



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: Contador Público y Perito Partidor

Infracciones y sanciones tributarias en la Ley 11683

Autor:

Carolina Cecilia Victoria

carolina.victoria@fce.uncu.edu.ar

Profesor tutor:

Ortega, Alejandro David

Mendoza 2024



RESUMEN TÉCNICO

El presente documento se enfoca en el análisis de las sanciones formales y materiales, las cuales se encuentran contempladas en la Ley de Procedimiento Fiscal. El bien jurídico tutelado en materia penal tributaria es la hacienda pública, y el Fisco, con el objetivo de preservarla, tiene la potestad de reprimir la conducta de los contribuyentes o responsables cuando se configure un ilícito tributario ya sea mediante infracciones formales o materiales.

La Ley de Procedimiento Tributario Nacional clasifica a las infracciones tributarias en:

- formales, las cuales implican una transgresión a deberes formales, mediante el incumplimiento de las obligaciones de hacer y/o no hacer.
- materiales o sustanciales, las cuales implican una transgresión al cumplimiento de la relación jurídico-tributaria principal, es decir, de la obligación tributaria, la cual consiste en una obligación de dar generalmente una suma de dinero.

Las sanciones más leves en cuanto a su monto se aplican a las infracciones formales, correspondiendo las más graves a las sustanciales.

En todos los casos, para la determinación de la infracción y la correspondiente aplicación de las sanciones, siempre se deberá seguir un procedimiento que comienza con una instrucción del sumario, sigue con la vista al contribuyente, la defensa a su cargo y por último, la resolución final del juez administrativo.

Palabras clave: infracciones - obligación tributaria - sanciones - sujeto activo - sujeto pasivo



ÍNDICE

	<u>PÁG</u>
I) INTRODUCCIÓN.....	5
II) MARCO CONCEPTUAL.....	5
A) RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.....	5
B) LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	6
C) SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	8
1) SUJETO ACTIVO.....	8
2) SUJETO PASIVO.....	8
D) INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS – CONCEPTOS.....	10
E) CLASES DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS.....	12
F) NATURALEZA DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES PREVISTAS EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.....	13
1) TEORÍA PENALISTA.....	13
2) TEORÍA ADMINISTRATIVISTA.....	14
3) TEORÍA TRIBUTARISTA.....	14
G) PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL APLICABLE EN MATERIA TRIBUTARIA.....	15
1) DEBIDO PROCESO ADJETIVO.....	15
2) LEGALIDAD.....	15
3) IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL.....	16
4) JUICIO PREVIO.....	16
5) DE LA DUDA IN DUBIO PRO REO.....	16
6) DE LA LEY PENAL MÁS BENIGNA.....	17
7) DE LA PENA O CULPABILIDAD.....	17



8) DE NON BIS IN IDEM.....	17
III) INFRACCIONES EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO NACIONAL N° 11683 Y MODIFICATORIAS.....	18
A) INFRACCIONES FORMALES.....	18
1) INFRACCIÓN Y MULTA POR LA NO PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN JURADA.....	18
2) INFRACCIÓN Y MULTA POR LA NO PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN JURADA INFORMATIVA.....	22
3) MULTA POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES.....	24
4) MULTA POR INCUMPLIMIENTO DE REQUERIMIENTOS POR DEBERES FORMALES DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS INFORMATIVAS.....	29
5) MULTA POR INCUMPLIMIENTO PARCIAL DE REQUERIMIENTOS DE LA AFIP. OBSTACULIZACIÓN DE LA DETERMINACIÓN, VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN.....	31
6) INCUMPLIMIENTO DE ENTIDADES MULTINACIONALES.....	31
7) INFRACCIONES FORMALES AGRAVADAS –CLAUSURA.....	32
B) INFRACCIONES MATERIALES.....	40
1) OMISIÓN DE IMPUESTOS	40
2) DEFRAUDACIÓN.....	46
3) AGENTE DE RETENCIÓN.....	49
IV) DISPOSICIONES SOBRE EXIMICIÓN Y REDUCCION DE SANCIONES.....	52
A) REDUCCIÓN Y EXIMICIÓN DE SANCIONES.....	52
B) REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN, POR ÚNICA VEZ AL MÍNIMO LEGAL.....	53
C) REITERACIÓN DE INFRACCIONES. REINCIDENCIA.....	53
D) ERROR EXCUSABLE.....	54
V) PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE MULTAS.....	54



VI) RESPONSABLES DE LAS SANCIONES.....	56
A) RESPONSABLES INFRACTORES.....	56
B) SUJETOS OBLIGADOS AL PAGO DE ACCESORIOS.....	56
C) SUJETOS IMPUTABLES Y NO IMPUTABLES.....	56
VII) INTERESES.....	57
A) RESARCITORIOS.....	57
1) CONCEPTO.....	57
2) ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.....	58
3) QUÉ SE ENTIENDE POR MORA?.....	58
4) CUÁNDO SE CONFIGURA?.....	59
5) SOBRE QUÉ PROCEDEN?.....	61
6) CUÁL ES EL PERÍODO EN QUE SE DEVENGAN?.....	62
7) ANATOCISMO.....	62
8) TASAS.....	63
B) PUNITORIOS.....	63
VIII) CONCLUSIONES.....	65
IX) REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	66



INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS EN LA LEY 11683

I) INTRODUCCIÓN

El presente documento se enfoca en el análisis de las sanciones formales y materiales, las cuales se encuentran contempladas en la Ley de Procedimiento Fiscal. Teniendo en cuenta que dichas sanciones tienen naturaleza penal, se requiere probar el elemento subjetivo, es decir, que se debe analizar la conducta reprochable del infractor. El bien jurídico tutelado en materia penal tributaria es la hacienda pública, y el Fisco, con el objetivo de preservarla, tiene la potestad de reprimir la conducta de los contribuyentes o responsables cuando se configure un ilícito tributario ya sea mediante infracciones formales o materiales. La afectación del bien jurídico tutelado resulta indispensable para la aplicación de normas de carácter sancionatorio.

II) MARCO CONCEPTUAL

A) RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

La relación jurídico-tributaria es la relación de derecho de carácter personal y obligacional, que abarca deberes y derechos, tanto del Estado hacia los particulares, como de estos hacia el Estado.

Se trata del vínculo jurídico que nace entre el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, y los deudores y terceros sometidos a dicha potestad. Estas relaciones crean entre los sujetos intervinientes derechos y obligaciones recíprocas.¹

Estamos en presencia de una relación de carácter personal y obligacional, que se traba entre personas.²

Comprende todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria, incluyendo deberes y omisiones a cargo del contribuyente, terceros y el Estado.³

Existen múltiples relaciones jurídico-tributarias de carácter obligacional cuya fuente principal es la ley, como así también otras fundadas en normas de inferior jerarquía (decretos reglamentarios, resoluciones generales del Organismo Fiscal, etc.). La doctrina distingue las obligaciones, atendiendo a su

¹ Jarach, Dino: "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" - Ed. Cangallo - Bs. As. - 1985 - pág. 370 y ss.

² Villegas, Héctor V.: "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" - Ed. De Palma - 6° ed. ampliada y actualizada - Bs. As. - 1997 - pág. 251

³ Giuliani Founrouge, Carlos M.: "Derecho Financiero" - Ed. Depalma - Bs. As. 1986 - T1 -págs. 347/8



contenido, en obligaciones de naturaleza sustantiva, que constituyen el objeto de estudio del derecho tributario material o sustantivo, y obligaciones de otra naturaleza (formales), que pueden ser de hacer o de no hacer.

Las obligaciones de carácter sustantivo se traducen en obligaciones de dar (actualmente, sumas de dinero) e integran, por un lado, la relación jurídico-tributaria principal (pago del tributo) y, por el otro, las relaciones jurídicas sustantivas accesorias de naturaleza material (pago de intereses, anticipos, etc.), ontológicamente subordinadas al vínculo obligacional fundamental.⁴ Las obligaciones de naturaleza sustantiva tienen su origen en un presupuesto de hecho descrito en la norma legal.

Las obligaciones accesorias no sustantivas se establecen para lograr el eficaz cumplimiento de la obligación tributaria principal y son consecuencia de disposiciones genéricas de orden legal que son complementadas por la Administración Fiscal. A estas obligaciones la mayoría de la doctrina suele denominarlas “deberes formales”, pues se caracterizan por la ausencia de contenido patrimonial (por ej. presentar declaraciones juradas, llevar libros, conservar comprobantes, etc.), constituyendo el derecho tributario formal o administrativo.

Finalmente, cabe señalar que además de la que se denomina “relación jurídico-tributaria principal, existen otras relaciones que se dan entre el Fisco y sujetos indirectamente vinculados con la obligación principal, es decir, terceros. Ejemplos de estas relaciones son las que se verifican entre el ente fiscalizador y ciertos agentes de información, o la obligación de los terceros de mantener en condiciones de operatividad y en su domicilio fiscal los soportes magnéticos que contengan datos relativos a la materia imponible por el término de dos años.

B) LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria es un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto pasivo contribuyente o responsable está obligado a satisfacer un gravamen determinado por ley a un sujeto activo (el Estado).

Puede definírsela como “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.”⁵ Este vínculo

⁴ Jarach, Dino: “El hecho imponible” – Ed. Abeledo – Perrot – Bs. As. – 1971 - pág. 48

⁵ Giuliani Founrouge, Carlos M.: “Derecho Financiero” - Tomo I – Ed. Depalma – Bs. As. – 1984 – pág. 348



jurídico -de carácter obligacional- tiene en su estructura dos elementos esenciales⁶: el hecho hipotético o condición (hecho imponible), y el mandato de pago vinculado como consecuencia jurídica de la realización o configuración del hecho imponible.

Se trata de una obligación “ex lege” que importa un mandato de pago de una suma de dinero en concepto de tributo; el acreedor tiene una facultad-deber para cobrar el impuesto a los contribuyentes. La Administración ejerce, en representación del Estado, el derecho al cobro del tributo.⁷ Sin embargo, el ejercicio del “poder tributario” del Estado se extingue una vez que se sanciona la ley, quedando posteriormente y al momento en que se produce el hecho imponible, una pretensión crediticia que coloca a la Administración en el rol de acreedor, esto es, como sujeto activo de la obligación tributaria, como ocurre en otras relaciones de acreencia-deuda.

La relación jurídico-tributaria principal se entabla entre el Estado y los sujetos pasivos. En ningún caso se traba con cosas, no debiendo confundirse esto con los impuestos reales, que son aquellos en los que se tienen en cuenta condiciones objetivas de riqueza para aplicar el tributo, prescindiendo de la situación personal del deudor. Para explicarlo mejor, basta el ejemplo: el impuesto inmobiliario recae sobre el dueño, usufructuario o poseedor a título de propietario de un inmueble, siendo éste un impuesto de tipo real, pero la relación jurídico-tributaria se traba con los sujetos mencionados, quienes serán los sujetos pasivos de la obligación tributaria y deberán afrontar el pago.

Por lo tanto, la relación jurídico-tributaria principal nace con el acaecimiento del hecho imponible, esto es, cuando se verifican en la realidad los hechos definidos en la ley como presupuestos hipotéticos para que se origine la obligación tributaria.

De no verificarse el hecho imponible, no nace la obligación tributaria principal.

⁶ Villegas, Héctor V.: “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario” – Ed. De Palma – 6° ed. ampliada y actualizada - Bs. As. – 1997 – pág. 247

⁷ Jarach, Dino: “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” - Ed. Cangallo – Bs. As. – 1985 – pág. 370



C) SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1) SUJETO ACTIVO

El sujeto activo de esta relación Jurídico-Tributaria es el ente acreedor del crédito emergente de la obligación tributaria o sea la Nación y las Provincias Argentinas, lo cual no es necesario que esté mencionado en la ley, sino que siempre se da por supuesto.

Tanto la Nación como las provincias pueden en algunos casos delegar la competencia o el derecho a percibir el tributo a otros entes Ej: Junta Nacional de Carnes, INV, Fondo Nacional Fomento de las Artes, los cuales serán entonces los acreedores del crédito emergente de la obligación sin ser los auténticos titulares de la potestad tributaria, la cual está subordinada al Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley y sólo puede ejercerse dentro de los límites fijados en la misma.

La razón de este hecho radica en que los organismos independientes cuenten con recursos económicos que les permita solventar sus necesidades financieras. Estas características de los entes tributarios menores no es ilimitada ya que dependen de la ley y su accionar, la cual será siempre un reflejo de la voluntad del Estado.

2) SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo es aquel que debe realizar la prestación tributaria en favor del sujeto activo. Esta persona es designada expresamente por la norma legal, para dar cumplimiento a la obligación tributaria. Puede ser a título propio, denominado en el derecho positivo argentino como “contribuyente” o de un tercero denominado “responsable”.

No se da una estricta identificación entre sujeto pasivo y “contribuyente”, sino que en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación a personas distintas del contribuyente y que por esa circunstancia se sumarán a éste o actuarán paralelamente a él o lo sustituirán íntegramente.



a) Contribuyentes

Los denominados “contribuyentes” (responsables por deuda propia) se encuentran enumerados en el artículo 5 de la ley 11683. Son los sujetos de derecho, titulares de la obligación principal y realizadores del hecho imponible. El contribuyente es quien merece propiamente el nombre de “Destinatario Legal Tributario”, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador creó el tributo.

En nuestra legislación el contribuyente es aquel quien realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Pueden ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias

b) Responsables:

Los denominados “responsables” (responsables por deuda ajena) se encuentran enumerados en el artículo 6 de la ley 11683. Es responsable es aquel que, sin tener condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”. Podemos enunciar:

- **Responsables Solidarios.**- La responsabilidad se entiende como la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato (en este caso, en virtud de la ley tributaria). Nexos obligatorios comunes que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor con derecho a ello. Es necesario anotar que en materia tributaria se puede originar dos clases de responsabilidad solidaria:

- Solidaridad entre Contribuyentes, cuando la realización del hecho imponible es atribuido a varios sujetos pasivos, cada uno de los cuales actúa a título de contribuyente. Es el caso de los condominios de un inmueble respecto al impuesto inmobiliario.



