



***CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECyT)¹***

ÁREA TRIBUTARIA

**LAS SANCIONES FORMALES Y MATERIALES.
ATENUANTES Y AGRAVANTES. IMPACTO DE LA
REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY N° 27.430**

Autor: Emiliana Soledad Prado

¹ Año 2020 - Director General del CECyT: Dr. Luis Antonio Godoy
Director del Área Tributaria: Dr. Germán López Toussaint
Autor - Período del mandato: Investigadora Adscripta - Plan de Trabajo: 2019-2020
Autorización CECyT: 17/10/2020
Aprobación MD: 22/10/2020)

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)

**PROYECTO DE INVESTIGACION PARA PARA EL ÁREA TRIBUTARIA
(2019 - 2020)**

Joven Investigadora: C.P.N. Esp. en Tributación Emiliana Soledad Prado

Director: Dr. C.P. Germán A. López Toussaint

PLAN DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

Dadas las características de la organización se prevé otorgar a toda la propuesta y la gestión de investigación un sesgo federal (trabajo con y para los Consejos Profesionales) y metajurídico (económico y técnico).

Tema

Las Sanciones Formales y Materiales. Atenuantes y Agravantes. Impacto de la reforma introducida por la Ley N° 27.430

Introducción:

El régimen **infraccional y delictivo impositivo** se hallaba contenido, antes de la última gran reforma introducida por la ley N° 27.430 que modificó parte sustancial del sistema impositivo argentino, en la ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario que trataba infracciones y sanciones y en la ley N° 24.769 que trataba delitos y penas.

Con la reforma introducida por la ley N° 27.430 se deroga el texto de Delitos y Penas de la ley N° 24.769 y se dicta uno nuevo. Dicha ley es la ley Penal Tributaria y Previsional.

En el presente trabajo, lo que nos compete, es analizar el impacto de las reformas introducidas por la ley N° 27.430 a la ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 en materia de infracciones y sanciones.

En la ley de Procedimiento Tributario se tratan las **infracciones formales y materiales** al régimen tributario en general. Para interiorizarnos en el tema vamos a empezar estudiando las infracciones a los deberes formales y luego analizaremos las infracciones a los deberes materiales.

Nos preguntamos a qué nos referimos cuando lo hacemos respecto al **ilícito tributario**. Las referidas violaciones a la ley tributaria integran el vasto sector denominado "ilícito tributario", el cual ha sido definido por la doctrina¹) como aquella situación que expresa la contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria.

El Modelo de Código Tributario para América Latina postula que toda acción u omisión que aporte violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción punible. A su vez, el Código Tributario Orgánico de Venezuela en su artículo N° 80 considera que "Constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias".

Sentado ello, digamos que el ilícito tributario en la ley N° 11.683 se puede clasificar en dos grandes grupos:

- a) Las infracciones a los deberes formales, cuanto la ley tipifica diversas figuras penales sancionadas con penas de multas fijas o graduables (artículos 38 al 39) o bien con penas de multa, clausura e inhabilitación temporal (artículos 40 y 40 bis), e interdicción, secuestro y decomiso (artículos 40 ter y 41 bis)
- b) Las infracciones materiales, que según el elemento subjetivo requerido para su configuración, pueden agruparse en infracciones culposas (artículo 45) o fraudulentas (defraudación genérica, artículo 46, exteriorización fraudulenta de

quebrantos, artículo 46 bis, y defraudación específica de los agentes de retención y/o percepción, artículo 48)

Capítulo I: Deberes Formales. Infracción a los mismos. Sanciones. Graduación. Atenuantes y Agravantes.

Vamos a empezar por el orden de tratamiento de dichas infracciones en la ley de procedimiento tributario N° 11.683, es así que tenemos como sanción la mal llamada “Multa Automática”, que es aquella que sanciona la omisión de presentación de declaración jurada dentro de los plazos establecidos. La norma del artículo 38 de la Ley de Procedimiento Tributario, expresa “(...)Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la AFIP, será sancionada, **sin necesidad de requerimiento previo**, con una multa de(...)”²⁾

