

Pontificia Universidad Católica Argentina - Facultad Teresa de Ávila.

# RESPONSABILIDAD EN LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS: PERSPECTIVA SOBRE OMISIÓN CULPOSA Y DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Ley de Procedimiento Tributario

PALABRAS CLAVES: Ley 11.683, Ilícitos tributarios, Omisión culpable, Defraudación Fiscal, Sanciones, Tribunal Fiscal de la Nación, Recurso de Repetición.

Carolina Del Mestre, estudiante de 4to año de la Carrera de Contador Público  
19 de nov. de 2024

## Introducción.

Durante los últimos años, en Argentina, los ilícitos tributarios han representado una problemática relevante, debido a que estos afectan directamente a la recaudación de los fondos públicos necesarios para el funcionamiento del estado, pudiendo observarse principalmente en los sectores de la agricultura, profesionales, industriales, comerciales, y tanto entre los pequeños como los grandes contribuyentes.

En nuestro sistema legal tributario, se ha establecido bajo la Ley N°11.683 “*Ley de Procedimiento Tributario*” y sus modificaciones (Infoleg, 1998) un conjunto de normas y procedimientos que regulan la relación entre el Estado y el contribuyente, así como las sanciones impositivas perteneciente a la órbita del Derecho Tributario.

Lo que busca este sistema es recaudar de manera eficiente recursos necesarios para el financiamiento de los gastos del Estado, para el interés general, dependiendo totalmente su eficiencia del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Cuando estos no cumplen con sus deberes fiscales, afectan gravemente la capacidad del Estado, generando un impacto negativo, no solo en lo financiero, sino que también en lo económico. A fin de evitar que los contribuyentes cometan una infracción en las normas legales, la Ley de Procedimiento Tributario establece las potestades a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP en adelante) para actuar como agente recaudador de tributos, con poderes que le permite realizar procedimientos de verificación y fiscalización a fin de aplicar sanciones a las infracciones tributarias, que varían desde multas hasta penas de prisión.

Es importante destacar que se han desarrollado diferentes doctrinas respecto al régimen tributario sancionatorio contemplados en la Ley 11.683. Por un lado, se encuentra la doctrina Administrativa, la cual sostiene que el bien jurídico tutelado en el ilícito tributario es el “*interés público*”, y que los ilícitos penales son producto a una violación a las normas legales y preceptos sociales. Por otro lado, la doctrina Penalista, que mantiene que no existe una distinción entre el bien jurídico tutelado por el derecho tributario y el derecho penal, siendo que siempre que se busca proteger *la hacienda pública*, siendo aplicables las normas del derecho penal. Y, por último, la doctrina de la Unicidad, que sostiene que no existe diferencia entre el delito y la contravención, ya que todas son infracciones tributarias y que solamente deberían utilizarse las disposiciones del Código Penal, sólo cuando la ley las remita taxativamente. Actualmente, en la Corte

Suprema de Justicia de la Nación prevalece la doctrina Penalista, de la cual puedo sostener que, las infracciones tributarias son sanciones integrantes del Derecho Penal Especial (Dr. Fernández, 2009, pág. 49), en las que se les aplican las disposiciones generales del Código Penal.

El legislador al imponer sanciones en la Ley de Procedimiento Tributario, bajo diferentes normativas y procedimientos relacionados con las obligaciones fiscales que los contribuyentes tienen hacia con la AFIP, de la cual además se desprende la responsabilidad de los incumplimientos de las obligaciones tributarias, tuvo en cuenta la determinación de un *bien jurídico tutelado* que busca proteger o resguardar de las posibles conductas infraccionarias de los contribuyentes. tendientes a disuadir la conducta indebida de los contribuyentes y proteger el sistema del Estado.

En este informe, haremos un recorrido por los ilícitos tributarios, considerando la responsabilidad de los contribuyentes frente a estos actos analizando las figuras de la omisión culposa y la defraudación fiscal. Cada uno de estos institutos es un incumplimiento tributario sancionado por el legislador mediante la técnica legal propia de la sanción. Además, consideraremos al Tribunal Fiscal Nacional como organismo que busca prever las controversias entre los contribuyentes y la AFIP, luego de la verificación y fiscalización que realiza el Fisco, considerando el recurso de repetición como herramienta de defensa para el contribuyente.