- Solidaridad entre el Contribuyente y el Tercero ajeno a la realización del hecho imponible, cuando coexisten el responsable por deuda propia o destinatario legal tributario y el tercero extraño a la realización del hecho imponible

- Responsables Sustitutos. Se presenta cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, generándose así un solo vínculo jurídico entre éste y el acreedor. El sustituto reemplaza al generador del hecho imponible.

c) Responsable por Sucesión. La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

d) Agentes de Retención y Percepción. El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual debe amputar la parte que corresponde al Fisco por concepto de tributo para luego ingresárselo. Los agentes de retención como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que haya retenido.

El agente de Percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco. Por medio de él el legislador le impone la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular.

Para el derecho tributario sólo existe un sujeto pasivo jurídico que es el contribuyente de derecho y no el contribuyente de hecho que a veces puede no coincidir con el primero.

D) INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS - CONCEPTOS

Una infracción tributaria es una vulneración de las normas jurídicas derivadas de relaciones jurídico-tributarias formales y sustanciales. La infracción tributaria se encuentra directamente vinculada con el desarrollo de la relación jurídico-tributaria ya que se configura con motivo del incumplimiento de las obligaciones a cargo del sujeto pasivo de aquélla, en cuyo caso éste se convierte en infractor.



La sanción tributaria es un concepto conexo a la infracción tributaria; en ese sentido puede afirmarse que se trata de una punición, consecuencia del ilícito configurado. No siempre para una infracción habrá una correlativa sanción, pues ello dependerá, entre otras cosas, de la naturaleza jurídica del ilícito y su relevancia, observándose en los ordenamientos impositivos preceptivos eximitorios de penalidades en diversas situaciones donde la Hacienda Pública no sufre perjuicios de importancia.

Infracción y sanción son conceptos inherentes al Derecho, de allí que no sea posible concebir una norma jurídica sin sanción, pues en tal hipótesis el ordenamiento carecería de efectividad, toda vez que no basta establecer obligaciones y prohibiciones, sino que es necesario dotarlas de un mecanismo de reacción contra el quebrantamiento del orden preestablecido. En consecuencia, los destinatarios de la norma jurídica deben conocer las consecuencias que derivarían de su incumplimiento.

La finalidad de dicho sistema estriba en restablecer, salvaguardar y propiciar el orden establecido por la ley, pero no puede convertirse en una fuente de recaudación para las arcas del Estado.

El ordenamiento jurídico-tributario necesita inexorablemente de un sistema de sanciones apto para castigar conductas opuestas a la norma, permitiendo de esta forma el restablecimiento del equilibrio afectado. También debe permitir la preservación del deber de solidaridad y el adecuado respeto del principio de igualdad en las cargas tributarias.

El sistema infraccional tributario debe tutelar una serie de valores:

- el normal cumplimiento de los ingresos tributarios incriminando no sólo la evasión, sino todos aquellos comportamientos violatorios de normas meramente formales pero cuya omisión incide directamente en aquel resultado.
- la igualdad y equidad entre los contribuyentes, pues sobre la base de sus respectivas capacidades contributivas deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, respetando así el deber de solidaridad.

Estos extremos constituyen el fundamento del interés fiscal como interés público a la regular percepción de la renta pública que son condiciones indispensables de vida para la comunidad, en razón de que ello hace posible el funcionamiento de los servicios públicos. Cometer una infracción tributaria implica vulnerar tales valores.



Todo acto contrario a una norma jurídica constituye lo que se ha dado en llamar un hecho ilícito. Ante las diferentes características y naturaleza que adquieren las distintas formas de vulneración del derecho objetivo, el sistema jurídico ha establecido, a su vez, diferentes modos de reaccionar ante la configuración de estos hechos ilícitos.

Así, en primer lugar, se debe diferenciar claramente el ilícito de naturaleza civil del ilícito de naturaleza penal; y el criterio fundamental que permite la diferenciación de ambos conceptos está dado por la finalidad de las sanciones que el sistema jurídico establece como consecuencia necesaria de la realización de ambos tipos de actos ilícitos.

Mientras en el ámbito civil se protege fundamentalmente el interés de los particulares y cuando se configura un acto ilícito la sanción correspondiente al mismo tiende a restituir a la víctima al estado anterior al hecho, en el ordenamiento penal, en cambio, se contempla el interés público y se sancionan en el mismo sólo aquellas conductas que atentan contra la convivencia social, siendo que, por ende, la sanción aplicada a quien resulta responsable del ilícito penal no tiene naturaleza resarcitoria sino que tiene una finalidad ejemplar y represiva.

La sanción penal debe aplicarse cuando la violación al orden jurídico exige una medida más grave que el puro resarcimiento, o cuando el mismo no serviría para indemnizar la lesión jurídica porque se han afectado bienes jurídicos esenciales. La sanción penal no intenta como la sanción civil restablecer el statu quo ex ante y el equilibrio del patrimonio e intereses, sino que lo que intenta es castigar la conducta antijurídica y prevenir futuras transgresiones al orden jurídico.

E) CLASES DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Se pueden clasificar en:

- formales, las cuales implican una transgresión a deberes formales, mediante el incumplimiento de obligaciones de hacer y/o no hacer.
- materiales o sustanciales, las cuales implican una transgresión al cumplimiento de la relación jurídica-tributaria principal, es decir, de la obligación tributaria (ésta consiste en una obligación de dar generalmente una suma de dinero).



F) NATURALEZA DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES PREVISTAS EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

En el sistema tributario argentino, dentro del régimen represivo fiscal, coexisten sanciones de naturaleza civil, con otras de naturaleza penal.

El ordenamiento represivo previsto en la ley 11683, del cual se excluye a los intereses, porque tienen por finalidad resarcir al acreedor de la imposibilidad del uso del capital durante el período que el deudor estuvo en mora, presenta una serie de características peculiares que han motivado un arduo debate doctrinario en cuanto a la naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones previstas en la citada ley.

Cabe señalar que existen al menos tres distintas posturas doctrinarias que difieren en cuanto a la naturaleza de las sanciones previstas en la ley 11683:

- quienes sostienen la naturaleza penal de dichas sanciones;
- quienes argumentan a favor de la naturaleza administrativa de las mismas;
- aquellos que consideran que las particularidades de las mentadas infracciones y la autonomía del derecho tributario permiten sostener la naturaleza tributaria de dichas sanciones.

1) TEORÍA PENALISTA

Aquellos autores que sostienen la naturaleza penal del ilícito tributario parten de la base de afirmar que la sanción tributaria tiene un claro sentido retributivo y no resarcitorio, siendo que, además, afirman que no existen diferencias ontológicas entre el ilícito penal común y el ilícito tributario.⁸

Quienes sustentan esta postura interpretan que en el ilícito tributario, al igual de lo que sucede en el ilícito penal, se tiende a proteger bienes jurídicos, lo que demostraría la identidad entre ilícito tributario e ilícito penal. Dichos autores niegan la existencia de diferencias sustanciales entre los bienes jurídicos tutelados por la norma represiva penal y los bienes jurídicos protegidos por la norma represiva tributaria, ya que sostienen que, un mismo bien jurídico, puede ser tutelado indistintamente por un delito penal o por una infracción tributaria.

⁸ Confr., entre otros, SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Sistema de Derecho Financiero, TII, Madrid, 1985, págs. 603 y sgtes.; SOLER, FRÖLICH Y ANDRADE, Régimen Penal Tributario, Ed. La ley, Bs. As., 1990, págs. 67 y sgtes.



Esta similitud entre las características de los ilícitos previstos en las leyes tributarias y las características de los ilícitos previstos en el Código Penal, sumado a que la pena con que se conminan ambos tipos de ilícitos son de idéntica naturaleza represiva, llevan a estos autores a afirmar el carácter penal de las sanciones previstas en las leyes tributarias.

2) TEORÍA ADMINISTRATIVISTA

En realidad, quienes consideran de naturaleza administrativa al ilícito tributario, no concuerdan en cuanto a los fundamentos que llevan a dicha conclusión.

En primer término, están quienes argumentan en favor de la naturaleza administrativa de los ilícitos tributarios en base a considerar que el bien jurídico tutelado en el ilícito tributario es ontológica y cualitativamente distinto del protegido por el derecho penal común (Goldsmidt, Waline, Delogu, Nuñez, Andeozi).⁹

En segundo término, encontramos autores que argumentan en favor de la naturaleza administrativa tomando como criterio de referencia la naturaleza, características y efectos de la pena en los ilícitos tributarios, que no tendría por objeto disminuir un bien jurídico del infractor, sino resarcir al fisco el daño sufrido a consecuencia del acto antijurídico del contribuyente (Villegas y Fernandez Lalanne).¹⁰

Por último, existen autores que sostienen la naturaleza administrativa de las infracciones tributarias en virtud del órgano que aplica las infracciones. Es decir, serían infracciones de naturaleza administrativa pro que el órgano que tiene atribuida competencia para aplicar dichas sanciones es un órgano dependiente de la Administración Pública (Villegas Basavilbaso, Diez¹¹, Ferreiro Lapatza¹², Carlos Martínez Pérez).

3) TEORÍA TRIBUTARISTA

Tampoco existe unidad de criterios entre quienes sostienen la naturaleza tributaria de los ilícitos previstos en la ley 11683. Dentro de la doctrina nacional, cabe citar como a uno de los autores más representativos de esta postura, a Giuliani Fonrouge, para quien las características especiales del ilícito tributario

⁹ Confr. GARCÍA BELSUNCE, Derecho Tributario Penal, Ed. Depalma, Bs. As., 1985, pág. 49

¹⁰ Confr. referencias en GARCÍA BELSUNCE, op. cit., págs. 49 y sgtes.

¹¹ Confr. referencias en GARCÍA BELSUNCE, op. cit., págs. 49 y sgtes.

¹² Confr. El Delito Fiscal, Ed. Montecorvo S.A., Madrid, 1982, págs. 97 y sgtes.



le aseguran una posición particular en el campo de lo ilícito, que hace inaplicables a su respecto ciertos principios del derecho penal común, aunque el citado autor considera que en su esencia, las infracciones tributarias son de materia penal a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circumscripta a la ilicitud contemplada en el Código Penal.

Este autor no admite la conceptualización de las infracciones tributarias como de naturaleza administrativa porque no acepta que la ilicitud de las mismas radique en un quebrantamiento de un fin administrativo sino que sostiene que el contenido de dicha ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales, siendo que, por otra parte, tampoco resultaría defendible la naturaleza administrativa de las infracciones tributarias por el hecho de que el derecho fiscal no forma parte del derecho penal administrativo, por lo que concluye que las infracciones fiscales reconocen fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, en un concepto de soberanía financiera distinta de la soberanía política, lo que permitiría sostener que la naturaleza de dichas infracciones no es ni penal ni administrativa, sino tributaria.

G) PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL APLICABLE EN MATERIA TRIBUTARIA

1) DEBIDO PROCESO ADJETIVO: aplicable en el derecho tributario penal por su raigambre constitucional (artículo 18, CN) comprende el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a una sentencia fundada. En lo referido al procedimiento de la ley 11683 (t.o. 1998) y las leyes de aplicación supletoria, en líneas generales se ha afirmado que se contempla debidamente este principio, que obra como límite a la arbitrariedad, al autoritarismo ya la unilateralidad administrativa, siendo consagrado por la jurisprudencia como una apreciable garantía del imperio del derecho ("rule o flaw"). En cualquier caso en que el contribuyente vea vulnerado el principio del debido proceso legal en sede administrativa, queda expedita la vía de la acción de amparo judicial que ha tenido favorable acogida en nuestros tribunales, quienes además pueden declarar de oficio, en el caso concreto en que están conociendo la inconstitucionalidad de un precepto legal, en mérito al denominado control difuso de la constitucionalidad.

2) LEGALIDAD: Ninguna persona podrá ser penada sin juicio previo fundado en la ley anterior al hecho del proceso y sustanciado conforme a las



disposiciones del referido Código, de acuerdo lo establecido en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional.

3) IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL: Del principio de legalidad deriva a su vez el de irretroactividad de las leyes penales – salvo situaciones en las que la ley penal posterior fuese más benigna (artículo 2, CP)-, como así mismo el de prohibición de la analogía. También vinculado con el principio del epígrafe se encuentra el de tipicidad de las infracciones. Se afirma, al respecto, que en el derecho tributario penal la descripción de las conductas tributarias ilícitas puede formularse sin la precisión que requiere el derecho penal. Por ello, no sería violatorio que se describiera la acción punible mediante una genérica referencia al incumplimiento de normas impositivas.

Ha sido motivo de análisis la situación de las denominadas “leyes penales en blanco”, leyes donde se define la infracción y se establece la pertinente sanción, pero cuyo contenido depende de un reglamento o disposición del Poder Ejecutivo o de alguna repartición de la Administración, arribándose a la conclusión de que no contravienen el principio de legalidad.¹³

4) JUICIO PREVIO: Marca la imposibilidad de aplicar una sanción penal sin un juicio previo, fundado en ley anterior al hecho del proceso, garantía constitucional señalada por el artículo 18 y reiterada por el artículo 1° del Código Procesal Penal de la Nación. Tales exigencias se cumplen si se respeta la garantía que asegura la inviolabilidad de la defensa en juicio, satisfecha en el proceso penal siempre que se haya conservado la secuencia de acusación, defensa, prueba, alegación sobre su mérito y sentencia suficientemente motivada, comprendiendo un juicio rápido, dentro de lo razonable.

5) DE LA DUDA IN DUBIO PRO REO: Significa que en caso de duda debe estarse a favor del reo. Rige tanto para los hechos como para la interpretación de las normas. Se recurre también a este principio en casos de lagunas de la ley. El artículo 3° del Código Procesal Penal es el que lo recepta. Formula que toda persona tiene derecho a ser considerada inocente mientras no se pruebe su culpabilidad; por ello, no será el imputado quien deba demostrar su inocencia, sino que quien lo acusa deberá demostrar la culpabilidad que le imputa.