Al expresar la **norma sin necesidad de requerimiento previo**, esto es a sabiendas algo que no se ajusta a derecho ya que afecta el principio de defensa del artículo 8° del Pacto de San José de Costa Rica, porque si no hay intimación, no podrá haber defensa. El derecho a ser oído también es un derecho que se encuentra en nuestra Constitución Nacional. Es decir, que la falta del derecho de defensa altera un principio constitucional consagrado en la Constitución Nacional y en uno de los Tratados Internacionales con jerarquía Constitucional. Entonces, por lo que se acaba de expresar y comentar, la mal llamada “multa automática” no es una multa automática. En definitiva se trata de una sanción que se aplica a aquellos contribuyentes que omitan presentar las declaraciones juradas dentro de los plazos establecidos por AFIP. Esta multa tiene **atenuantes**, se reduce de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra, 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. Como **agravantes** de esta multa el artículo que la trata cierra diciendo que “(...) en caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70 y siguientes, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente (...)” ³⁾. Esto se refiere a que se realizará el proceso de Determinación de Oficio.

Este instituto de la mal llamada “Multa Automática” no ha sufrido modificaciones con la reforma tributaria de la Ley N° 27.430.

Sistema de reducción de multas por infracciones formales

El sistema especial de reducción de multas instaurado por la A.F.I.P. mediante la instrucción general N° 6/2007 prevé que los infractores que hubiesen omitido la presentación en término de declaraciones juradas podrán beneficiarse con el sistema

especial de reducción de multas prevista en dicha norma, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Regularicen su situación mediante el cumplimiento de la presentación omitida, en el lapso transcurrido entre el primer día posterior al vencimiento general y el día anterior a la notificación a que alude el artículo 38 de la ley.
- b) No hayan cometido la nueva infracción dentro del término de dos (2) años de haberse regularizado, por ese mismo sistema, una infracción anterior.
- c) Renuncien expresamente a discutir en el ámbito administrativo y judicial la pretensión punitiva fiscal y abonen la multa correspondiente. El importe de esta última, como también el número de infracciones susceptibles de ser regularizadas, según se trate de personas físicas o de sociedades, 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, se ajustará al siguiente cuadro:

Número de La Infracción	Primera	Segunda	Tercera
Personas Física	\$20	\$50	\$100
Sociedades, Asociaciones o entidades	\$40	\$100	\$200

La falta de concurrencia de alguno de los requisitos detallados en los puntos a, b, y c, citados precedentemente, impide el acogimiento del infractor a las previsiones del sistema instaurado por dicha Instrucción General, sin perjuicio de lo cual, cuando así correspondiere, podrá hacer uso de los beneficios que le acuerde el artículo 38, esto es reducción de la multa a la mitad y no utilización como antecedente en su contra. 4)

El mismo régimen de reducción de multas establece que:

Los infractores que hubiesen cometido la infracción prevista en el primer párrafo del art. 39 podrán beneficiarse con el sistema especial de reducción de multas contemplado en el presente apartado, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Regularicen su situación mediante el cumplimiento del deber formal transgredido, antes de la notificación de la apertura del sumario.

b) No hayan cometido la misma infracción en el término de dos años de haberse regularizado dentro del presente sistema otra infracción formal reprimida por el primer párrafo del art. 39.

c) Renuncien expresamente a discutir –tanto en el ámbito administrativo como judicial– la pretensión punitiva fiscal y abonen la multa que corresponda. El importe de esta última, así como el número de infracciones susceptibles de ser regularizadas, según se trate de personas físicas o de personas de existencia ideal o entidades en general, se ajustará al siguiente cuadro:

Nº de infracciones	1a	2a	3a
Personas físicas	\$ 40	\$ 60	\$ 80
Sociedades de personas o entidades en general	\$ 50	\$ 75	\$ 100
Sociedades por acciones	\$ 60	\$ 90	\$ 120

La falta de concurrencia de alguno de los requisitos detallados en los incisos. a), b) y c) precedentes, traerá aparejada la imposibilidad de acogerse al beneficio, debiéndose tramitar –como consecuencia de ello– el pertinente sumario administrativo tendiente a juzgar la conducta por la infracción cometida.

Continuando con las sanciones a las infracciones formales, tenemos aquellas establecidas en el artículo 39 de la ley en cuestión, que dicen “(...)Serán sancionados con multas de CIENTO CIENCUENTA PESOS (\$150) a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios dictados por el PODER EJECUTIVO NACIONAL y por toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables (...)”