#### Ilícitos formales y materiales – Ley 11.683.

Cuando nos referimos a *Ilícitos Tributarios* estamos haciendo referencia a una situación donde los responsables se apartan o contradicen a una norma tributaria sancionada por el legislador.

Los *ilícitos tributarios*, descriptos en los artículos 38, 39, 40, 44, 45, 46, 47 y 48 de la Ley de Procedimiento Tributario, podemos definirlos como las acciones u omisiones que generan un quiebre entre el sujeto pasivo de la ley y las normas fiscales.

Los ilícitos tributarios reglados, según Dr. Fernández Oscar (Dr. Fernández, 2009, pág. 32), pueden ser clasificados como:

- *Ilícitos Formales* son todas aquellas derivadas del incumplimiento de las obligaciones puestas a cargo del contribuyente y que tienen por finalidad facilitar la determinación, verificación y fiscalización del impuesto, las funciones de la AFIP. Estas infracciones

están tipificadas por el incumplimiento del orden formal, tendiente a perjudicar las facultades de verificación y fiscalización del órgano de contralor. Se sanciona la falta de cooperación de los contribuyentes hacia con la AFIP en sus funciones.

- *Ilicitos Materiales* aquellas en las cuales, no solamente quedan incumplidas las obligaciones administrativas, sino que además se omite el pago del impuesto, de forma parcial o total, causando perjuicios en la recaudación de la renta pública, es decir, la cuantía de la obligación tributaria. Estas infracciones son pasibles de penas de prisión o reclusión, además de las posibles multas o inhabilitaciones, entre otras.

Las infracciones a las que se hacen referencias la propia ley pueden ser sancionadas con *Multa, Clausura y Decomiso*, en donde las *multas* son sanciones caracterizadas por obligación de abonar una suma de dinero ante la configuración del ilícito, pudiendo ser aplicada por la AFIP; la *clausura* implica el cierre de un local y, como consecuencia, la imposibilidad de realizar actividades comerciales en ese lapso de tiempo; y por *decomiso* por el desapoderamiento de la mercadería cuya tenencia o transporte no cumple con los requisitos legales o reglamentarios y aún más, cuando el que comete la infracción no es su propietario. (Bertazza, 2021).

Las sanciones tributarias son categorizadas como *pecuniarias* y *no pecuniarias*, que se diferencian en que las primeras tienen un impacto económico directo por la ilicitud, como las multas, los intereses, mientras que las segundas no tienen un impacto económico, pudiendo ser la inhabilitación, el decomiso, la clausura de establecimientos, la prisión. La pena de prisión no está prevista en la Ley de Procedimiento Tributario, ya que corresponde totalmente a la órbita de la Ley Penal Tributaria.

Al abordar el tema de los ilícitos tributarios, debemos hacer mención sobre las posibles conductas a las cuales pueden incurrir los responsables de la obligación tributaria, siendo, tal como lo menciona Aida Kemelmajer de Carlucci y Mauricio Boretto (Kemelmajer de Carlucci & Boretto, 2020, pág. 12):

- *La Culpa*, la omisión de la diligencia debida a la obligación y circunstancias de las personas, es decir, la negligencia o imprudencia que lleva a una persona a cometer un acto ilícito sin intención deliberada de causar daño. Refiere a una conducta sin cuidado o previsión.

- *El Dolo*, toda aserción de lo falso, disimulación de lo verdadero, cualquier artificio, astucia o maquinación que se emplee, pudiendo decir que es el “error provocado”. Entonces, se puede deducir que implica la intención de cometer un acto ilícito, donde el responsable es consciente de su ilicitud y tiene el propósito de causar un daño o evitar una obligación, en este caso, tributaria.

