y en los términos que ella define. Sin embargo, además, contiene un impuesto *especial* -cuyo pago esta en cabeza de este contribuyente- en su condición de pagador de una erogación sin documentar o mal documentada, debiendo ingresar –como responsable sustituto- el impuesto que estaría en cabeza del tercero receptor del pago.

Así, el artículo 37 de la LIG crea una ficción al establecer un impuesto especial a las salidas no documentadas, con base en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el impuesto a las ganancias, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro.

La CSJN al tratar la cuestión le otorgó inequívocamente el tratamiento de un “impuesto”, desechando que se lo pueda considerar como una sanción, expresando que “se trata de la imposición de un tributo” (Fallos 323:3376 considerando 7°), y al analizar la figura expresó que “... debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, ...en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio” (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987). Es decir, nuestro Máximo Tribunal lo calificó como el impuesto de un tercero oculto beneficiario del cobro indocumentado o mal documentado, no cambiando tal conclusión el hecho de que el ingreso lo haga a título propio; porque la propia Corte señaló que es dicho receptor/perceptor del pago “..a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto..” (cfme. la transcripción efectuada en el párrafo precedente).

Tanto es así -impuesto de un tercero- que la propia ley del impuesto a las ganancias en su artículo 38 exime del pago del impuesto especial cuando se presume que “no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario” (art. 38, inc. b, LIG).

A mayor abundamiento, adviértase que la reforma del art. 37 de la LIG introducida por la ley 27.430 (B.O. , introdujo que dicho pago “... se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de este impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación”.

El carácter de “sustituto” del pagador del impuesto especial a las salidas no documentadas se encuentra -a mi entender- fuera de discusión.

La sanción penal con base en el impuesto a las salidas no documentadas

Debo señalar que el derecho penal tributario se conforma con el derecho penal infraccional –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y el derecho penal delictual –con las figuras actuales del régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430-, aplicándose en ambos los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el de personalidad de la pena.

Sobre la naturaleza “penal” de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal desde el precedente de Fallos 271:297.

En tal inteligencia, y toda vez que el “impuesto especial a las salidas no documentadas” representa para el sujeto obligado a su ingreso el pago del impuesto del tercero beneficiario oculto perceptor del cobro (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987), mal podría aplicársele una figura punitiva sin violentar el principio de personalidad de la pena, según el cual sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir,

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente; situación que –claro está- no se presenta en el caso, ya que el verdadero realizador del hecho imponible –esto es, aquel que obtuvo la ganancia sujeta a impuesto- es el perceptor oculto, y no el pagador sustituto, mero obligado al pago del impuesto especial, a quien no puede reprimírsele por la conducta del tercero.

Es que, el hecho punible -infraccional o delictual- encuentra como base de sustento al hecho imponible susceptible de ser realizado únicamente por el sujeto contribuyente.



DECONOMI