5)

De lo expuesto precedentemente se desprende que surge o nace una “sanción genérica” para todo tipo de infracción a las normas tendientes a cumplimentar los deberes tributarios formales, ya que el artículo en si expresa que la sanción se aplicará a las violaciones de las disposiciones de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, de los Decretos Reglamentarios dictados por el P.E.N. y de toda otra norma que establezca el cumplimiento de deberes formales.

Hasta aquí, la primera parte del artículo analizado no ha sido modificada por la gran reforma tributaria en estudio. Luego nos compete tratar el segundo párrafo del artículo 39.

El artículo establece que en los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el mínimo allí previsto y hasta un máximo de \$45.000, es decir entre \$2.500 y \$45.000:

1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el Artículo 3° de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS con relación al mismo.

2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.

3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS para el control de las operaciones internacionales.

4. 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 llamarla y de

instalarla en la jerga, en el vocabulario y en la idiosincrasia de los colegas, que lamentablemente lleva a que quienes nos dedicamos y especializamos en “Impuestos” podamos estudiar, analizar, contemplar y entender que realmente no se trata de una “multa automática”, que incluso hasta en los títulos puestos por redacción de editoriales de las separatas de las leyes se le incorpora el de “multa automática”, lo cual desde la carrera de grado a un contador público se le enseña así y son excepciones los docentes que se encargan de explicar la casuística y el funcionamiento de lo que trata dicho artículo.

El segundo artículo agregado a continuación del 39, establece que:“(…) será sancionado con multas de PESOS QUINIENTOS (\$ 500) a PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas – originales o rectificativas previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 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 (...)” 6).

En el primer artículo agregado a continuación del 39, antes de la reforma, 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.

Este nuevo artículo, incorpora una nueva sanción por el incumplimiento a presentar en término y a requerimiento no solo las declaraciones juradas del artículo 38, sino también las previstas en los regímenes de información propios de cada contribuyente y aquellos de información de terceros. Agravándose la multa para sujetos con ingresos brutos igual o mayor a \$10.000.000. Este nuevo artículo, incorpora una nueva sanción por el incumplimiento a presentar en término y a requerimiento no solo las declaraciones juradas informativas del artículo agregado a continuación del artículo 38 (precios de transferencia), sino también las previstas en los regímenes de información propios de

cada contribuyente y aquellos de información de terceros. Agravándose la multa para sujetos con ingresos brutos iguales o mayores a \$10.000.000.-, que incumplan el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de DOS (2) a DIEZ (10) veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo.

Dentro de las infracciones formales que estamos tratando, nos queda analizar las del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 39, es decir las que establecen: "(...) 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 informar la pertenencia a uno o más grupos de Entidades 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.

País por País, o su presentación extemporánea, parcial, incompleta o con errores o inconsistencias graves. (...)” 7)

Hasta aquí hemos analizado las **infracciones formales** y sus correspondientes sanciones, contempladas en la ley de procedimientos tributarios N° 11.683, bajo la reforma introducida por la ley N° 27.430 de fines de Diciembre del año 2017, cuya vigencia tiene lugar a partir del 01 de Enero de 2018.

Como bien se ha aclarado al iniciar el presente trabajo existen dos tipos de infracciones, **formales y materiales**. Se entiende como **deberes formales** a aquellos deberes jurídicos impuestos como medios para lograr que los contribuyentes desarrollen un accionar propio que le permita al Fisco acceder al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos. En general, estos consisten en omisiones o actividades que denotan el peligro de una merma en la recaudación fiscal por falta de información del órgano recaudador.

Continuando con las infracciones formales podemos decir, que en lo que respecta a las contenidas en los artículos 38 y 39 no fueron modificadas por la reforma de la ley N° 27.430.

Clausura Tributaria:

Merece tratamiento especial la clausura tributaria por ser un tema tan controvertido a lo largo de los años, tanto en materia de jurisprudencia como de doctrina impositiva. Se puede decir que la clausura tributaria 8) consiste en el cese total de actividades en un determinado establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, durante el lapso que fije la resolución administrativa condenatoria, convalidada judicialmente en su caso, dentro del mínimo y máximo legalmente establecidos.