Cabe aclarar que la omisión de una obligación tributaria no solo es una inacción del sujeto, sino que también es un no hacer determinados deberes legales, la cual puede causar perjuicios al bien jurídico protegido. Y que, la defraudación fiscal implica la realización de acciones fraudulentas con intención de evadir el pago de impuesto, mediante la manipulación de información o de documentos, como la falsificación de documentos contables para ocultar ingresos, la utilización de facturas apócrifas, entre otras. Las defraudaciones fiscales tienden a obtener consecuencias legales y penales, como multas significativas, hasta la pena de prisión.

#### Ilícitos formales.

Como ya fue mencionado, los ilícitos formales corresponden a un incumplimiento de las exigencias formales de la ley tributaria.

La Ley de Procedimiento Tributario en su artículo 38 sanciona la omisión de la presentación de la debida declaración jurada del contribuyente (artículo 11 L.P.T.), mediante la aplicación automática de una multa, que varía entre \$200 y \$400, para una persona humana y una persona jurídica respectivamente, agregando que además también se aplicará la multa en el caso de que se omitiera proporcionar los datos a los que se refiere el último párrafo del artículo 11. También, la ley en su artículo 38.1 contempla la sanción con multa por no presentar la declaración jurada informativa propia del contribuyente o responsable, o la que deba informar un tercero, referidos a un conjunto de datos sobre el patrimonio. Esta omisión es sancionada con una multa que varía entre \$5.000 y \$10.000, también dependiente de la calidad del contribuyente.

El artículo 39 de la Ley de Procedimiento Tributario establece sanciones por incumplir con deberes formales, siendo las multas acumulables con las descritas del artículo 38, que consisten en omitir proporcionar datos a la AFIP, la falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos, la resistencia a la fiscalización, y las infracciones referidas al domicilio fiscal.

Estas infracciones (las previstas en los artículos 38 y 39) son de tipo leves.

Por último, la Ley de Procedimiento Tributario establece en su artículo 40 las infracciones agravadas, siendo esta la clausura, por plazo de 2 a 6 días, siempre que el valor de los bienes exceda de \$10, y no se emitan facturas o documentos equivalentes por una o más operaciones comerciales, no lleven registraciones o anotaciones correspondientes, encarguen o transporten comercialmente mercaderías sin respaldo documental, no se encuentren inscriptos como contribuyentes o responsables cuando estuviesen obligados a hacerlo, no poseyeran o conservaren las facturas o documentos equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de bienes y/o servicios, cuando ocupen trabajadores en relación de dependencia y no los registren y declaren con las formalidades exigidas, etc. Esta sanción se duplicará cuando se cometa otra infracción con menos de 2 años desde que fue detectada la anterior. También, se podría aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral.

Estos tipos de ilícitos son originados por la omisión culposa del responsable, cuando la infracción cometida es resultado de la negligencia, imprudencia o impericia, en la cual el infractor no busca intencionalmente el resultado transgresivo a la obligación. Esto puede darse, por ejemplo, en la presentación de declaraciones juradas incompletas o incorrectas, en la omisión de información relevante, entre otras.

#### Ilícitos materiales.

Los ilícitos materiales son producidos cuando el contribuyente no paga el impuesto que le corresponde.

El artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario establece la sanción con multa del 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir por el responsable, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y no exista error excusable. Este tipo de conducta refiere a la omisión culposa, causada por la omisión de pago mediante la falta de presentación de la declaración jurada o cuando sean inexactas las presentadas, la omisión de actuar como agente de retención y/o percepción, y la omisión de los pagos de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos en el caso de que correspondan presentar declaración jurada.

Dan origen a este tipo de ilícito la omisión culposa o dolosa, que implica que el responsable actúa de manera defraudatoria frente a la administración tributaria y con intención de realizarla. No se configura la intención de engañar a la AFIP.

En el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que *“quien, mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al fisco, será reprimido con multa de 2 hasta 6 veces el importe del tributo evadido”*. De allí que surge la conducta dolosa por parte del responsable, ya que este tiene la intención de engañar a la AFIP en incumplimiento de la obligación tributaria. Además, establece otras causales de sanción, para aquellos que incurran al ardid o engaño para aprovecharse, percibir o utilizar de forma indebida los reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria y quienes utilicen registraciones o comprobantes falsos para simular la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional.