¹³Jarach, Dino: “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” - Ed. Cangallo – Bs. As. – 1983 – pág. 422



6) DE LA LEY PENAL MÁS BENIGNA: el principio de la ley penal más benigna consagra que si la norma vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la existente al pronunciarse el fallo, se aplicará siempre la más benigna, y si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. Y dentro de la órbita del derecho tributario, gran parte de la doctrina opina que es lógica la aplicación retroactiva de una ley penal más beneficiosa.

En efecto, uno de los principios rectores del derecho penal es aquel que establece la irretroactividad de la ley, y en concordancia con él se desprende que cuando una ley nueva tipifica una conducta no penada anteriormente o es más severa que las leyes precedentes, resulta inaplicable.¹⁴

Siendo un principio de derecho común que domina toda la legislación penal, debe decirse que cuando la ley nueva suprime todo castigo para el acto que la anterior consideraba como punible, debe éste quedar exento de toda pena.¹⁵

7) DE LA PENA O CULPABILIDAD: no basta la mera comprobación de la situación objetiva para calificar un ilícito, siendo menester la concurrencia del aspecto subjetivo

8) DE NON BIS IN IDEM: el "non bis in idem" tiende a evitar que alguien sea perseguido judicialmente más de una vez con motivo de la comisión de un solo hecho y constituye una garantía constitucional. La Corte Suprema de Justicia de la Nación le reconoce tal carácter y veda no sólo la posibilidad de una nueva sanción por el mismo hecho sino el riesgo de que ello ocurra, agravio que no se redime con una nueva sentencia absolutoria.¹⁶ Es que dicho principio prohibitivo integra la dimensión normativa de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por virtud del mismo, el inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

¹⁴ "Rebasa, Mario Gregorio" - TFN – Sala B – 15/11/1993

¹⁵ "Parafina del Plata S.A." – CSJN – 2/6/1968. Cabe destacar asimismo que dicha línea jurisprudencial ha sido mantenida por el máximo tribunal a lo largo de los años, pudiéndose citar, entre otros pronunciamiento, a "Guillermo Mirás SACIF" – 18/10/1973; "Usandizaga Perrone y Juliarena S.R.L." – 15/10/1981; "Buombicci Nelli A." – 8/6/1993; "Lapiduz, Enrique" – 28/4/1998; y más recientemente, "Fizman y Cía SCA – 23/6/2009

¹⁶ "García, Mario W. s/ Recurso de casación" – CN Casación Penal – Sala II – 7/10/1994



III) INFRACCIONES EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO NACIONAL N° 11683 Y MODIFICATORIAS

Las infracciones y las sanciones se encuentran legisladas en la ley 11683, en el Título I, Capítulo VI, artículos que van desde el 38 al 52.

A) INFRACCIONES FORMALES

1) INFRACCIÓN Y MULTA POR LA NO PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN JURADA (artículo 38)

a) Causales de aplicación:

Este tipo de infracción es de tipo formal y se da cuando al vencimiento de los plazos generales para la presentación de las declaraciones juradas, éstas no se presentan. Cabe aclarar que se dará este supuesto cuando exista la obligación de presentar la declaración jurada.

Por la descripción del tipo infraccional, queda excluido de las previsiones de esta sanción aquel que no revista la condición de contribuyente que es aquel sujeto, persona física o jurídica, que desarrolla un acto o incurre en una situación jurídica en que no configura un hecho imponible. Cabe considerar entonces que dependerá de la categorización de las normas impositivas de cada impuesto, ya que el pago de un tributo es un hecho independiente de la obligación de inscripción, es decir, no todo contribuyente tiene obligación de inscribirse y sólo éstos tienen la obligación de presentar declaraciones juradas.

El Decreto reglamentario de la Ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones), prevé que todos los que están obligados a pagar la deuda impositiva propia o ajena, tienen la obligación de presentar declaraciones juradas. En estos instrumentos se consigna la materia imponible y el impuesto correspondiente el que es ingresado en la forma y plazos que establece la autoridad fiscal con tal propósito.

La segunda de las conductas previstas deviene de la integración que dicha norma contiene al remitir a otra norma del mismo ordenamiento. Textualmente dispone que “las mismas sanciones se aplicarán cuando se omitiere proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del artículo 11”. El citado artículo establece que “la AFIP podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos

aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posee”.

Este supuesto de hecho se vincula exclusivamente al caso en que el fisco, con fundamento en razones específicas, se aparta del régimen general de auto-declaración por parte del contribuyente y requiere de éste el acercamiento de ciertos datos para que la propia autoridad confeccione la liquidación del impuesto.

Este artículo tipifica el incumplimiento de un deber formal especial (la no presentación de las declaraciones juradas), en cambio el artículo 39 tipifica el incumplimiento genérico de los deberes formales. Esta relación de especialidad hace que la aplicación de la sanción que se establece en este artículo excluya a la del artículo siguiente, por aplicación del criterio de especialidad, pero que la ley no ha tenido en cuenta al dar una solución en contrario.

b) Características de la sanción:

Esta infracción consiste en un hecho objetivamente comprobable en forma inmediata, por lo cual la administración puede aplicar en forma automática la sanción.

La doctrina ha criticado un aspecto puntual de esta sanción. Debido al carácter “automático” de la pena, el Fisco frecuentemente la aplica en virtud de que los sistemas informáticos le permiten individualizar rápidamente al contribuyente incumplidor. Es precisamente esa “automaticidad” que autoriza la ley el aspecto más criticado pues, si bien es indudable que la Administración tributaria tiene la obligación de velar por las presentaciones formales de los administrados en resguardo del principio de igualdad, dicho carácter automático significa que la sanción se impone sin requerimiento previo alguno al contribuyente. De esta forma el contribuyente queda imposibilitado para ejercer su derecho de defensa. Cabe aclarar que ello no implica la imposibilidad de ejercerlo en la misma instancia administrativa pero luego de aplicada la sanción.

Ese desaliento es acentuado por la posibilidad que se le acuerda al contribuyente presuntamente infractor para reducir el importe de la multa por la eventual conveniencia económica de su disminución a la mitad si la paga dentro de los 15 días posteriores a la notificación.

Por otra parte esta automaticidad tampoco puede neutralizar totalmente la necesaria concurrencia del elemento subjetivo en el obrar del contribuyente



infractor sobre quien se pretende imponer la sanción. La descripción del tipo infraccional es culposa, es decir, se sanciona la conducta negligente del contribuyente que al vencer el plazo que dispone la AFIP-DGI para la presentación de las declaraciones juradas, lo deja transcurrir. Si el contribuyente puede demostrar que la omisión no obedece a razones imputables a él, la sanción no debería prosperar.

En cuanto al derecho de defensa del contribuyente, existe la posibilidad del descargo y presentación de pruebas establecido en el artículo 71 de la ley 11683. Ante la falta de pago de la multa y no presentación de la declaración jurada hasta después de vencido el plazo de notificación de la multa, se sustancia el sumario previsto en el artículo 70, sirviendo como cabeza del sumario la mencionada notificación.

Llegada esa circunstancia el contribuyente deberá atenerse a los plazos allí fijados y ofrecer la prueba que haga a su derecho.

c) Monto aplicable:

a) Personas Jurídicas: en el caso de sociedades, asociaciones, o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados bajo la forma de empresas estables pertenecientes a personas de existencia humana o jurídica domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior, se fija una multa fija que asciende a la suma de pesos 400. Esta multa es el doble de la aplicada a los restantes responsables.

b) Personas Humanas: en el caso de los responsables no incluidos en los mencionados anteriormente se fija una multa fija que asciende a la suma de pesos 200.

Autores tributaristas como por ejemplo, Villegas Héctor, Corti Arístides sostienen que la discriminación entre personas físicas y humanas es razonable y no puede ser atacada por violación al principio constitucional de igualdad. No obstante la opinión de estos, que se apoya en la jurisprudencia que aceptó la tesis conforme a la cual, respecto de la aplicación de un impuesto, pueden convivir diversas categorías de contribuyentes con tratamiento tributario diferente sin que con ello se viole el principio de igualdad, consideramos que de todos modos esta norma en particular no tiene un fundamento inconvencible que legitime un trato más gravoso por el simple hecho de que el contribuyente infractor sea una sociedad, si se visualiza la cuestión desde la perspectiva de la capacidad contributiva.



En otros términos, no se discute que los contribuyentes puedan ser separados en categorías, como de hecho lo son -por ejemplo en el impuesto a las ganancias-, pero no necesariamente una sociedad tiene mayor rentabilidad de los negocios que un contribuyente persona física, si es que el espíritu de la norma radica en considerar que una persona física tendría menos capacidad contributiva que una persona jurídica.

d) Procedimiento de aplicación:

Esta sanción se impone por el solo hecho de comprobar la falta de presentación de la declaración jurada o su presentación fuera de término y sin que se permita al contribuyente realizar su descargo con anterioridad a la imposición de la misma.

El procedimiento se encuentra normado en el último párrafo del artículo pudiéndose dar las siguientes opciones:

- Si dentro del plazo de 15 días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo primero de este artículo, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra.
- El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los quince (15) días posteriores a la notificación mencionada.
- Si dentro de los 15 posteriores al de haberse recibido la notificación de la infracción por el sistema de computación, el contribuyente no presenta la misma y/o no paga la multa, esa notificación se transforma automáticamente en cabeza de sumario, corriendo esos días ya no como plazo para la presentación y pago, sino como plazo de defensa del sumario.

Este procedimiento es una variante opcional con respecto al procedimiento general ya que el inicio del sumario no se realiza mediante la notificación de la resolución del juez administrativo en la que se imputa la infracción realizada por el contribuyente corriéndosele la vista para realizar el descargo sino que, el inicio se realiza con la notificación por el sistema de computación de la multa ya aplicada, y a partir de dicha notificación deben computarse los 15 días para efectuar el descargo y ofrecer prueba.

e) Reducción de la sanción:

Si dentro del plazo de 15 (quince) días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, la multa se reduce de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra.

f) Consecuencia de no pagar o presentar la misma:

En el caso de no pagar la multa, o no presentarse la declaración jurada, deberá instruirse el sumario correspondiente de acuerdo a lo establecido por los artículos 70 y siguientes de la ley 11.683, o con la variante establecida en el último párrafo del artículo 38, sirviendo como cabeza del mismo la notificación realizada en forma previa por el fisco.

g) Aplicación al régimen de seguridad social:

Esta sanción también se aplica al régimen de seguridad social (artículo 25 decreto 507/93).

2) INFRACCIÓN Y MULTA POR LA NO PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN JURADA INFORMATIVA (artículo 38.1)

La ley 11683 establece una multa ante la omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la AFIP, dentro de los plazos fijados a tal efecto. En efecto, la sanción consistirá –sin necesidad de requerimiento previo- en una multa de hasta \$5000, la que se elevará hasta \$10000 si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables –de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

Ahora bien, si la que no presenta es la declaración jurada por medio de la cual debía informarse la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivadas de las operaciones de importación y exportación entre partes independientes, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la AFIP será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con



una multa de \$1500, la que se elevará a \$9000 si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables –de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

Finalmente, en los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones –excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes- celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país, con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la AFIP será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de \$10000, la que se elevará a \$20000 si se tratare de sociedades, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables –de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

Tratando de buscar una justificación del porqué de la norma en cuestión, se ha advertido que los sujetos que intervienen en el mercado internacional merecen un “seguimiento fiscal” especial, por la importancia económica de las operaciones que realizan, aunque, no obstante ello, destaca que, la pretensión de punir con una multa el supuesto de falta de presentación de declaraciones juradas informativas de precios de transferencias entre partes independientes, con más el agravante de la pena cuando las mismas sean efectuadas entre sujetos vinculados, resulta excesivo¹⁷.

En efecto, en atención a los múltiples regímenes de información existentes, muchos pequeños y medianos contribuyentes pueden quedar incursos en la infracción, cuyos montos son considerablemente elevados.

Es menester señalar que en ambos supuestos la conducta podrá sancionarse sin necesidad de requerimiento previo por parte de la Administración Fiscal.

La aplicación de estas multas se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 70 y sucesivos de la ley de marras.

¹⁷ Gómez, Teresa, “Régimen Penal Tributario de la Ley 11683” en el Suplemento Especial de Derecho Económico – LL – febrero 2004 – pág. 126



3) MULTA POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES (artículo 39)

a) Causa de la infracción

La ley prevé en su artículo 39 que todas las violaciones a las normas de cumplimiento obligatorio (Ley de Procedimiento Tributario, leyes tributarias respectivas, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo) que requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables, serán sancionadas con una multa cuyo importe no será menor de \$150 ni mayor de \$2500.

Por la descripción de este artículo vemos que las conductas disvaliosas que la norma sanciona comprende las acciones y omisiones del contribuyente que comporten necesariamente la violación al deber de obediencia y consecuente acatamiento de las normas legales en todas sus jerarquías, que regulen deberes formales a cargo del contribuyente dirigidos a determinar la obligación fiscal y verificar y fiscalizar el cumplimiento de los sujetos.

El ordenamiento garantiza el cumplimiento idóneo y tempestivo de las obligaciones meramente formales de las que depende la eficacia de la misión del organismo recaudador. El comportamiento del agente infractor puede devenir indistintamente de su acción o de su omisión.

La norma sanciona el incumplimiento del plano normativo tributario general, es decir, las normas relativas a obligaciones de determinación de la obligación tributaria, obligaciones vinculadas con las funciones de verificación y fiscalización a cargo de la autoridad fiscal. Entre los deberes incluidos en la tipificación abierta de la norma pueden considerarse a título de ejemplo:

- los vinculados a la forma en que los libros contables son llevados mediante su rúbrica faciliten su fiscalización y registración de operaciones;
- el respaldo de los registros contables con sus comprobantes respectivos;
- la conservación de los comprobantes por el plazo establecido con el mismo fin de permitir en forma cierta la determinación de la base imponible;
- las citaciones al firmante de la declaración jurada, al contribuyente o responsable y todo tercero que a juicio de la autoridad fiscal tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones del contribuyente;
- el requerimiento de comprobantes a responsables y terceros;



- la inspección de libros, anotaciones, papeles y documentos del responsable o terceros vinculados con la registración de las operaciones.