El artículo 40 de la L.P.T. dispone lo siguiente: “(...) 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:

- a) 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.
- b) 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.
- c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.
- d) No se encuentren inscritos como contribuyentes o responsables ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS cuando estuvieren obligados a hacerlo.
- e) 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
- f) 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.
- g) 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 reforma, 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.

Artículo 40 a continuación del primer párrafo: 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.

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.

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.

No es menor que en este tema se haya eliminado la multa pecuniaria del artículo 40 y dejado en ella solamente la sanción de clausura.

No se puede dejar de lado que 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.⁹⁾

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”. ¹⁰⁾

En cuanto a aplicación de la Instrucción General N° 6/2007 de A.F.I.P en lo que respecta al tratamiento de esta infracción, tenemos que, en el capítulo titulado **situaciones especiales** trata lo siguiente:

Arts. 40: su vinculación con las infracciones contempladas en el art. 39:

El inspector actuante que constate simultáneamente dos o más infracciones encuadradas en los arts. 39 y 40 deberá labrar un acta de comprobación por cada tipo de contravención verificada en función de su encuadre en cada una de las normas citadas. Subsidiariedad de la infracción formal genérica: Si durante la sustanciación de un sumario iniciado con fundamento en las causales contempladas en el art. 40, el juez administrativo advierte que la infracción no encuadra en dicho artículo, deberá analizar si el hecho configura la contravención prevista en el art. 39. En caso afirmativo, se iniciará un nuevo sumario imputando esta infracción sobre la base de la misma acta de comprobación oportunamente labrada. Valor de la operación: Cuando el valor de los bienes y/o servicios de dos o más operaciones realizadas con diferentes responsables o consumidores finales no exceda, respecto de cada uno de ellos, el importe de diez pesos (\$ 10), no podrán sumarse dichos valores para alcanzar el monto citado y, por tanto, no se tendrá por configurada la infracción al art. 40. Suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral: Esta sanción se aplicará por el mismo término que la de clausura. La resolución que la disponga será comunicada a los organismos o entidades que tengan a cargo el otorgamiento o control de la matrícula, licencia o inscripción registral, dentro del primer día hábil siguiente de quedar ejecutoriada.

Con la reforma introducida por la ley N° 27.430 se ha dejado sin efecto la reducción de la sanción que establecía el artículo 49 de la ley. Dicho artículo en su último párrafo establecía que el Juez Administrativo podría eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad y que podría ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por dicha norma, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción. Se desprende de lo expuesto que habla de dos sanciones, por lo que hace referencia al artículo 40 antes de la reforma, que sancionaba con multa y clausura.

El tema de la clausura ha dado lugar a numerosos fallos judiciales, por diversos principios constitucionales a los que los contribuyentes aluden que se vulneran, es un tema bastante amplio y muy interesante, sobre el cuál no nos vamos a explayar ya que no es materia exclusiva de análisis.

Capítulo II: Deberes Materiales. Infracción a los mismos. Sanciones. Graduación. Atenuantes y Agravantes.

Ahora bien, ya hemos abordado el tema de las infracciones formales. Nos compete el tema de los **deberes materiales y las infracciones** a los mismos. En las infracciones materiales, el sujeto obligado omite, deliberadamente o no, el pago del impuesto que constituye un deber material y la principal obligación que las leyes tributarias ponen a su cargo.

Estas características hacen que las mismas se denominen “infracciones materiales”, dado que estamos ante una **evasión sustancial**: consisten en la sustracción total o parcial de la materia imponible y resultan castigadas con sanciones proporcionales al impuesto no declarado.

A su vez, las infracciones materiales se dividen en fraudulentas y culposas. Las “culposas” tratadas en el artículo 45 de la ley 11.683. Mientras que las “fraudulentas” o también llamadas “dolosas” están tipificadas en los artículos 46, 46 bis, y 48 de la ley.

Empezando con el análisis de las infracciones materiales culposas que se encuentran contenidas en el artículo 45 de la citada ley de rito fiscal, el mismo expresa que: “(...) *Omisión de impuestos. Sanciones. 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 (...).¹¹

Este artículo es el resultado de la reforma de la ley N° 27.430. ¿Cuál es el impacto de esta? Anteriormente el texto en cuestión **graduaba la multa entre un 50% y un 100%. Ahora directamente la fija en 100%**. Es decir, que se hace, más “gravoso” o más “riguroso”, ya que deja de existir la graduación. Pues, adicionalmente se trata de una infracción muy común de cometer por los contribuyentes, ya que surge de la omisión de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. Vemos que además de tener un fin sancionatorio, también podría tener como meta recaudar más por parte del fisco, ya que engloba a un universo importante de contribuyentes, y es lógico que la recaudación por este hecho se duplicará.