En el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Tributario se presentan causales de las presunciones del contribuyente de defraudar a la AFIP, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, así como la grave contradicción entre libros, registraciones, documentos y otros que surjan de las declaraciones juradas, o los datos de ella sean inexactos, así como cuando no se lleven o exhiban libros de contabilidad y registración, y esto no tenga una justificación para la naturaleza del negocio, entre otras causales.

Por último, el artículo 48 de la Ley de Procedimiento Tributario establece la conducta dolosa de los agentes de retención o percepción cuando no ingresaran el tributo retenido o percibido, después de vencido los plazos en que les correspondería hacerlo.

A modo de resumen se presenta la siguiente tabla de ilícitos tributarios:

Tipo de ilícito	Artículo de la Ley 11.683	Sanción Principal	Ejemplos prácticos	Conducta que lo genera
Formales	38	Multa \$200 a \$10.000	No presentar declaraciones juradas.	Omisión culposa
Formales	39	Acumulación de multas	No registrar correctamente el domicilio fiscal.	Omisión culposa.
Formales agravados	40	Clausura entre 2 a 6 días	Vender mercadería sin emitir facturas legales.	Omisión culposa

Materiales	45	Multa del 100% del tributo omitido	No presentar el pago de un tributo.	Omisión culposa.
Materiales	46 y 47	Multa entre 2 a 6 veces del tributo evadido	Declaraciones engañosas para ocultar ingresos.	Defraudación Fiscal
Materiales	48	Multas y sanciones adicionales	Empresa que retiene impuestos de empleados y no los ingresa.	Defraudación Fiscal

### Responsabilidad.

En la Ley de Procedimiento Tributario se establecen una serie de articulados correspondientes a las obligaciones y responsabilidades de los contribuyentes, que cuando estos incumplen con la ley, dan lugar al nacimiento de una sanción.

Para hablar de la responsabilidad frente a la ilicitud tributaria, debemos mencionar las distinciones que surgen de la misma ley en sus artículos 5, 6 y 8, la cual sostienen que los sujetos pasivos de la obligación tributaria son los obligados al pago del tributo, sean responsables por deuda propia (contribuyente) o responsables por deuda ajena (responsables solidarios o subsidiarios).

La Ley de Procedimiento Tributario en su artículo 5 entiende por responsable por deuda propia como aquellos sujetos *“obligados a pagar el tributo al Fisco..., personalmente o por medio de sus representantes, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, quienes sean contribuyentes, sus herederos y legatarios...”*. Además, también define al contribuyente, diciendo sus características de la siguiente manera: *“Revisten el carácter de contribuyente, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que estas prevén para que surja la obligación tributaria...”* (*“LEY 11683 - Ley 11. CAPÍTULO II SUJETOS DE LOS DEBERES ... - Studocu”*).

Luego de analizar lo antedicho, puedo decir, al igual que Jarach (Jarach, 1996, págs. 177 - 178), que el contribuyente o deudor por título propio puede ser determinado sin necesidad de norma expresa, dado a que se deduce de la naturaleza del hecho imponible. Debiendo adicionarle la característica al contribuyente sobre la obligación frente al pago del tributo. Cabe destacar que la ley enumera taxativamente como responsable por deuda propia o contribuyente a las personas humanas, personas jurídicas, las sociedades,

asociaciones (entre otras), y las sucesiones indivisas, en cuanto les sea imputable la obligación tributaria o infracción cometida.

Mientras que, por otro lado, la ley entiende que son responsables del cumplimiento de deuda ajena, aquellos que *“Están obligados a pagar el tributo al Fisco...: con los recursos que administran, perciban o disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, ...”* y *“los responsables sustituidos...”*. (Infoleg, 1998)

De esto, se puede determinar que los responsables por deuda ajena deben estar expresamente mencionados por la ley (artículo 6 de la L.P.T.), pudiendo ser distinguidos de los responsables por deuda propia, porque, si bien tienen algún tipo de relación con el hecho imponible, esta relación no es directa, sino que queda configurada la responsabilidad debido a una relación entre el responsable y el deudor del tributo, o bien, la violación de una obligación legal.

