

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

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

- *Sujetos locales: 5% o 7%.*
- *Sujetos de convenio multilateral, con sede en Tucumán: 2% o 2,5%.*
- *Sujetos de convenio multilateral con sede en extraña jurisdicción: 0,09% o 0,12%”.*

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

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

- (i) quien no cumpla con el deber de presentación de declaración jurada anual del gravamen y/o su respectivo pago, correspondiente a los períodos fiscales vencidos hasta el penúltimo mes calendario anterior;
- (ii) los agentes de percepción y/o retención que no cumplan con el deber de presentación de declaración jurada y/o su respectivo pago, cuyo vencimiento opere en el penúltimo mes calendario anterior;
- (iii) quienes se hubieran acogido a planes de facilidades de pago por cualquiera de los tributos recaudados por la D.G.R., y que se encuentren caducos;
- (iv) los contribuyentes y/o responsables no localizados en el domicilio fiscal declarado;
- (v) los deudores de cualquiera de los tributos recaudados por la D.G.R., ya sean deudas administrativas o judiciales;
- (vi) los contribuyentes cuyas declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos, o de sus anticipos, presenten inconsistencias o carezcan de los datos necesarios

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

Este tipo de sanciones se caracterizan por (2): (i) su *pura objetividad*, pues no toman en consideración los factores de conocimiento y voluntad, que pudieron constituir causales de exculpación, atenuación o agravamiento de las consecuencias que derivan de las conductas que las provocan; (ii) su *automaticidad*, porque al estar fijadas con un sentido de determinismo legal, no dan posibilidad alguna para su no aplicación, o para la graduación de sus efectos; (iii) su *ultra-fatalidad*, porque a diferencia de las sanciones explícitas, ni siquiera la muerte libera de su aplicación, con lo cual, en cier-

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

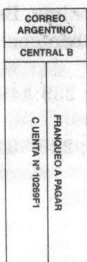
Descripto sucintamente el concepto de sanción encubierta, y las consecuencias de esta calificación, cabe así calificar a los agravamientos de alícuotas previstos en las resoluciones generales 94/2014, 16/2016 y 59/2016, pues: (i) prevén un incremento de la alícuota de percepciones bancarias que se aplica en forma automática y objetiva, a cualquier contribuyente que hubiera incurrido en los incumplimientos allí previstos; (ii) sin posibilidad de defensa alguna y sin haberle corrido siquiera vista o traslado a los fines de que alegue y pruebe en su defensa; (iii) sin sustento de una ley en sentido formal; y (iv) en forma superpuesta con las multas previstas en el Código Tributario de la Provincia de Tucumán (en adelante CT). (3)

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

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

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

Gradualismo fiscal, blanqueo y deuda: riesgos y márgenes de seguridad	
Pablo Carreras Mayer y Guillermo Hang	6
RESEÑA JURISPRUDENCIAL	8



DOCTRINAS

Impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Tucumán: agravación de alícuotas ante incumplimientos	
Federico J. A. Colombres	1
Otra perspectiva sobre el secreto fiscal: derivaciones de la resolución general 3952	
Marcos A. Sequeira	6