“(...) 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 (...)” 12).

Previo a la reforma este párrafo graduaba la infracción desde 1 (una) hasta 4 (cuatro) veces el impuesto dejado de pagar o retener. Vemos que en este caso, al igual que en el primer caso que trata el primer párrafo, se elimina la graduación. La redacción anterior a la reforma establecía que para tener en cuenta la graduación de la multa a aplicar se iba a tener en cuenta el cumplimiento de los deberes formales del contribuyente, pero esto deja de tener sentido ya que no existe graduación de la multa a aplicar.

“(...) 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 (...)” 13)

Este último párrafo del artículo trata el tema de la reincidencia. El mismo establece que cuando la reincidencia se trate de hechos del primer párrafo, la multa que se aplicará será del 200% del tributo dejado de ingresar. En el caso tratado en el segundo párrafo del artículo, es decir, cuando se relaciona transacciones entre sujetos del país y del exterior, la multa por reincidencia será del 300% del tributo dejado de ingresar.

Este párrafo fue incorporado con la reforma de la ley N° 27.430, es decir que antes la norma no regulaba el instituto de la **reincidencia**, lo que no resulta menor. Ante esta situación cabe hacernos la pregunta, si conviene consentir una multa por una infracción de este artículo, tipificada como una infracción material de omisión, sabiendo de antemano el alto costo pecuniario que se va a incurrir, más aun estando en la actualidad legislado el supuesto de la reincidencia. Ante esta situación, parece conveniente recurrir este tipo de multas, en vez de consentirlas, siempre y cuando se encuentre una razón para poder justificar tal decisión de recurrir, que en caso de tener lugar, reduciría notablemente los costos del contribuyente en cuestión.

Relación con la Instrucción General N° 6/2007 de A.F.I.P.

La citada Instrucción que trata acerca de los atenuantes, agravantes, aclaraciones y consideraciones relacionados con sanciones y multas, versa acerca de este artículo:

“(...) A los fines de encuadrar el accionar de los responsables en las previsiones de este artículo, deberá tenerse en cuenta que el elemento subjetivo requerido por el tipo

infraccional resulta ser básicamente la culpa -o sea, la conducta negligente o imprudente del contribuyente o responsable-.

Se considerará que existe error excusable, cuando la norma aplicable al caso -por su complejidad, oscuridad o novedad-, admitiera diversas interpretaciones que hubieran impedido al responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender el verdadero significado del precepto legal de que se trate.

El juez administrativo actuante podrá considerar que existe error excusable cuando el monto total del ajuste sea inferior a DIEZ MIL PESOS (\$ 10.000.-) y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el CUARENTA POR CIENTO (40%) del impuesto determinado por el contribuyente o responsable (...). 14)

Es decir, que en caso de que el juez administrativo interviniente considere que existe error excusable, cuando se cumplan las condiciones establecidas para dicho caso (parámetros de montos), no corresponderá tipificar la conducta “culpa”, y por lo tanto al no existir el elemento subjetivo requerido por el tipo infraccional del artículo en cuestión, no se encuadraría la omisión dentro de la infracción a la que alude el citado artículo 45 de la ley.

Omisión de impuestos por falta de presentación de declaraciones juradas.

“(…) No corresponderá aplicar la sanción prevista en el Artículo 45, cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el Artículo 17 -con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen-. En estos supuestos, la falta de presentación debe encuadrarse en las previsiones del Artículo 38 y/o, en su caso, en las del Artículo 39(...). 15)

Vemos en lo expuesto en qué casos no han de considerarse configurada una infracción de omisión como de las del artículo 45 de la ley, sino solamente como una mera infracción al deber formal de los artículos 38 y/o 39 de dicha ley.

Ahora nos queda tratar las **infracciones “fraudulentas” o “dolosas”**. Que como se dijo al iniciar el presente capítulo están tipificadas en los artículos 46, primero y segundo artículo agregado a continuación del 46, y 47 de la ley.