Además de lo visto, la ley establece la forma de aplicar las sanciones a los responsables, estableciendo que la responsabilidad frente a los delitos tributarios no recae solo en el contribuyente, sino en los terceros responsables que facilitan, fomentan o encubren la evasión fiscal, como puede ser el caso de la actuación de los contadores públicos. Por lo que podemos destacar que existe una responsabilidad *solidaria*, que queda configurada cuando una persona queda adherido a la causa, y *subsidiaria* cuando queda adherido de forma directa y principal frente a otra persona. Para que proceda este último, primero se debe de agotar la gestión de cobro del deudor principal y de los responsables solidarios, declarados fallidos. Una vez que revistan el carácter como tales, procede el cobro a los responsables subsidiarios.

El artículo 54 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que no quedan sujetos a los ilícitos tributarios ya desarrollados, las sucesiones indivisas. Esto debido a que se considera que la responsabilidad post mortem subsiste en los administradores, cónyuge supérstite, herederos, etc. Además, también reconoce sanciones de multa y clausura aplicables a los demás contribuyentes enumerados, por los hechos u omisiones en que incurran sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios, o con relación a unos y otros. Estos sujetos son responsables en la medida en que sean imputables y hubieran actuado con culpa o dolo.

En el artículo 55 de la ley se establece que los responsables por deuda ajena (los de los primeros 5 incisos del artículo 6) son responsables de las sanciones formales y materiales, hacia quienes les incumben en la administración, representación, liquidación, mandatos o gestión de entidades, patrimonios y empresas. Por lo visto, se considera que la responsabilidad de los directores es subjetiva, y debe provenir de los actos que representen en incumplimiento de sus deberes.

Actualmente, existe un enfoque de responsabilidad compartida, en la cual la Ley de Procedimiento Tributario busca desincentivar la participación de profesionales en las prácticas ilícitas, promoviendo la colaboración. La ley entiende que estos profesionales tienen un conocimiento técnico que los hace consientes de las implicancias legales de las acciones que pueden recomendar o implementar en su actuación. Por lo que, si un sujeto es responsable tercero, por deuda ajena, y colabora en la evasión de tributos, puede ser sancionado y enfrentar multas o hasta inhabilitaciones para ejercer su profesión.

Traigo a colación la causa “*DGI (autos Lavezzari José Luis – TF 21491-I) c/ DGI*” por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Santos Berisso & Asociados, 2014). Este caso se genera por la determinación de oficio de la responsabilidad solidaria generada por la AFIP al contador José Luis Lavezzari (bajo los términos del artículo 8 inc. e, de la Ley N°11.683) por las presuntas deudas que el Fisco determina a Guillermo Fernando Posadas, en su carácter de contribuyente, por el IVA correspondiente a los periodos fiscales diciembre 1996 a diciembre 1997. La AFIP fundó su pretensión bajo el artículo 8 estableciendo la responsabilidad solidaria de los terceros que faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, que entendía que se encontraba activa esta situación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que para extender dicha responsabilidad debía demostrarse que se verifica una “evasión de tributo” y que el tercero a quien se le pretende responsabilizar – el contador público – hubiera facilitado tal evasión con culpa o dolo. En este fallo, la CSJN determinó los presupuestos que deben incurrir para extender la responsabilidad solidaria a otros sujetos por incumplimiento de los contribuyentes obligados, quedando correspondido a la AFIP demostrar que el contribuyente principal incurrió en una conducta evasiva, o que debe existir una sentencia condenatoria en el marco de una causa penal tributaria. Mientras que estos presupuestos no sucedan, cualquier pretensión de la AFIP para extender una responsabilidad solidaria carecerán de sustento. Por lo que le pesa al Fisco como “prueba de la carga” demostrar que se configuran estos presupuestos. (Keiniger, 2014)

Hay que tener en cuenta que los responsables por deudas ajenas, así como los representantes por los hechos realizados por sus mandatarios, administradores, representantes o encargados, pueden quedar imputados a la extensión de la responsabilidad si ellos tienen conductas dolosas o culposas, aprovechándose o beneficiándose de los hechos

Como ya se ha mencionado, los responsables pueden realizar ilicitudes bajo la omisión culposa y la defraudación tributaria.