La norma en análisis dispone que si existiera una resolución condenatoria en relación a un requerimiento de la AFIP, las sucesivas reiteraciones que tuvieran por objeto el mismo deber formal, “serán pasibles en su caso de la aplicación de multa independientes, aun cuando las anteriores no hubieren quedado firmes o estuvieren en curso de discusión administrativa o judicial”. Se sanciona así la conducta del sujeto infractor que insiste en su actitud incumplidora frente a sucesivos incumplimientos.

Algunos autores opinan que si la ley tiene por fin castigar el incumplimiento que la norma define en su núcleo, se debe castigar una modalidad infraccional específica. Ante el incumplimiento de un requerimiento en aquellos términos, podrá ser castigado por una actitud recalcitrante o contumaz al deber de colaboración con la autoridad fiscal, pero mal pueden imponerse sucesivos castigos por una misma conducta infraccional, razón por la cual entienden que esta tesis de la ley y su eventual invocación por el fisco no debería prosperar.

Por su parte, en los casos que se indican a continuación, la sanción oscilará entre los \$150 y los \$45.000:

- las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3° de la Ley 11683, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la AFIP con relación a ésta;
- la resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado de los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que no sean excesivos o desmesurados en cuanto a información y las formas exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación;
- la omisión de proporcionar datos requeridos por la AFIP para el control de las operaciones internacionales; y
- la falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Analizando cada apartado del inciso, podemos decir que en el primer caso, se trata como infracción a normas referidas al domicilio fiscal, esto es relevante ya que es de vital importancia localizar a un contribuyente. En el segundo caso se analiza la resistencia a la fiscalización por parte del contribuyente o



responsable, que consistan en incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes. Aquí hay que hacer referencia a varias cuestiones, en primer lugar a que el sistema impositivo de nuestro país, es auto declarativo, y por ello el fisco se reserva los derechos y potestades de fiscalización y verificación. De estos se deriva que se sancione la resistencia a la fiscalización. En el caso tres, se sanciona la omisión de proporcionar datos para el control de operaciones internacionales. Se sanciona la omisión de cualquier tipo de datos identificatorios del sujeto informante de la presentación del informe país por país, entre otros datos relevantes. En el caso cuatro, se sanciona la falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la ley, es decir con aquel artículo que aplica multa por la omisión de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos generales. Es decir, que en el caso en que un contribuyente no presente una declaración jurada de un determinado tributo, supongamos por ejemplo del Impuesto a las Ganancias, estaría en primer lugar, frente a una infracción del artículo 38 que es la falta de presentación de la declaración jurada al vencimiento del tributo, y también entraría en el marco de la citada infracción genérica que estamos desarrollando, ya que se está violando un deber formal. Por lo tanto a ese contribuyente que no presentó en tiempo su declaración jurada por ejemplo del impuesto a las ganancias, le correspondería las sanciones de los artículos 38 y 39 de la ley de rito fiscal, previa intimación para el caso de la procedencia de la aplicación de la sanción del artículo 38, ya que como lo hemos tratado anteriormente no es una multa automática como vulgarmente la doctrina se ha encargado de llamar y de instalar en la jerga, en el vocabulario y en la idiosincrasia de los colegas, y que incluso hasta en los títulos puestos por redacción de editoriales de las separatas de las leyes se le incorpora el de multa automática.

Parte de la doctrina opina que el hecho de que esta multa pueda acumularse con la del artículo 38 del mismo cuerpo normativo configura una inaceptable doble punición por una modalidad de infracción de naturaleza -en general-análoga. Consecuentemente consideran que esta norma aparece como una negación del principio “non bis in idem” y con fundamento en el principio de especialidad del régimen sancionador tributario, toda vez que el tipo infraccional en estudio apunta a un incumplimiento específico o concreto cual es la omisión de la presentación de declaraciones juradas o la omisión de presentar los datos que requiera la autoridad fiscal, diferente al previsto por el artículo 39. Así, GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE se pronuncian en el sentido de que en el



estado de derecho esta norma viola el principio “non bis in idem”, circunstancia que deviene criticable a la luz del principio de equidad y por la doctrina de la Corte Suprema.

Sin embargo, otros autores señalan que “dicha acumulación debe considerarse operante en aquellos casos en que una declaración jurada no fuera presentada ni al vencimiento general, ni en el supuesto de ser requerida dentro del plazo del requerimiento. En este caso, de concurso material de infracciones, se acumularían dos multas con base en dos omisiones formales, la del artículo 38 y la del 39.

Por otra parte, si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la AFIP, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal serán pasibles de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieren quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

Si bien la falta de declaración o la omisión de información puede responder a circunstancias ajenas o extrañas al obligado, ello debe ser no sólo alegado sino probado, puesto que, si en cada caso concreto le correspondiera al órgano recaudador probar que hay culpa, no tendría razón de ser una norma como la prescripta en el artículo 39 de la Ley 11683, toda vez que su fundamento es la protección de la Administración Tributaria y quien no cumple determinados deberes formales, impide que tal fin se concrete, sin que medie otro tipo de consideración, es decir, si se intima al administrado a que realice determinada conducta y éste no la realiza, debe él mismo probar que no ha podido hacerlo, sea por error excusable, por caso fortuito o fuerza mayor.

La del 39 se daría por ejemplo cuando, se le notifica al contribuyente para que subsane la omisión y no lo hace, incurre por tal circunstancia en este tipo infraccional, en concurso real con lo establecido en el artículo 38, razón por la cual procede la acumulación.

b) Monto aplicable

Se aplica una multa graduable, cuyo mínimo fue establecido en la suma de pesos 150 y su máximo en la suma de pesos 2.500.

Este artículo 39 faculta al juez administrativo a imponer la cuantía de la sanción entre el mínimo y el máximo que fija la autoridad fiscal en forma previa. Consecuentemente, es indudable que el campo de acción de dicho juez



administrativo en oportunidad de determinar la cuantía de la multa deberá merituar diversos parámetros, objetivos y subjetivos, pudiendo enunciarse, entre otros tantos, los antecedentes del infractor, su capacidad contributiva y la gravedad de su conducta.

O sea que, la cuestión relativa a la determinación de la procedencia y graduación de una multa implica una dosis de subjetividad, ya que el margen de apreciación de actitudes es amplísimo, y es función del juzgador buscar la equidad para solucionar el problema.

c) Graduación Aplicable

En todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa aplicable se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

d) Procedimiento de aplicación

Se encuentra establecido en los artículos 70 a 74 de la L.P.T.

-primer paso:

sustanciación del sumario administrativo, emanado por resolución del juez administrativo, en el que deberá constar claramente el acto u omisión que se le atribuye al presunto infractor.

-segundo paso:

notificación al presunto infractor, acordándosele un plazo de 5 días hábiles, para que formule por escrito su descargo y ofrezca las pruebas. (artículo 71, 2º párrafo L.P.T.)

-tercer paso:

presentación del descargo y en su caso ofrecimiento de las pruebas.

-cuarto paso:

el juez administrativo dictara resolución fundada sobre la causa, luego de transcurrido el plazo del segundo paso.

e) Plazo y comunicación del pago de la multa

Por aplicación del artículo 51 L.P.T. el pago de la sanción se podrá realizar dentro de los 15 días hábiles administrativos luego de haberse notificada.



f) Eximición o Reducción de la sanción

El artículo 50 de la Ley 11683 establece que en caso de sustanciarse un sumario por presunta infracción al artículo 39, Ley de Procedimiento Tributario (t.o. 1998), si el contribuyente titular o su representante legal reconociere la materialidad de la infracción cometida en la primera oportunidad de defensa o en la audiencia del artículo 41 del citado texto legal, las sanciones se reducen - por única vez- al mínimo legal.

g) Aplicación al régimen de seguridad social

Esta infracción también se configura, ante el incumplimiento de los requerimientos que la DGI efectúe con el fin de que los responsables de las obligaciones de la Seguridad Social presenten la correspondiente declaración jurada (artículo 26 decreto 507/93).

4) MULTA POR INCUMPLIMIENTO DE REQUERIMIENTOS POR DEBERES FORMALES DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS INFORMATIVAS (artículo 39.1)

El artículo 39.1 de la ley de rito prevé la aplicación de multa graduable para los casos de incumplimiento de requerimientos por los deberes formales de presentación de declaración jurada informativa, ya sea por regímenes que establecen obligaciones de información propia como de terceros.

Así, será sancionado con multas de \$500 a \$45.000 el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la AFIP a presentar las declaraciones juradas informativas –originales o rectificativas- previstas en el artículo 38.1 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En el primer artículo agregado a continuación del 39, se sanciona el incumplimiento a los regímenes de información establecidos por resoluciones generales de la A.F.I.P. En los últimos años el Estado Nacional, a través de A.F.I.P. según las potestades conferidas en el Decreto N° 618/97 ha implementado numerosos regímenes de información de terceros, como un modo de —cruzar información. Este es un mecanismo que encontró el fisco, a un bajo costo, a través de su poder de coacción y fundado en el principio y obligación de colaboración que tiene todo ciudadano con el Estado. Se puede citar diversos ejemplos de estos regímenes, entre otros están el de las



expensas, que consiste en que la administración de un consorcio informe el monto de expensas que abona cada consorcista, aplicable a determinado parámetro mensual. Así tenemos también el régimen de información de las cuotas de colegios, en el cual las instituciones educativas están obligadas a informar a A.F.I.P. el C.U.I.T. de los padres de cada alumno, el monto de la matrícula, el monto de la cuota mensual. Y así, podríamos citar muchos casos más de regímenes de información. Entonces, lo que esta parte del artículo en cuestión pretende sancionar es, el incumplimiento a dicho régimen, es decir, en los ejemplos citados, un determinado colegio no presenta o presenta fuera de término u omitiendo datos e información, el régimen que está obligado a presentar.

Las multas previstas son acumulables con las de artículo 38.1 de la ley 11683, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Dicha norma prevé que, si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la AFIP, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles, en su caso, de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieren quedado firmes o estuvieren en discusión en sede administrativa o judicial.

Por su parte, a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de \$10.000.000, que incumplan el requerimiento de presentar declaración jurada informativa de terceros, se les aplicará una multa de dos a diez veces el importe máximo previsto en el primer párrafo del artículo 39.1, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en dicho artículo.

La presentación de declaraciones juradas informativas no integra el bien jurídico tutelado por el tipo contravencional fiscal previsto por el artículo 38 de la Ley de Procedimiento Tributario. Ahora bien, al no estar expresamente prevista la acumulación de la sanción prevista en el artículo 39.1 (multa por incumplimiento de requerimientos regímenes de información) con la que correspondería a la del primer párrafo del artículo 39 (multa a los deberes formales) o a la del artículo 38 (multa por la no presentación de DDJJ), cabe concluir que el incumplimiento de los deberes de información sólo se perfecciona con el incumplimiento del requerimiento del Organismo a presentar las declaraciones juradas informativas.



5) MULTA POR INCUMPLIMIENTO PARCIAL DE REQUERIMIENTOS DE LA AFIP. OBSTACULIZACIÓN DE LA DETERMINACIÓN, VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN (artículo 39.1.1)

En los casos de los artículos 38.1, 39 y 39.1 se considerará consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, no se cumpla de manera integral, obstaculizando a la AFIP en forma mediata o inmediata el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización.

Este artículo equipara el incumplimiento total al parcial. Habrá que evaluar en cada caso particular si el incumplimiento se debe a un problema técnico o informático involuntario, por ejemplo, cuando el sistema rechaza una presentación, o si obedece a un ardid del contribuyente.

Evidentemente, ambos generan consecuencias de diferente gravedad, de modo que, aplicar la misma sanción en sendos casos puede atentar contra el principio de proporcionalidad de la pena.

Se han efectuado numerosas críticas a esta disposición, argumentándose que no debería dejarse librado a criterio de los funcionarios intervinientes si el requerimiento se encuentra cumplido defectuosamente o no, puesto que esta discrecionalidad llevaría a un sinnúmero de situaciones donde es muy difícil distinguir si realmente hay incumplimiento defectuoso o parcial, si se debe a un simple error de interpretación de lo solicitado, o bien, si corresponde a conductas consuetudinarias de los contribuyentes.¹⁸

6) INCUMPLIMIENTO DE ENTIDADES MULTINACIONALES (artículo 39.2)

Serán sancionados:

a) Con multa graduable entre ochenta mil pesos (\$ 80.000) y doscientos mil pesos (\$ 200.000), las siguientes conductas:

(i) Omitir informar en los plazos establecidos al efecto, la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales, cuyos ingresos anuales consolidados totales de cada grupo sean iguales o superiores a los parámetros que regule la Administración Federal de Ingresos Públicos, a los fines del cumplimiento del régimen; y de informar los datos identificatorios de la última entidad controlante del o los grupos multinacionales a los que pertenece. La omisión de informarla pertenencia a uno o más grupos de Entidades

¹⁸ Opinión emitida por la Comisión Especial de Asuntos Tributarios de la FACPCE



Multinacionales con ingresos inferiores a tales parámetros y los datos de su última entidad controlante será pasible de una multa graduable entre quince mil pesos (\$ 15.000) y setenta mil pesos (\$ 70.000).

(ii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País, indicando si éste actúa en calidad de última entidad controlante, entidad sustituta o entidad integrante del o los grupos multinacionales, conforme lo disponga la Administración Federal.

(iii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, la presentación del Informe País por País por parte de la entidad informante designada en la jurisdicción fiscal del exterior que corresponda; conforme lo disponga la Administración Federal.

b) Con multa graduable entre seiscientos mil pesos (\$ 600.000) y novecientos mil pesos (\$900.000), la omisión de presentar el Informe País por País, o su presentación extemporánea, parcial, incompleta o con errores o inconsistencias graves.

c) Con multa graduable entre ciento ochenta mil pesos (\$ 180.000) y trescientos mil pesos (\$300.000), el incumplimiento, total o parcial, a los requerimientos hechos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, de información complementaria a la declaración jurada informativa del Informe País por País.

d) Con multa de doscientos mil pesos (\$ 200.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a cumplimentar los deberes formales referidos en los incisos a) y b). La multa prevista en este inciso es acumulable con la de los incisos a) y b).