“(…) Defraudación. Sanciones. El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido (...).” 16)

En el citado artículo 46, la modificación que ha sufrido se haya en la graduación de su tope máximo, ya que sustituye de 10 (diez) a 6 (seis) el límite máximo de graduación de la sanción a aplicar, quedando establecido, como se expresa anteriormente que “será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido”, mientras que antes de la reforma establecía que “la sanción sería de multa de dos (2) a diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

“(…)El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara, percibiére, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado(…)”.¹⁷⁾

El artículo que se acaba de transcribir en el párrafo anterior es el primer artículo agregado a continuación del artículo 46. Con la reforma tributaria de diciembre de 2017, se eliminó la defraudación por abultamiento de quebrantos, tema por el cuál en la práctica se llegó a aplicar muy pocas sanciones. También se redujo el límite máximo en la graduación de la sanción de diez (10) a seis (6) quedando establecido que “será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado” mientras que en la redacción anterior a la reforma expresaba que “sería reprimido con multa de dos (2) a diez (10) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado”.

Podemos observar en ambos artículos de defraudación fiscal que, por un lado se reduce el universo de contribuyentes, y por otro lado, se reducen los importes a recaudar al reducir el límite máximo.

“(…) 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 (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló (…)”.¹⁸⁾

Este artículo, segundo agregado a continuación del artículo 46, es incorporado por la ley N° 27.430. El mismo trata acerca de documentación falsa, que sirva como ardid o engaño, es decir, se presume una conducta de tipo dolosa. Aquí juega el uso de documentos como ser registraciones contables, comprobantes que pueden ser facturas, remitos, recibos, cheques, V.E.P. falsos, que simularen la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional. Se infiere que la norma de la reforma en cuestión consideró importante introducir este artículo debido al uso de la informática en la actualidad, de las redes sociales, y al ya conocido uso de la base de facturas apócrifas. Del mismo modo es de notable conocimiento como se ha expandido en los últimos años el uso de documentación falsa. Podemos hacer la lectura que del análisis de la expresión “obligaciones” y “recursos” surge que no se incluyen los accesorios ni multas. Esta infracción tiene su correlación con el artículo 10 de la Ley Penal Tributaria y Previsional, dependiendo si la conducta tipificada resulta alcanzada por las sanciones de la citada ley.

Continuando con el orden cronológico de los artículos que tratan acerca de las infracciones materiales fraudulentas o dolosas, toca revisar el siguiente texto:

“(…) Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

a) *Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.*

b) *Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.*

c) *Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.*

d) *En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.*

e) *Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.*

f) *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 Administración Federal de Ingresos Públicos (...)" 19)*

Lo transcripto es el artículo 47 de la ley. El elemento que caracteriza a la evasión impositiva es el DOLO IDÓNEO, como lo califica destacada doctrina. Desde esta perspectiva, la declaración jurada engañosa u ocultación maliciosa que causa la defraudación de ninguna manera puede coincidir con el dolo simple, sino que se trata de una conducta articulada, de manera estructurada, para engañar al Fisco. Pensemos que el Fisco, a través de la AFIP, cuenta con:

a) medios electrónicos modernos, que el mismo arbitra para la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos a su cargo y que están en permanente evolución, fruto del avance acelerado de la tecnología;

b) personal capacitado;

c) información en tiempo diferido y real, en algunos casos, que le permite detectar inconsistencias sistémicas;

d) amplias facultades para hacer cumplir la ley impositiva, para recaudar los impuestos y para fiscalizar lo que el contribuyente calcula y paga, entre otros.

Por ello, engañar a esta víctima claramente representa engañar a una víctima muy particular. En estos términos se configura la evasión tributaria.

En este artículo se incorpora la presunción de la no utilización de instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías (guías de traslado, balanzas, reactivos químicos de combustibles), tendientes a facilitar las labores de verificación y fiscalización de tributos, cuando ello resulte obligatorio por disposiciones legales, decretos y reglamentaciones. Vemos que deja vía libre para que AFIP por medio de **Reglamentaciones** continúe creando instrumentos que encarecen y dificulten las actividades empresariales y de los profesionales asesores.