Así mismo, a fin de poder determinar la responsabilidad por omisión culposa, le corresponde al Tribunal Fiscal de la Nación evaluar el grado de culpabilidad, pudiendo considerar la intención, la diligencia ejercida, y la naturaleza de la omisión, teniendo la carga de la prueba de la culpabilidad la AFIP.

#### El Tribunal Fiscal de la Nación y el Recurso de Repetición.

El “*Tribunal Fiscal de la Nación*” (TFN *en adelante*) es un organismo jurisdiccional especializado en materia tributaria, que contempla en su competencia la atención de recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplica la Dirección General Impositiva dependiente de la AFIP en ejercicio de sus funciones de verificación y fiscalización, y los recursos de amparo establecidos en la Ley de Procedimiento Tributario, así como todos aquellos recursos que se interpongan con relación de los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplique la Dirección General de Aduanas, también dependiente de la AFIP, excepto las causas correspondientes al contrabando. Este organismo tiene el deber de resolver las controversias que surgen entre los contribuyentes y la AFIP en relación con la aplicación de la legislación tributaria, actuando como tribunal de segunda instancia cuando el contribuyente presenta un recurso de apelación ante el TFN, revisando la determinación de oficio que realicen los jueces administrativos para impugnar las multas o sanciones impuestas, pudiendo este organismo sancionar confirmando la decisión administrativa tomada por la AFIP, modificarla o revocarla justificada de manera razonable. Las resoluciones del TFN forman un conjunto doctrinario vinculante jurisprudencial.

El TFN será competente para reconocer los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y accesorios o ajusten quebrantos, o las resoluciones que impongan multas superiores a \$2.100.000, también los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos formuladas

ante la AFIP y de las demandas por repetición que se entablen directamente ante el TFN, siempre que se trate de importes superiores a \$2.100.000. Además, el TFN tiene competencia sobre los recursos por retardo en resoluciones radicadas ante la AFIP y los recursos de amparo reglados por la Ley de Procedimiento Tributario.

En este informe realizaremos un análisis claro respecto del Recurso de Repetición, siendo este recurso una herramienta conferida al contribuyente que le permite solicitar, ante el TFN, la devolución de los montos abonados en exceso o de forma indebida a la AFIP – la devolución de tributos y accesorios que haya pagado en exceso el sujeto pasivo –, siendo una vía para corregir errores realizados por el contribuyente de buena fe. Tal como se menciona en el art 81 de la Ley 11.683, los contribuyentes y demás responsables pueden interponer el reclamo ante la repetición de tributos y sus accesorios que hayan sido abonado de más, sea de forma espontánea o a requerimiento de la AFIP. Este recurso permite al contribuyente ejercer su derecho de revisión y rectificación, siendo estos derechos inalienables con la cual cuenta el contribuyente. Son repetibles los tributos y sus accesorios, excepto las retenciones, los anticipos y otros ingresos a cuenta, aquellos gastos judiciales e intereses punitivos.

No debemos confundir la repetición del tributo con la devolución del tributo, ya que en la repetición del tributo existe el error, que debe fundamentar con pruebas y argumentos, buscando la rectificación de un error en el pago; mientras que la devolución se produce cuando el contribuyente posee un derecho legal, acorde al principio de legalidad, que no puede cuestionarse por parte de la AFIP, porque este derecho está legalmente regulado en la ley, por ejemplo la devolución del crédito fiscal a los exportadores. La devolución no sigue un caso de error.

Retomando, el recurso de repetición procede cuando el contribuyente cae en error, es decir, paga un tributo indebido por error en la autoliquidación del impuesto o realiza un pago en exceso o de forma incorrecta por no aplicar correctamente las leyes tributarias o las debidas exenciones. En este momento es donde se ven invertidos los roles de la AFIP y del contribuyente, donde la AFIP se convierte en deudor y el contribuyente en acreedor.