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento de un requerimiento, las sucesivas reiteraciones que se formulen a continuación y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

7) INFRACCIONES FORMALES AGRAVADAS –CLAUSURA (artículo 40)

a) Concepto

El legislador ubicó a esta sanción como la pena más grave que puede tener un incumplimiento formal.



Se está en presencia de infracciones que afectan a deberes que, si bien pueden tener un correlato inmediato con obligaciones materiales, no necesariamente sucede siempre.

El bien jurídico protegido es el referido a las facultades de verificación y fiscalización de la obligación tributaria, es decir todos aquellos deberes de colaboración con la Administración a fin que la misma pueda verificar el fiel cumplimiento de su misión recaudatoria.

Esta sanción nació a partir de un objetivo, el cual era: reemplazar la pena de arresto prevista en la redacción de la anterior ley para supuestos incumplimientos de deberes formales.

Para la procedencia de esta sanción es suficiente la imputación de la conducta infraccional al mero título de culpa bastando que ésta se configure y se compruebe para la procedencia de dicha sanción.

El instituto de la clausura tributaria tiene un trasfondo penal, esto es así ya que surge porque en un país como Argentina, donde primaba una arraigada cultura evasora e inmerso además en una profunda crisis económica, era menester intentar revertir esta grave situación, para lo cual debía contarse con las herramientas jurídicas adecuadas. El sistema represivo resultaba sumamente ineficaz, ya que las defraudaciones fiscales sólo eran sancionadas con una multa, luego de varios años de intrincado procedimiento administrativo. Pero lo que sanciona el artículo 40 es la materialización al menos en el grado de tentativa del delito de evasión, no el de defraudación. Y existe una convicción de que la herramienta penal por sí sola no basta para combatir el flagelo social de la evasión.

El Derecho Penal no es un medio suficiente ni el más idóneo para contrarrestar la evasión tributaria, por cuanto la solución definitiva de ese problema dependerá de la actuación del Estado en el cumplimiento de los fines y principios propios de la tributación, en la transparencia de los ingresos y gastos públicos y en la conciliación de los intereses de los grupos sociales en conflicto.

Al referirnos a la materia penal, es necesario definir cuál sería el bien jurídico tutelado que se tiende a proteger en este caso. Y así decimos que en el caso de la norma del artículo 40, el bien jurídico que tiende a proteger es la facultad de verificación y control de la Administración Tributaria. Sin embargo, existen fallos de Corte que han entendido que la finalidad perseguida por dicha norma no se limita a la recaudación fiscal sino que existen otros bienes jurídicos, tales



como el debido control del circuito económico en que circulan los bienes o la igualdad tributaria.

b) Causas de la infracción

En el artículo 40 de la Ley de Procedimiento tributario se establece que serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes:

- No emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. No resulta exorbitante que el legislador castigue con la sanción de clausura la no emisión de factura o comprobantes en legal forma, pues aunque se trate de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, finalidad que se ve comprometida con tales comportamientos.
- No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las lleven, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos
- Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, lo que conduce a concluir sobre la base de los principios que vedan la interpretación analógica o extensiva en materia penal que debe tratarse de supuestos de transporte de carácter comercial, término que a su vez debe quedar referido a la definición jurídica pertinente. En consecuencia, la actividad consistente en el traslado de mercadería propia y por medios también propios no queda comprendida en el mencionado concepto jurídico y, por ende, no puede ser equiparada a la actividad de quienes “encarguen o transporten comercialmente” mercaderías, a que se refiere concretamente la norma sancionatoria



- No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS cuando estuvieren obligados a hacerlo.
- No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate.
- No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- En el caso de un establecimiento de al menos diez (10) empleados, tengan cincuenta por ciento (50%) o más del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleadores.

Con respecto a las modificaciones introducidas por la ley 27430, podemos decir que la misma elimina la multa y modifica el plazo de la clausura ya que ahora es de 2 a 6 días y antes era de 3 a 10 días, siendo más leve. Otra de las modificaciones es que en el inciso a) se elimina el término no entregaren (facturas o comprobantes equivalentes), quedando en la redacción del artículo solo no emitieren facturas o comprobantes equivalentes. Se incorpora el inciso g) que establece que se va a clausurar establecimientos de menos de 10 empleados que tengan el 50% o más del personal sin registrar.

Sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder, se aplicará una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. En ese caso resultará aplicable el procedimiento recursivo previsto para supuestos de clausura en el artículo 77 de esta ley.

c) Monto y días aplicables

Está dada por la clausura del establecimiento en donde se ha comprobado la infracción, por un plazo que puede ir de los 2 a los 6 días corridos.

Esto está limitado a que la operación de transacción exceda los 10 pesos.

**d) Reincidencia**

El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los DOS (2) años desde que se detectó la anterior.

e) Situación especial de los profesionales

Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del PODER EJECUTIVO NACIONAL.

f) Control de la clausura por parte del fisco

Este artículo otorga competencia a la Dirección General Impositiva para fijar la fecha de cumplimiento de la sanción, así como también establece que es dicho organismo fiscal el encargado de hacer efectiva la misma, correspondiéndole a funcionarios bajo su dependencia las tareas de verificación del acatamiento de la medida y la comprobación de las presuntas violaciones que se pudiesen realizar en el cumplimiento de ella. (artículo 42 Ley de Procedimiento Tributario)

g) Cese de actividades durante la clausura

En el artículo 43 de la Ley de Procedimiento Tributario se dispone que durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuese habitual para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. No podrá suspenderse el pago de salarios u obligaciones previsionales, sin perjuicio del derecho del principal a disponer de su personal en la forma que autoricen las normas aplicables a la relación de trabajo.

h) Cuál es la postura de la doctrina y jurisprudencia sobre la sanción de clausura

Si bien para cierta doctrina, la sanción de clausura impone un costo económico excesivo en relación al daño que puede haber sufrido la recaudación pública, la jurisprudencia no ha sido coincidente. Básicamente, la irrazonabilidad y la falta de proporcionalidad han sido utilizadas como argumentos para fundamentar la inconstitucionalidad de la clausura, por violar garantías constitucionales, tales como el derecho de propiedad, de trabajar o de ejercer el comercio. La



jurisprudencia de primera instancia se orientó en distintos sentidos, pero la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sustentado desde el caso “Mickey” hasta la actualidad, la constitucionalidad de la clausura.

En efecto, al referirse a este tema, nuestro Máximo Tribunal ha dicho que los propósitos perseguidos por el legislador involucran razones de mérito, oportunidad o conveniencia, sobre las cuales la justicia no puede inmiscuirse. Recién cuando se consagre una manifiesta iniquidad o cuando los medios no se adecuen a los fines perseguidos por el legislador, podrá considerarse a la ley inconstitucional. Atendiéndose al informe de la Comisión Legislativa que trató el proyecto de ley, puede inferirse que la voluntad del legislador no sólo es recaudar, sino que existen necesidades y fines públicos subyacentes. El cumplimiento de los extremos formales constituye el instrumento que el legislador ha considerado para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas, se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en el que circulan los bienes. Teniendo en cuenta las reflexiones formuladas acerca de los fines perseguidos por la ley e individualizados los objetivos jurídicos y sociales tutelados, la sanción de clausura no se exhibe como exorbitante, motivo por el cual corresponde desestimar la tacha que, con sustento en la irrazonabilidad de la norma, se articulara. En el caso, el cumplimiento de los extremos formales representa el instrumento idóneo para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y del mercado, constituyendo exigencias que garantizan la igualdad tributaria, tendientes a repercutir en la economía y no en la persona del contribuyente. La Constitución Nacional no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, las que, siendo razonables, no pueden ser tachadas de inconstitucionales.

En lo que hace a la cuestión referida a si se pueden aplicar en forma simultánea la multa y la clausura, al tipificar la Ley de Procedimiento Tributario sanciones de naturaleza penal, resultarían aplicables los principios generales del derecho penal de rango constitucional, aun cuando las disposiciones específicas de la citada ley establecieran lo contrario. En consecuencia, ninguna ley vigente podría transgredir el postulado liminar que prohíbe la concurrencia de más de una sanción sobre una misma conducta antijurídica habida cuenta de que lo que ha establecido el Poder Constituyente no podrá ser alterado por el Poder Legislativo. Pero a pesar de esta postura doctrinaria, el más Alto Tribunal ha



confirmado la validez de la imposición simultánea de multa y clausura al sostener que no está prohibida la aplicación simultánea de puniciones como consecuencia de la persecución de un mismo hecho.

i) Violación de la clausura. Penalidades. Competencia judicial

El artículo 44 de la ley de rito prevé que quien quebrantare una clausura impuesta por sentencia firme o violare los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de DIEZ (10) a TREINTA (30) días y con una nueva clausura por el doble de tiempo originalmente establecido. Son competentes para la aplicación de tales sanciones los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, con conocimiento del juez que se hallare de turno, y a quien deberá prestar la mayor colaboración durante la sustanciación del proceso, procederá a instruir el correspondiente sumario de prevención, el cual, una vez concluido, será elevado de inmediato a dicho juez. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

j) Procedimiento para imponer clausura y suspensión de matrícula, licencia o registro habilitante

El artículo 41 de la Ley de Procedimiento Tributario dispone el procedimiento para que el juez aplique la sanción y enuncia que, los hechos comprobados u omisiones que den lugar a la clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o de registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 40, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los CINCO (5) días ni superior a los QUINCE (15) días, contados desde la fecha en que se labra la misma. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100. Dicha audiencia tiende a resguardar adecuadamente el derecho de defensa y el debido proceso. El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor a los DOS (2) días, dictando resolución.

**k) Interdicción o Secuestro de Mercadería**

La ley de rito, en su artículo 40.1.1 dispone que en los supuestos en los que se detecte la tenencia, el traslado o transporte de bienes o mercancías sin cumplir con los recaudos previstos en los incisos c) y e) del artículo 40 de la misma, los funcionarios o agentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos deberán convocar inmediatamente a la fuerza de seguridad con jurisdicción en el lugar donde se haya detectado la presunta infracción, quienes deberán instrumentar el procedimiento tendiente a la aplicación de las siguientes medidas preventivas:

a) Interdicción, en cuyo caso se designará como depositario al propietario, transportista, tenedor o a quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho;

b) Secuestro, en cuyo supuesto se debe designar depositario a una tercera persona.

La ley 26044 incorporó la interdicción y el secuestro de mercadería como sanción conjunta con la clausura y otras sanciones previstas en el artículo 40 de la Ley de Procedimiento. Si bien la ley habla de medida preventiva, se trata de una sanción penal.

Esta modificación se orienta a mejorar el control sobre las actividades marginales desarrolladas en la economía informal. Al ser ello así, cuando se advierta la tenencia o traslado de bienes o mercaderías sin el debido respaldo documental, podrán efectuarse medidas de secuestro o interdicción de las mismas.

La carencia del debido respaldo documental puede deberse también a la tenencia o traslado de mercadería robada o de dudosa procedencia, adquirida muy por debajo del precio de mercado, con la consecuente competencia desleal que se produce con su comercialización, además del riesgo que puede implicar en la salud de los consumidores.

La ley prevé que el personal de seguridad convocado, en presencia de dos testigos hábiles que convoque para el acto, procederá a informar al presunto infractor las previsiones y obligaciones que establecen las leyes civiles y penales para el depositario, debiendo -en su caso- disponer las medidas de depósito y traslado de los bienes secuestrados que resulten necesarias para asegurar una buena conservación, atendiendo a la naturaleza y características de los mismos.



(Artículo s/n incorporado por artículo 1° pto. XVI de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

I) Interdicción o secuestro de mercaderías. Recaudos

Al acta de comprobación se le adjuntará un inventario de la mercadería que detalle el estado en que la misma se encuentra, el cual deberá confeccionarse juntamente con el personal de la fuerza de seguridad requerida y los dos testigos hábiles que hayan sido convocados al efecto.

En el supuesto de verificarse razones de urgencia que así lo exijan, la audiencia de descargo deberá fijarse dentro de las 48 horas de efectivizada la medida preventiva.

El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo y testigos intervinientes en su caso.

En oportunidad de resolver, el juez administrativo podrá disponer el decomiso de la mercadería o revocar la medida de secuestro o interdicción.

Encaso negativo, despachará urgente una comunicación a la fuerza de seguridad respectiva a fin de que los bienes objeto del procedimiento sean devueltos o liberados en forma inmediata a favor de la persona oportunamente desapoderada, de quien no podrá exigirse el pago de gasto alguno.

Para el caso que se confirmen las medidas, serán a cargo del imputado la totalidad de los gastos ocasionados por las mismas.

B) INFRACCIONES MATERIALES

1) OMISIÓN DE IMPUESTOS (artículo 45)

Omisión de impuestos. Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:

- a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.
- b) Actuar como agentes de retención o percepción.
- c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros



instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.

Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.

La omisión contemplada en el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario se encuadra dentro de los ilícitos materiales, que constituyen una transgresión a la obligación de pagar el impuesto en su justa medida y en forma oportuna. Se protege el bien jurídico “renta pública”

Las conductas punibles son:

- a) la omisión culposa o negligente de tributos configurada mediante la falta de presentación de declaraciones juradas;
- b) la omisión culposa o negligente de tributos configurada mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas;
- c) la omisión de los agentes de retención o percepción de actuar como tales;
- d) la omisión de declaración y/o pagos de ingresos a cuenta o anticipos mediante falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan esa finalidad; y
- e) la omisión de declaración y/o pagos de ingresos a cuenta o anticipos mediante presentación inexacta de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan esa finalidad.



a) Doctrina Aplicación de multas en supuestos de determinación de oficio sobre base presunta. El problema de la carga de la prueba del elemento subjetivo:

Durante un largo tiempo se ha planteado (sobre todo en la jurisprudencia) el problema de establecer si, cuando el Fisco determina sobre base presunta la obligación tributaria del sujeto pasivo, las presunciones utilizadas a tal efecto son suficientes para tener por configurado el elemento subjetivo que exigen los ilícitos de omisión de impuestos (culpa) y de defraudación fiscal (dolo). Al respecto, y como síntesis de la doctrina emanada del fallo "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo", el que ha dilucidado la cuestión, se ha dicho que tratándose de infracciones dolosas tendientes a defraudar los intereses del Fisco (vgr., defraudación fiscal), se requiere que el Fisco pruebe no sólo la materialidad de la infracción sino también su elemento subjetivo (dolo), y que en este último caso lo haga con sustento en otro elemento probatorio además de las presunciones utilizadas en la determinación de oficio. En cambio, en materia de infracciones materiales de carácter culposo (vgr. omisión de impuestos), a la Administración Federal de Ingresos Públicos le alcanzará con acreditar la materialidad de la infracción, pues en este caso se produce una suerte de inversión de la carga probatoria, debiendo aplicarse la sanción legalmente contemplada, a menos que el presunto infractor acredite la existencia de una causal absoluta admitida por la legislación vigente, o ella surja de las actuaciones.

b) Consumación: la infracción en análisis se considerará luego de notificada la orden de intervención prevista en el artículo 36.1. En sentido opuesto a dicha norma se ha expresado el doctor Carlos María Folco, quien considera que la infracción se consuma al vencimiento de la obligación. Afirma que es este momento en el que deben concurrir coetáneamente las dos circunstancias descriptas por la norma, es decir, la falta de presentación de declaraciones juradas y la omisión de impuestos atribuible a título de culpa o negligencia. Agrega el autor que sostener lo contrario implica contradecir el principio de legalidad, toda vez que el artículo 49 de la ley 11683 -texto vigente- exime las multas del artículo en análisis si el contribuyente rectifica sus declaraciones juradas con anterioridad a la orden de intervención. Si la propia ley considera que las multas deben reducirse o eximirse, en caso de que el contribuyente rectifique voluntariamente sus declaraciones antes de la notificación, concluye, es porque hay un momento previo en el cual se configura la infracción del artículo 45 y ese momento es el del vencimiento general, lo cual resulta aplicable a todas las figuras descriptas por la norma citada.



c) Concepto: La omisión de impuestos es la transgresión culposa que se configura con el no ingreso o ingreso en defecto. La omisión contemplada en el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario, se encuadra dentro de los ilícitos materiales, que constituyen una transgresión a la obligación principal de pagar el impuesto en su justa medida y en forma oportuna. Se protege el bien jurídico “renta pública”.

Las conductas punibles son:

- a) la omisión culposa o negligente de tributos configurada mediante la falta de presentación de declaraciones juradas;
- b) la omisión culposa o negligente de tributos configurada mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas;
- c) la omisión de los agentes de retención o percepción de actuar como tales;
- d) la omisión de declaración y/o pagos de ingresos a cuenta o anticipos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones y otros instrumentos que cumplan esa finalidad;
- e) la omisión de declaración y/o pagos de ingresos a cuenta o anticipos mediante presentación inexacta de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan esa finalidad.

El elemento subjetivo requerido es la culpa. La culpa es la imprevisión de un resultado previsible desde el punto de vista subjetivo, ya sea por imprudencia, negligencia, impericia o inobservancia. Al respecto, debe destacarse que la culpa no puede presumirse, salvo que la ley así lo disponga expresamente y se cumplan los recaudos por ella establecido, previsión actualmente ausente en el marco de la ley de procedimiento tributario. Esto, contrariamente a lo sostenido por cierta doctrina, no puede interpretarse en el sentido de que en las infracciones inculposas exista una prevalencia de su carácter o atribución objetiva, lo cual se encontraría en clara oposición al principio constitucional de inocencia y a los lineamientos básicos de un Estado de derecho moderno, libre y democrático. Por el contrario, la expresa inclusión legal de presunciones ligadas a la figura de dolo confirman su inaplicabilidad extensiva o analógica.

Así pues, cuando media una declaración o información inexacta, podrá haberse obrado con culpa –que puede asumir las formas de negligencia, imprudencia o impericia- o dolo; en el primer caso existirá omisión de impuestos, en tanto en el segundo se estará frente a la defraudación. El dolo se configura cuando la



conducta del sujeto activo fue realizada con intención y voluntad de realizar el elemento objetivo previsto.

Causal de eximición: error excusable de hecho o de derecho extrapenal. En cuanto al error excusable, debe señalarse que la jurisprudencia se ha inclinado por considerar que el mismo comprende tanto el supuesto del error de hecho (sobre la norma jurídica) como de derecho (sobre el contenido material del negocio, y sobre el hecho concreto). La admisibilidad del error de derecho, en tanto equiparable al error de hecho, requiere que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en los diferentes preceptos de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la ubicación frente al tributo. En este sentido debe precisarse que la causal exonerativa del error excusable precisa, a efectos de su viabilidad, que el mismo sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodean el accionar del encartado. En consecuencia, el error invocado resultará excusable en tanto y en cuanto la conducta del infractor provenga de la certeza y convicción de la obligatoria aplicación de normas tributarias de difícil interpretación.

El ilícito tipificado en el artículo 45 de la Ley 11683 persigue como propósito el oportuno ingreso de tributos, siendo irrelevante a los efectos de su comisión el hecho de que resulte, en definitiva, un saldo a favor del responsable imputado, generado en virtud de las rectificaciones practicadas en períodos anteriores o por existir un saldo a favor. Se patentiza así la existencia de deuda y el consiguiente perjuicio fiscal con independencia de la modalidad de su extinción.

No obstante lo expuesto, la jurisprudencia en diversos decisorios, sentó criterios de excusación, pudiendo citarse a título ejemplificativo, como casos de error excusable: cuando el contribuyente interpretó una norma razonablemente; en el supuesto de existir jurisprudencia contradictoria; en el caso de preceptos de difícil interpretación, máxime cuando la actora puso en conocimiento del Organismo Fiscalizador su criterio interpretativo, etc.

En cambio, en una causa, se sostuvo la inexcusabilidad de la ignorancia de una norma legal.

En otro orden de ideas, durante un largo tiempo se planteó el problema de establecer si, cuando el Fisco determina sobre base presunta la obligación tributaria del sujeto pasivo, las presunciones utilizadas a tal efecto son suficientes para tener por configurado el elemento subjetivo que exigen los ilícitos de omisión de impuestos (culpa) y de defraudación fiscal (dolo). Al respecto, y como síntesis de la doctrina emanada del fallo “Casa Elen-Valmi de



Claret y Garello”, el que ha dilucidado la cuestión, se ha dicho que tratándose de infracciones dolosas tendientes a defraudar los intereses del fisco (vgr.: defraudación fiscal), se requiere que el Fisco pruebe no sólo la materialidad de la infracción sino también su elemento subjetivo (dolo), y que en este último caso lo haga con sustento en otro elemento probatorio además de las presunciones utilizadas en la determinación de oficio.

En cambio, en materia de infracciones materiales de carácter culposo (vgr.: omisión de impuestos), a la AFIP le alcanzará con acreditar la materialidad de la infracción, pues en este caso se produce una inversión de la carga probatoria, debiendo aplicarse la sanción legalmente contemplada, a menos que el presunto infractor acredite la existencia de una causal absolutoria admitida por la legislación vigente, o ella surja de las actuaciones.

d)Cuál es la sanción dispuesta por la ley?

Será sancionado con una multa del 100% 200% de mediar reincidencia- del gravamen dejado de pagar, percibir o retener oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:

- a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas
- b) Actuar como agente de retención o percepción
- c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones y otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas

Ahora bien, será reprimido con una multa del 200% -300% de mediar reincidencia- del tributo dejado de pagar, percibir o retener cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.



2) DEFRAUDACIÓN (artículo 46)

a) Concepto

Es una transgresión dolosa de la obligación sustancial (evasión fiscal). Los medios comisivos son la declaración engañosa u ocultación maliciosa (por acción u omisión).

La defraudación consiste en una transgresión dolosa de relaciones jurídico - tributarias sustanciales. Se encuentra tipificada en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario. La defraudación, por evasión genérica, se verifica cuando existen declaraciones engañosas u ocultación maliciosa que perjudicaren al Fisco con liquidaciones de impuestos ardidosas. De la definición pre-transcripta se destacan tres elementos:

- Dolo, el que se manifiesta mediante una conducta antijurídica deliberada y se caracteriza por el elemento de intencionalidad. En el derecho penal sólo se incrimina a quien la acción le resulte atribuida, objetiva y subjetivamente. Para determinar tal atribución, el juzgador no debe imponer la carga probatoria de la inocencia al acusado, pues es el Estado quien debe asumir la probanza de la imputabilidad penal, pero esto no siempre sucede en materia tributaria. En el derecho tributario penal, y particularmente en el caso de infracciones sustanciales, se observa una tendencia jurisprudencial hacia una mayor consideración del aspecto subjetivo, de modo tal que se pruebe la existencia de una intencionalidad en la comisión del ilícito. Para que el Fisco demuestre la conducta ilícita y realice la imputación pertinente, debe partir de hechos ciertos y acreditados que razonablemente permitan inferir su existencia. Una vez verificada esa circunstancia, se produce una inversión en la carga de la prueba, correspondiendo que el imputado acredite su inocencia.

Aunque mediante el sistema de presunciones establecido por el artículo 18 de la Ley 11683 pueda eventualmente inferirse, a partir del único hecho que la sentencia ha tenido por efectivamente demostrado –el pago de remuneraciones “marginales”- la existencia de operaciones gravadas con el impuesto al valor agregado que la empresa omitió declarar, ello es al solo efecto de posibilitar que el Fisco determine y exija el pago del tributo, pese a no tener un conocimiento cierto del hecho imponible. Pero, precisamente, esa ausencia de certeza acerca de los hechos obsta a que pueda considerarse probada, con relación al impuesto al valor agregado, la concurrencia de los extremos requeridos para la aplicación de la pena prevista para la defraudación en el artículo 46 de la ley de rito. Ello así pues, como se ha expresado en pronunciamientos anteriores (ver fallos “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelló” y



“Generoso Mazza y otro”), no cabe extender las presunciones que contempla la ley, a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, para presumir –y tener de ese modo probada la existencia de conducta dolosa. Tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba.

- Maniobra u ocultación. Las declaraciones engañosas y ocultación maliciosa se exteriorizan a través de la comisión de actos positivos y personales (acción) o por omisión

- Perjuicio al Estado: Ha entendido la doctrina que el perjuicio provocado al Estado se refiere a la consumación del daño.

En síntesis, para que se configure el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley de que se trata, se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima de aquél. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio a evadir el tributo.

La sanción prevista por el ley es una multa de dos a seis veces el tributo evadido, actualizado. En el caso del artículo 46.1, el que se aprovechara, percibiere o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos a seis veces el monto aprovechado, percibido o utilizado.

Por su parte, el artículo 46.2 prevé que el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional será reprimido con multa de dos a seis veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló.

Cuál es la secuencia que debe seguirse para aplicar la sanción

En materia de ilícitos materiales por defraudación, tipificados en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario, debe respetarse la secuencia que se describe seguidamente: el primer paso consiste en verificar el aspecto objetivo. La constatación radica en analizar si en la realidad fáctica se exteriorizaron los elementos del tipo o figura penal y que no ha existido causal de justificación que enervara la antijuricidad de la conducta. Luego del análisis objetivo del hecho examinado, cuya demostración incumbe al Ente Fiscalizador, se debe estudiar



la imputabilidad del autor, la cual no tiene relación con determinado hecho, sino que se refiere a la situación del sujeto.

Cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la Ley 11683, ello exige por parte del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también la conducta engañosa o maliciosa mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el Ente Fiscalizador debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente probable o conjetural. Una vez probado dicho soporte, luego se infiere la conducta dolosa. La vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta.

Así, por ejemplo, se ha entendido que la conducta de la actora de declarar operaciones inexistentes para computar mayor crédito fiscal y deducir mayores gastos denota una maniobra por la que se omitió ingresar los tributos en su justa medida, que queda incluida en el artículo 46 de la Ley 11683.

b) Presunciones legales relativas de dolo

Condiciones:

- Grave contradicción entre lo registrado con los datos que surjan de las declaraciones juradas
- Grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible
- Inexactitud proveniente de la manifiesta disconformidad con las normas aplicables al caso
- No se lleven o exhiban libros cuando correspondiere
- Que se utilicen estructuras jurídicas inadecuadas o impropias, salvo que se pruebe que no hubo ocultamiento o tergiversación
- Que no se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, cuando ello resulte obligatorio en cumplimiento de lo dispuesto por leyes, decretos o reglamentaciones que dicte la AFIP

Dado que con estas presunciones se da por demostrado el hecho probable, se invierte la carga probatoria, debiendo el supuesto infractor, incurso en alguna de las presunciones precitadas, aportar la probanza en contrario necesaria para acreditar su inocencia.



En efecto, con el propósito de liberar de prueba al ente de recaudación en la demostración del ilícito y como una herramienta de defraudación fiscal, se han mencionado en doctrina las figuras de presunciones legales relativas (aquellas que aceptan probanza en contrario (*iuris tantum*)).

Así, el artículo 47 de la ley de rito incorpora una serie de presunciones legales “*iuris tantum*” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido la intención de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.

3) AGENTES DE RETENCIÓN (artículo 48)

a) Sujetos: agentes de retención o percepción

b) Infracción: Mantener en su poder retenciones o percepciones luego de vencidos los plazos en que debieran ingresarse.

c) Sanción: Multa de 2 a 6 veces el tributo retenido o percibido

Se ha asimilado la retención o percepción efectuada y no ingresada de impuestos con la figura de defraudación fiscal, debido a que la omisión del pago significa una mutación del patrimonio fiscal que genera un enriquecimiento sin causa en favor del agente. Esta categoría de ilícito se encuentra reglamentada por el artículo 48 de la ley procedimental.

La pena impuesta para la figura descripta consiste en una multa de 2 a 6 veces el gravamen retenido o percibido, actualizado.