Hay que considerar que los pagos tributarios también atraviesan por el concepto de prescripción liberatoria, regulada no solo por la Ley de Procedimiento Tributario sino que también por el Código Civil y Comercial de la Nación – aquella que produce una modificación sustancial del derecho crediticio, donde el crédito subsiste, pero el deudor

puede oponerse a la facultad del acreedor de exigir compulsivamente su cumplimiento ante los tribunales, solo queda un deber moral del deudor hacia el acreedor, considerando que la prescripción opera a favor y en contra de todas las personas (2020, Kemelmajer de Carlucci, A.R. & Boretto, M.) -. Se puede considerar entonces que la prescripción en principio opera a favor del contribuyente por inacción de la AFIP en el reclamo de una obligación tributaria, incluyendo sus accesorios, multas y clausuras. Pero es requisito indispensable para que proceda el recurso de repetición que el pago realizado por el contribuyente no se encuentre prescripto, en donde el plazo correspondiente para la acción del contribuyente prescribe a los 5 años, que comienzan a contarse a partir del 1° de enero siguiente al de la fecha en que se realizó el pago erróneo, quedando a cargo de la AFIP, como una obligación natural, la devolución del pago ingresado en exceso.

Para que un contribuyente pueda acudir al recurso de repetición, es requisito indispensable que el pago realizado por el contribuyente sea *indebido* o que no cuente con *causa* que lo fundamente – un hecho imponible que haga lugar al nacimiento de la obligación tributaria –, y, además, debe corresponder a un pago que abarque la totalidad del periodo fiscal, y no una proporción del mismo.

A fin de realizar un acercamiento respecto como se ha expedido el Tribunal Fiscal de la Nación, se presenta un caso la cual fue llevado a cabo ante la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, caratulado “*RAVERA, PAULO ANDRÉS s/ apelación*”. En este fallo se disputa el Impuesto a las Ganancias (IG) en relación con la residencia fiscal de Paulo Andrés Ravera durante el período 2010 para ver si le correspondía o no abonar tal tributo cuando el Sr. Ravera recibió una indemnización por despido por parte de su empleadora “AES Corporation”, de la cual se le retuvo un 35% en concepto de IG. El Sr. Ravera presenta un recurso de apelación contra la resolución suscripta por la DGI, que rechazó el reclamo de repetición interpuesta por la actora con fecha 01/06/2011. Se relata en el fallo que el Sr. Ravera emigró de la República Argentina en 06/2003 para radicarse en Canadá, donde trabajo desde ese entonces hasta 09/2007, por lo cual perdió su condición de residente en el país por haber obtenido residencia permanente en Canadá. Luego, desde el 24/09/2007 y hasta el 31/01/2010 trabajo en Camerún para AES Corporation hasta el 31/01/2010, por lo que luego regreso a Argentina de manera transitoria, sin intención de permanencia. Por último, se indica que el Sr. Ravera se trasladó a Londres el 06/2010 para trabajar en una empresa de telecomunicaciones y poder establecerse allí. Puntualizo que en 07/2010 se le fue abonado, bajo los termines de “Acuerdo de Disolución de

Empleo y Exhibición General” – cese de actividades – indemnizaciones por despido. La AFIP presenta que le es imputable al actor dicha retención debido a que al regresar al país se le configura la condición de residente, por la cual la indemnización obtenida refiere a renta mundial. Pero, tal como resuelve el Tribunal, cuando el Sr. Ravera regresa al país se le confiere la calidad de residente argentino, cumpliendo los requisitos del artículo 125 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ya que mantiene vivienda permanente y vínculos personales en el país, desde su regreso hasta que se sienta en la ciudad de Londres (06/2010), y la falta de pruebas del Sr. Ravera que acrediten la intención de no permanecer en Argentina, resultaron a favor de la AFIP. Pero sin embargo, el Tribunal resolvió que la indemnización percibida no está alcanzada por el IG, ya que conforme a la jurisprudencia de la CSJN (causa “Negri Fernando Horacio”), las indemnizaciones por despido carecen de periodicidad y permanencia, quedando excluidas del objeto del IG. Finalmente, se resuelve “revocar la resolución apelada y hacer lugar a la repetición interpuesta por la actora, con más los intereses resarcitorios correspondientes...” (RAVERA, 2023)