Se ha discutido en doctrina acerca de las diferencias imperantes entre la figura de la retención o de la percepción. Una parte ha entendido que el agente de retención es quien “se encuentra en contacto directo con la fuente pecuniaria de la tributación, y tiene, por consiguiente, la posibilidad de amputar la parte que corresponde al Fisco”. En cambio, “el agente de percepción es el responsable por deuda ajena, también solidario con el contribuyente, que cuando recibe de éste un pago, debe percibir un plus impositivo para el Fisco. Sin embargo, no toda doctrina es conteste en aceptar una diferencia entre ambas figuras; Giuliani Fonrouge y Navarrine expresan que no se puede decir que en una situación se amputen fondos propios y en otra se manejen fondos de terceros,



porque siempre, en todos los casos, la retención o percepción se hace efectiva con fondos de terceros.

Por su parte, el ente fiscalizador, también se expidió sobre esta cuestión, manifestando que:

- El agente de retención está en situación de entregar al contribuyente una suma de dinero, mientras que el de percepción recibe dicho importe del contribuyente;
- El procedimiento de captación de los fondos varía, dado que mientras el agente de retención detrae un importe de la suma abonar, el de percepción adiciona el tributo al importe a percibir;
- Los agentes de retención pueden estar vinculados al contribuyente por relaciones de cierta permanencia, mientras que los de percepción actúan en circunstancias que son esporádicas, sin perjuicio de su repetición en el tiempo;
- Los tributos retenidos pueden constituir o no pagos a cuenta para el contribuyente, pero los tributos percibidos son fundamentalmente pagos únicos y definitivos, por responder a tributos instantáneos.

d) Basta la mera comprobación del elemento objetivo para aplicar la multa

La respuesta es negativa. En efecto, no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo, en relación con el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario. Tal doctrina fue recogida por la Ley 21344 de reformas a la 11683 (t.o.1974), al introducir el término “fraudulentamente” como calificativo de la acción de mantener en su poder el agente de retención los impuestos oportunamente retenidos, luego del vencimiento.

Dicha expresión –no aceptada en la actualidad por el ordenamiento vigente– explicitó normativamente un elemento material, el fraude, y dejó en claro la improcedencia de aplicar una multa penal fiscal por la simple comprobación objetiva de la falta de ingreso en término de los impuestos retenidos. No obstante, la locución “fraudulentamente” integra el núcleo central de la figura penal fiscal de que se trata, de manera que ésta exige la acción de mantener,



que de por sí se refiere a una conducta que se desenvuelve o desarrolla en el tiempo y que excede del simple retardo u omisión simple en el ingreso y, además, calificada por el fraude. Este concepto necesita hechos externos tales como la maniobra, ardid, ocultación o engaño, aptos como para inducir en error al Fisco.

Presunción legal: No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

En el presente ilícito, la prueba del dolo está en cabeza de la AFIP, pero la ley agregó una presunción en el segundo párrafo del artículo 48, según la cual, si la retención o la percepción está contabilizada o registrada de cualquier manera no se admite que no se haya realizado. Ello implica que no podría desvirtuarse lo que de esa contabilización o registración resulta. La doctrina ha sostenido que para interpretar esta norma caben dos posturas. La primera de ellas, que podríamos calificar de “ortodoxa”, aferrada al texto constitucional, sostiene que dicho precepto es inconstitucional porque viola el derecho de defensa, pues agrega una presunción “iure et iure” a una infracción dolosa. La segunda es la postura que sostiene que la contabilización o registración de la retención o percepción constituye un indicio de que ellas se han practicado, pero puede desvirtuarse ese indicio mediante la prueba pertinente.

En materia jurisprudencial, se ha afirmado que la retención de sumas por parte del agente que en ningún momento le pertenecen, manteniéndolas en su poder por un lapso superior al previsto por la ley, pretendiendo justificar la conducta con problemas financieros propios, no puede llevar a la exoneración de responsabilidad, toda vez que ello significaría admitir la utilización de recursos del Fisco como medio de financiamiento. Igual criterio se ha aplicado ante situaciones en que se reiteraron los incumplimientos y el lapso de las demoras para ingresar los importes retenidos por parte de un mismo sujeto.

Si al producirse el vencimiento del plazo para ingresar la retención, el responsable la mantiene en su poder mediante la realización de cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra tendiente a apropiarse de ella, o incluso, diferir su ingreso, su conducta configura inmediatamente el ilícito incriminado; pero si el tiempo que transcurre entre el vencimiento del plazo para ingresar la retención y su pago es muy breve, exiguo, esto es, el cumplimiento es inmediato, la conducta material se encuentra desprovista del elemento intencional que exige el artículo 48 de la ley de rito.



El artículo 48 de la ley ritual sanciona la conducta omisiva de ingresar en tiempo y forma las sumas retenidas o percibidas, habiéndose practicado efectivamente la retención o percepción. El resultado dañoso exigido por la norma para que se configure la infracción se produce cuando el agente mantiene en su poder los tributos después del plazo en que debía ingresarlos. En este contexto, las circunstancias económicas que atravesaba la actora y que fueron acreditadas en la causa no pueden ser tenidas en cuenta para considerar que la conducta reprimida no ha sido configurada, habida cuenta de que el agente de retención es un responsable por deuda ajena, que debe ingresar los fondos al Fisco, retenidos al propio contribuyente y que no le pertenecen.

No obstante, la situación de crisis económica alegada puede considerarse una causal de atenuación de la sanción impuesta o, incluso, de eximición.

IV) DISPOSICIONES SOBRE EXIMICIÓN Y REDUCCION DE SANCIONES

A) REDUCCIÓN Y EXIMICIÓN DE SANCIONES (artículo 49)

Si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original o de su rectificativa, queda exento de responsabilidad infraccional.

Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.

Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal.

Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, las multas previstas en los artículos 45, 46, agregados a



continuación del 46 o 48 se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones.

En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos fuese consentida por el interesado, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.

El presente artículo no resultará de aplicación cuando se habilite el trámite de la instancia de conciliación administrativa.

B) REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN, POR ÚNICA VEZ AL MÍNIMO LEGAL (artículo 50)

Si en la primera oportunidad de defensa en la sustanciación del sumario por infracción del artículo 39 o en la audiencia del artículo 41 el titular reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal.

C) REITERACIÓN DE INFRACCIONES. REINCIDENCIA (artículo 50.1)

Se considerara que existe reiteración de infracciones cuando se cometa más de una infracción de la misma naturaleza, sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión.

Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso.



D) ERROR EXCUSABLE (artículo 50.2)

Se considerara que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso - por su complejidad, oscuridad o novedad- admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, a un actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.

En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

V) PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE MULTAS

El sumario administrativo es un procedimiento que, resguardando la vigencia del principio del debido proceso, tiene por objeto verificar la comisión de ilícitos tributarios asignando las responsabilidades correspondientes y aplicar las consecuentes sanciones.

Cabe destacar que el director general puede disponer la no instrucción de sumarios, fundándose en situaciones objetivamente generales e invocando tal circunstancia en el acto resolutivo pertinente. (artículo 54 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario).

Según lo prescribe el artículo 70 de la Ley de Procedimiento, los hechos reprimidos por los artículos 38.1, 39, 39.1 (infracciones formales), 45 (infracciones materiales por omisión de impuesto), 46 (infracciones materiales por defraudación), 46.1 (utilización fraudulenta de quebrantos) y 48 (infracciones materiales por retenciones o percepciones no ingresadas en término) serán objeto de un sumario administrativo, cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuyere al presunto infractor.

Previo a la sustanciación de las actuaciones sumariales, se notifica al presunto infractor un acto conteniendo los datos previstos en el artículo 71 y la impresión del nombre y del cargo del juez administrativo. Si dentro de los 15 días de notificado abona voluntariamente la multa, cumple el deber formal omitido y, eventualmente, reconoce la materialidad de la infracción, la multa se reduce de pleno derecho a la mitad del monto previsto o de su mínimo legal y al infracción no se considerará como antecedente en su contra. Si dichas condiciones no se



cumplieran, se sustanciará el sumario, sirviendo como cabeza de éste la mentada notificación.

Doctrina calificada sostiene que la tramitación del sumario dispuesta por juez administrativo implica que estas multas no son de aplicación objetiva y automática. También se exige sumario en caso de no presentación en término de declaraciones juradas (artículo 38, Ley de Procedimiento Tributario).

El artículo 73 de la ley procedimental consagra el secreto de sumario, prescribiendo que éste será secreto para todas las personas ajenas a él, excepto para las partes o para quienes ellas expresamente autoricen.

La instrucción del sumario, de acuerdo con lo establecido por el artículo 71 de la Ley de Procedimiento Tributario, se inicia con la notificación al presunto infractor, de la resolución del juez administrativo que disponga su sustanciación, para que en el plazo de quince días hábiles –prorrogables por resolución fundada por otro lapso igual y por única vez- formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.

Dicha norma legal agrega, en su segundo párrafo, que para el caso de las infracciones formales genéricas (artículo 39, LPT.), el plazo para presentar la defensa y ofrecer pruebas será de cinco días hábiles contados desde la notificación del acta labrada que disponga la sustanciación del sumario, no previéndose su prórroga. Al respecto, parte de la doctrina ha entendido que esta normativa debería adaptarse a la redacción asignada al artículo 70 de la ley de rito, donde se han equiparado las infracciones formales (artículos 38 y 39, LPT.) y materiales (artículos 45, 46 y 48, LPT.), en lo referente a la exigencia de contar con una resolución del juez administrativo como cabeza del sumario, sosteniendo que una recta interpretación del artículo 71 de la Ley 11683 (t.o. 1998) lleva a considerar sin hesitación alguna la existencia de un plazo de quince días y no de cinco, prorrogables –mediante resolución fundada por igual lapso y única vez, para que el contribuyente presente su defensa en los sumarios instruidos por presuntas infracciones tipificadas en el artículo 39 de dicho texto legal. Se afirma que, en caso contrario, esto es, si la resolución que dispone la sustanciación del sumario otorgara el breve plazo de cinco días contemplado en la ley para efectuar el descargo, se violaría el derecho de defensa, siendo la resolución en cuestión nula de nulidad absoluta e insanable. Al respecto, cabe señalar que la AFIP, a través de la Nota Externa (AFIP) 5/1998, dispuso que en todos los casos deberá otorgarse el plazo de quince días, en concordancia con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 71 de la ley.



Transcurrido el término establecido para realizar el descargo y ofrecer las pruebas, se observarán, para la instrucción del sumario, las disposiciones de los artículos 17 y siguientes de la Ley de Procedimiento (determinación de oficio), de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 72 de la citada normativa. Asimismo, se ha entendido, que si los descargos del contribuyente no fueran agregados al sumario ni considerados por el juez administrativo, la resolución devendría nula por afectar el derecho de defensa en juicio.

VI) RESPONSABLES DE LAS SANCIONES(artículos 53 a 55)

A) RESPONSABLES INFRACTORES

El artículo 53 LPT., dispone que son personalmente responsables de las sanciones previstas en el artículo 38 y en los artículos 39, 40, 44, 45, 46 y 48 como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal (artículos 6° y 7°) que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6° LPT.

B) SUJETOS OBLIGADOS AL PAGO DE ACCESORIOS

Están obligados a pagar los accesorios quienes deban abonar los respectivos impuestos, anticipos y otros pagos a cuenta (artículo 53, LPT.).

C) SUJETOS IMPUTABLES Y NO IMPUTABLES

Por último, el artículo 54, LPT. Establece que no están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48 las sucesiones indivisas. Asimismo, no serán imputables el cónyuge cuyos réditos propios perciba o disponga en su totalidad el otro, los incapaces, los penados a que se refiere el artículo 12 del Código Penal, los quebrados cuando la infracción sea posterior a la pérdida de la administración de sus bienes y siempre que no sean responsables con motivo de actividades cuya gestión o administración ejerzan.

Todos los demás contribuyentes enumerados en el artículo 5°, sean o no personas de existencia visible, están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, por las infracciones que ellos mismos cometan o que, en su caso, les sean imputadas por el hecho u omisión en que incurran sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios, o con relación a unos y otros, por el hecho u omisión de quienes les están subordinados como sus agentes, factores o dependientes.



Las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, por las infracciones que ellos mismos cometan o que, en su caso, les sean imputadas por el hecho u omisión en que incurran sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios, o con relación a unos y otros, por el hecho u omisión de quienes les están subordinados como sus agentes, factores o dependientes.

Las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada.

VII) INTERESES

A) RESARCITORIOS (artículo 37)

1) CONCEPTO

La doctrina y la jurisprudencia mayoritaria entienden que los intereses resarcitorios no presentan naturaleza penal, no siéndoles aplicables los principios de esta rama del derecho. Se considera que la finalidad de estos intereses radica en una indemnización debida al Fisco como mero resarcimiento por la mora incurrida en la cancelación de las obligaciones tributarias. No es sino una reparación por el uso de un capital ajeno, con la consecuente obligación de indemnizar al acreedor (Estado), cuyo derecho al crédito ha sido lesionado por el mentado incumplimiento en término. Por lo tanto, su naturaleza jurídica es meramente resarcitoria y no penal, no requiriéndose sumario alguno para su efectivización, razón por la cual se ha pregonado que deben ser objeto de tasas moderadas para estar a tono con la finalidad perseguida; de lo contrario, pasarían a ser sanciones de índole penal cuya finalidad sería retributiva y no resarcitoria (una especie de multa), con la consecuente aplicación de los principios que informan el derecho penal.

No obstante, la doctrina ha discutido acerca de la naturaleza de los intereses resarcitorios. Mientras algunos les atribuyen naturaleza no sancionatoria, otros entienden que se trata de sanciones de carácter civil con finalidad resarcitoria. Evidentemente, la causa de tal discrepancia ha de buscarse fundamentalmente en los distintos significados asignados a la expresión jurídica “sanción”.

Los intereses moratorios tributarios se diferencian de manera tajante de los intereses moratorios civiles, así como de otras sanciones tributarias, por varias circunstancias, tales como: a) son de carácter objetivo; b) se aplican



automáticamente sin necesidad de interpelación alguna; c) no exigen para su aplicación la tramitación de un sumario administrativo; d) continúan debiéndose, aunque el deudor haya pagado el capital sin que el acreedor efectúe reserva alguna; y e) pueden ser condonados de carácter general, para lo cual se exige una norma legal expresa.

A su vez, la obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la AFIP al percibir el pago de la deuda principal, en tanto ella no haya prescrito.

2) ELEMENTOS CONSTITUTIVOS

Según he indicado, los intereses resarcitorios constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad.

El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática), en tanto que el subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la Ley de Procedimiento Tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1° de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el artículo 886 del CCyCN dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que ésta no le es imputable (Ej. cuando existe caso fortuito, fuerza mayor o culpa del acreedor), lo que conduce a inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a la voluntad del deudor (doctrina de la excusabilidad restringida del error).

3) QUÉ SE ENTIENDE POR MORA

El estado de mora es aquel por el cual el incumplimiento material de la obligación cobra relevancia desde el punto de vista jurídico. A su vez, la mora produce, entre otros efectos, la obligación accesoria de pagar intereses (moratorios o resarcitorios), toda vez que, de acuerdo con los términos del artículo 1747 del CCyCN, el deudor es igualmente responsable por los daños e



intereses que su morosidad causare al acreedor en el cumplimiento de la obligación.

4) CUÁNDO SE CONFIGURA

De acuerdo con los preceptos del Código Civil, ante la confluencia de tres requisitos o elementos:

- 1) el incumplimiento en término de la obligación (demora);
- 2) que dicho incumplimiento le sea imputable al deudor; y
- 3) que el deudor esté constituido en mora.

En el caso de los intereses resarcitorios del artículo 37, LPT., la constitución en mora se produce en forma automática, es decir, por el solo vencimiento de los plazos para el pago y sin necesidad de requerimiento previo (interpelación) por parte del Fisco (artículo 37, 1° párr., LPT.).

Analizando los requisitos mencionados, podemos observar que el incumplimiento de la obligación en término (primer requisito) implica, asimismo, la constitución en mora del deudor (tercer requisito).

En cuanto al segundo requisito, la Ley de Procedimiento Tributario no hace referencia, en tanto que el Código Civil y Comercial expresamente lo prevé al establecer que “Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable” (artículo 888). En el régimen de la mora contemplado en este cuerpo normativo, el incumplimiento de la obligación le es imputable al deudor cuando la demora se ha producido como consecuencia de un obrar culposo o doloso de su parte, esto es, cuando el deudor no ha obrado con la diligencia necesaria o cuando ha actuado queriendo directamente incumplir, respectivamente.

Por consiguiente, el incumplimiento no le es imputable al deudor cuando él prueba que no ha sido culpable de éste (que no hubo culpa o dolo de su parte), lo que acontece, en el caso de las dos causales claramente diversas que el derecho positivo contempla ambas impositivas de la responsabilidad por mora, a saber:

- a) la derivada de falta de culpa propia (artículo 1724, CCyCN), y
- b) la constituida por “caso fortuito” o “fuerza mayor” (artículo 1724, CCyCN).



La cuestión que se plantea con relación al devengamiento de los intereses del artículo 37 apunta a determinar si, aparte de la demora, es necesario además que ésta se haya debido a la conducta culpable del sujeto pasivo. En otras palabras: si el requisito de la culpabilidad en la mora que rige en el ámbito del derecho civil es aplicable en materia tributaria. Y aquí también encontramos diferencias en el seno de la jurisprudencia y la doctrina. En relación con esta última, en efecto, hay autores que entienden que el requisito o elemento subjetivo de la mora (culpabilidad) es necesario para que el Fisco le exija al sujeto pasivo el pago de intereses resarcitorios, mientras que otros consideran que a dichos efectos alcanza únicamente con la demora (incumplimiento material) en el pago de la deuda principal.

Por su parte, el Más Alto Tribunal se ha expedido sobre este tema, señalando que el artículo 37 de la Ley 11683 establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el mero acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado artículo y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, el artículo 888 del Código Civil y Comercial, que exime al deudor de las responsabilidades de la mora –intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable.

Ahora bien, la exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil y Comercial, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor –restrictivamente apreciadas- le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio los que pertenecen al derecho privado (artículo 1° de la Ley 11683, t.o. en 1998).

La conducta del contribuyente que ha dejado de pagar impuesto –o lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio en la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente.



La conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto –o lo ha hecho por un monto inferior al debido –en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la exención de los intereses por mora en el cumplimiento, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de la controversia.

5) SOBRE QUÉ PROCEDEN

De acuerdo con lo establecido en el artículo 37 de la Ley de Procedimiento Tributario, es la falta de pago total o parcial de tributos, pagos a cuenta o intereses capitalizados, la que da lugar al devengamiento de los intereses cuya atención nos ocupa.

Los intereses del epígrafe tienen por función indemnizar o resarcir los daños causados al Fisco por la mora del sujeto pasivo. Cabe preguntarse si el daño atribuible a la mora del deudor constituye un requisito para la procedencia de aquéllos. Al respecto, alguna doctrina y jurisprudencia ha entendido que sí, por ejemplo, la declaración jurada de un año arroja un saldo a favor del contribuyente, quien en forma extemporánea o sin presentar la solicitud formal correspondiente así compensa el mismo con el saldo deudor proveniente de la obligación de pago de anticipos, no existe perjuicio para el Fisco que haga procedente el reclamo por intereses resarcitorios ante el no ingreso en término de los citados anticipos. En este caso, podría eventualmente considerarse que no sólo no hay daño, sino que tampoco hay demora ni cualquier otro elemento del estado de mora, toda vez que la compensación es por definición un medio extintivo de la obligación tributaria y, salvo el supuesto de caducidad de los anticipos, cuando se extingue la obligación principal también lo hace la obligación accesoria de pago de intereses. Vale decir que, para esta postura - de cierta doctrina- los intereses serían improcedentes, no por la inexistencia del daño moratorio, sino por haberse satisfecho la pretensión y, consiguientemente, extinguido la obligación que le había dado origen. Si en el mismo supuesto la compensación no se efectivizó pero el órgano fiscalizador se encontraba en condiciones de efectuarla (principio de los ajustes o correcciones simétricas), podría llegar a entenderse la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados al contribuyente con fundamento en que, en dicha situación, el que había caído en mora era el propio acreedor (Fisco) al no haber tenido por satisfecha la pretensión estando en condiciones de hacerlo.



Según este criterio, ante la inexistencia de daño para el ente recaudador no procede el reclamo de intereses, lo cual implica que la exigencia de éstos depende de la existencia de un daño efectivamente sufrido por el erario público. En cambio, se ha afirmado que en las obligaciones de dar dinero (carácter que presenta la obligación tributaria), la deuda por intereses existe aun cuando no se demuestre perjuicio alguno por la morosidad del deudor. En ese caso, la relación de causalidad está presumida por la ley y, correlativamente, la indemnización se establece –en principio- según una tasa fija, también independiente del daño efectivo. Contrariamente, en la indemnización de las obligaciones no dinerarias se presupone la existencia de una relación causal jurídicamente relevante, y el monto de aquélla se adecua al daño efectivamente irrogado.

6) CUÁL ES EL PERÍODO EN QUE SE DEVENGAN

Los intereses resarcitorios se devengan desde el vencimiento de la obligación y hasta uno de los siguientes momentos:

- a) pago de la deuda;
- b) pedido de prórroga;
- c) interposición de la demanda de ejecución fiscal; o
- d) apertura del concurso

Asimismo, se devengarán sin perjuicio de la actualización –hoy no vigente- y de las multas que pudieran corresponder por aplicación de los artículos 39, 45, 46 y 48, LPT.

7) ANATOCISMO

El anatocismo se presenta cuando se calculan intereses sobre intereses capitalizados y no satisfechos. El interés así computado se denomina “compuesto”. El artículo 37 de la Ley de Procedimiento Tributario expresamente prevé la aplicación de intereses resarcitorios sobre los importes adeudados en concepto de “gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta”, contemplándose –asimismo- la posibilidad de calcularlos sobre intereses impagos capitalizados.

En el régimen del Código Civil, el anatocismo se encuentra permitido únicamente en los siguientes supuestos:

- a) cuando las partes lo convengan expresamente; y
- b) cuando liquidada la deuda judicialmente con los intereses, el juez mandase pagar la suma que resultare y el deudor fuese moroso en hacerlo (artículo 770). Como puede observarse, la Ley 11683 no sólo contempla la viabilidad del anatocismo en materia fiscal, sino que lo hace sin las limitaciones previstas en el CCyCN.

En resumen, de cancelarse la deuda en concepto de capitalización de intereses -en los términos del último párrafo del artículo 37 de la Ley 11683- sin hacer lo propio con los intereses devengados en consecuencia, estos se transforman en un nuevo capital generador de sus propios intereses, y ello tantas veces como se repita el supuesto.

8) TASAS

La tasa de interés no podrá exceder el doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Nación Argentina.

B) PUNITORIOS (artículo 52)

A partir de la interposición de la demanda de ejecución fiscal se devengan los intereses punitivos del artículo 52 de la Ley 11683 (t.o. 1998). Con relación a su naturaleza jurídica, y a diferencia de lo que acontece respecto de los intereses resarcitorios, la doctrina, la jurisprudencia y el Fisco son contestes en atribuirles el carácter de sanciones de índole civil. Así, se ha dicho que su finalidad es sancionatoria; esto es, por la necesidad de castigar al contribuyente o responsable que adeuda el impuesto, viéndose en consecuencia, el Ente Administrativo obligado a recurrir a la justicia por vía de apremio para efectivizar su cobro.

Por otra parte, los intereses de mora tienen lugar en el marco de una acción judicial pero no en el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación ni en el procedimiento ante la AFIP-DGI.

Resulta importante aclarar que estos accesorios no se identifican ni remotamente con los denominados intereses punitivos previstos en la legislación común (artículo 790, CCyCN). En este sentido, en el ámbito del derecho privado, los intereses punitivos representan una cláusula penal pactada por las partes para el caso de mora del deudor (artículo 790, CCyCN), es decir, para el supuesto de retardo o incumplimiento en la realización de la



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

prestación convenida, el que entra en lugar de la indemnización de perjuicios e intereses, cuando el deudor se hubiese constituido en mora (artículo 793, CCyCN).



VIII) CONCLUSIONES

Infracción y sanción son conceptos inherentes al Derecho, de allí que no sea posible concebir una norma jurídica sin sanción, pues en tal hipótesis el ordenamiento carecería de efectividad toda vez que no basta establecer obligaciones y prohibiciones, sino que es necesario dotarlas de un mecanismo de reacción contra el quebrantamiento del orden preestablecido. Por lo tanto, los destinatarios de la norma jurídica deben conocer las consecuencias que derivarían de su incumplimiento.

Esencialmente, la Corte Suprema de Justicia Nacional sostuvo que la naturaleza de las sanciones tributarias es de carácter penal siendo de la aplicación de los principios del Derecho penal general.

Las infracciones tributarias se las puede clasificar en:

- formales, las cuales implican una transgresión a deberes formales, mediante el incumplimiento de las obligaciones de hacer y/o no hacer.
- materiales o sustanciales, las cuales implican una transgresión al cumplimiento de la relación jurídico-tributaria principal, es decir, de la obligación tributaria, la cual consiste en una obligación de dar generalmente una suma de dinero.

En la Ley de Procedimiento Tributario Nacional se encuentran estas dos clasificaciones correspondiendo a las formales los artículos 38 a 44 y las sustanciales los artículos 45 a 48.

Las sanciones más leves en cuanto a su monto se aplican a las infracciones formales, correspondiendo las más graves a las sustanciales.

En todos los casos para la determinación de la infracción y la correspondiente aplicación de las sanciones, siempre se deberá seguir un proceso el cual comienza con la instrucción del sumario, la vista al contribuyente, la defensa a su cargo y por último la resolución final del juez administrativo.



IX) REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BELLO, Alberto M., Las infracciones materiales de la Ley 11683, en internet, <https://blog.errepar.com/tag/doctrina-penal-tributaria-y-economica>, 2020

Consultor de Legislación, Jurisprudencia y Doctrina Impositiva, Errepar S.A.

CONTURSI, Juan Franco, Infracciones y Sanciones Tributarias, en serie Cuadernos Contabilidad, FCE Universidad Nacional de Cuyo, N°69, (Mendoza, 2003), 23 págs.

DÍAZ SEIRO, Horacio D., VELJANOVICH, Rodolfo D., y BERGROTH, Leonardo, Procedimiento Tributario, (Buenos Aires, Macchi, 1993), 841 págs.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Procedimiento Tributario, (Buenos Aires, Depalma, 1989), 791 págs.

GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos, Procedimiento Tributario, (Buenos Aires, La Ley, 2018), 1104 págs.

GOMEZ, Teresa, Cuadro sancionatorio de la Ley 11683 – Ley 27430, en internet, <https://archivo.consejo.org.ar>, 2018

GOMEZ, Teresa, lícitos y Sanciones de la Ley 11683, en internet, <https://trivia.consejo.org.ar>, 2024

Ley de Procedimiento Tributario y Modificatorias N° 11683, Errepar S.A

OLEA, Marcelo, Las infracciones materiales de la Ley 11683, en internet <https://blog.errepar.com/tag/doctrina-penal-tributaria-y-economica>, 2018

PRADO, Emiliana Soledad, Las Sanciones Formales y Materiales. Atenuantes y Agravantes. Impacto de la Reforma Introducida por la Ley N°27430, en internet, <https://www.facpce.org.ar>

www.afip.gob.ar

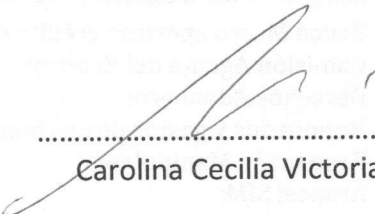
Artículos doctrinarios referidos al tema

Jurisprudencia Administrativa y Judicial referida al tema

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 30 de agosto de 2024


.....
Carolina Cecilia Victoria

Número de registro: 26988

DNI: 25.984.531