### Conclusión.

Luego de hacer un recorrido por los ilícitos tributarios contemplados en la Ley de Procedimiento Tributario, y analizar las debidas sanciones, puedo concluir que, independientemente de que se trate de ilícitos formales o materiales, estos representan un perjuicio significativo para la recaudación del Estado. Por lo cual, dicha ley establece un marco normativo sancionador que busca prevenir y reducir la evasión fiscal, fomentando el cumplimiento de las responsabilidades tributarias y sancionando todas aquellas conductas contrarias a las normas tributarias que faciliten el desarrollo del agente recaudador de los tributos.

Estos ilícitos son cometidos tanto por negligencia o descuido (culpa) como por el propósito de realizar un fraude fiscal (dolo). El sistema actual sanciona ambas conductas, con el objetivo de salvaguardar el interés público y garantizar la justicia fiscal y el correcto funcionamiento del sistema tributario.

Además, la ley establece la responsabilidad no solamente de los contribuyentes, sino también la responsabilidad de otros participantes, como la de los contadores públicos y/o asesores fiscales, frente a los delitos tributarios, fijando pautas y guías para que tanto los

contribuyentes como los responsables por deuda ajena actúen de manera coherente con la normativa, evitando buscar realizar conductas fraudulentas.

El Tribunal Fiscal de la Nación y el Recurso de Repetición son claves para la resolución de disputas entre los contribuyentes y el Fisco. Su efectividad depende de la claridad de los procedimientos, el respeto por los derechos de defensa y la accesibilidad de los contribuyentes a presentar recursos ante el Tribunal. Por lo cual, debido a los antecedentes, debo decir que es fundamental que el Tribunal Fiscal de la Nación continúe expidiéndose, creando jurisprudencia que busque clarificar las controversias entre el contribuyente y el Fisco, a fin de que los sujetos pasivos de la obligación tributaria puedan tener fuentes suficientes para entender si le son aplicable los procedimientos realizados por la AFIP, o si no lo son.

Por último, debemos tener en cuenta que como profesionales en las ciencias económicas, no podemos dejar de lado las normas tributarias, encontrándonos sujetos a los códigos de ética profesional, la cual nos exige actuar de manera honesta y conforme la ley. La Ley de Procedimiento Tributario refuerza este deber de actuar al extender la responsabilidad solidaria de los contadores, promoviendo la ética profesional como pilar esencial para un sistema tributario eficaz.

Hay que aclarar que para que la norma se acerque a la realidad, esta debe ser modificada, aplicando métodos de cuantificación de las sanciones, así como contemplar todas aquellas reglamentaciones y disposiciones que se han realizado desde su entrada en vigencia, debido a que en muchos casos el órgano de aplicación parece entorpecer su propio proceso.

## Referencias

- Bertazza, H. J. (2021). *Ley de Procedimiento Tributario Comentado - 2da ed.* Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley.
- Dr. Fernández, O. (2009). *Informe N°11 - Area Tributaria, Principios fundamentales para aplicar sanciones penales. Casos Particulares de las determinaciones sobre base presunta.* Bueno Aires: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
- Jarach, D. (1996). *El Hecho Imponible.* Argentina: Abeledo Perrot.
- Keiniger, W. C. (30 de Mayo de 2014). *Marval.* Obtenido de <https://www.marval.com/publicacion/incumplimiento-de-obligaciones-a-cargo-del-contribuyente-presupuestos-de-extension-de-responsabilidad-11813?lang=es>
- Kemelmajer de Carlucci, A., & Boretto, M. (2020). *Manual de Derecho Privado, Tomo II.* Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Eudeba.
- RAVERA, P. A. (24 de Agosto de 2023). *Tribunal Fiscal de la Nación.* Obtenido de Jurisprudencia - TFN: <https://storage.googleapis.com/jurisprudencia-tfn/2023/IF-2023-98957959-APN-VOCVIII%23TFN.pdf>