Declaración en cero. La opinión del Fisco

Para el Fisco la declaración jurada en cero configura evasión, en los términos del artículo 47, inciso a), de la LPT. En rigor de verdad, una declaración en cero no posee entidad propia, sobre todo si se trata del impuesto a las ganancias de un sujeto persona humana, máxime teniendo en cuenta si dicho sujeto presentó la declaración jurada del IVA en tiempo y forma, sus ingresos y sus gastos gravados, exentos o no gravados. No solo se considera evasión, sino también defraudación, es decir, que hubo una conducta dolosa, con ardid o engaño, por eso se dice que encuadra dentro del artículo 47 inciso a) de la citada ley.

Agentes de Retención y Percepción de Impuestos. Sanción Agravada.

Los agentes de retención y percepción de impuestos, si omiten actuar como tales, esto es no retener o percibir, o hacerlo en defecto, incurren en las previsiones del artículo 45 de la LPT. Más grave es la conducta que importa retener o percibir y no ingresar, o ingresar fuera del término legal. La reforma cambia la graduación de la multa del artículo 48 de la LPT de 2 a 6 veces.

Como hemos expuesto ya nos hemos adentrado en el artículo que sigue a continuación que es el artículo 48 de la LPT, que dispone lo siguiente:

“(…) Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo. 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 (…)” **20)**

En el presente artículo con respecto a la reforma solo se disminuye la multa máxima a 6 veces (antes de 10 veces).

Se mantiene el segundo párrafo, presunción, muy criticado por la doctrina. Este artículo no sufrió grandes reformas ya que se comete un delito de vital importancia que también es juzgado por la ley penal tributaria, según los montos de los cuáles se trate, pues el contribuyente se queda con dinero ajeno, es decir, es para que lo perciba el fisco, pero deriva de un tercero, es decir de otro contribuyente. Por eso se deduce que la reforma tributaria no ha querido modificar demasiado este instituto pues no haya la necesidad en si, ni un mal funcionamiento de tales sanciones.

Continuando con el orden de los artículos que tratan las infracciones fraudulentas tenemos al artículo 49 de la ley N° 11.683 que dice:

“(...)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 omitida o de su rectificativa, quedará 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 (...)

Este artículo trata acerca de la eximición y reducción de sanciones de las infracciones materiales dolosas. Nos preguntamos, ¿en qué se ha modificado con la reforma tributaria? Pasaremos a enumerar sus cambios:

- Cambia la redacción incorporando momentos “previos” para reducción de sanciones (siempre que no haya reincidencia en omisión o defraudación):
- 1) antes de que se le notifique una orden de intervención, mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional (no se requiere el pago, solo presentación de la DDJJ).
- 2) entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa: multa se reduce a 1/4 de su mínimo legal.
- 3) antes de correrse las vistas del procedimiento de determinación de oficio del artículo 17: multa se reduce a ½ del mínimo legal.
- 4) pretensión fiscal aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días previsto para contestarla: multa se reduce a ¾ del mínimo legal.
- 5) determinación de oficio consentida por el interesado: multas materiales aplicadas (no mediando reincidencia): quedarán reducidas de pleno derecho al mínimo legal.
- Para agentes de retención o percepción: regularizan situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en su caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingresen el importe de las retenciones o percepciones correspondientes.

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

En base a todo lo expuesto, del presente artículo se desprende los momentos a contemplar para aplicar la correspondiente “multa” a la que hace alusión el artículo en cuestión.

1. Antes de la notificación de la Orden de Intervención (O.I.): eximición.
2. Entre notificación O.I. y la “prevista”: 25% del mínimo legal
3. Entre la “prevista” y la vista: 50% del mínimo legal

4. Dentro de los 15 días de la notificación de la vista 75%
5. Aceptación pretensión fiscal con posterioridad: mínimo legal (si es por omisión, no hay incentivo, pues no hay graduación de la sanción.).

El correspondiente artículo que sigue en orden cronológico, el artículo 50 de la ley N° 11.683 establece que: “ (...) Si en la primera oportunidad de defensa en la sustanciación de un sumario por infracción al artículo 39 o en la audiencia que marca el artículo 41, el titular o representante legal reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal (...)” El transcripto artículo no ha recibido reforma alguna. Se trata en el mismo de una reducción de la pena.

El primer artículo agregado a continuación del artículo 50 expresa que: “(...) Reiteración de infracciones. Reincidencia. Se considerará 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 (...)”

En este caso, definimos qué se considera **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. Y que se considera **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.

El segundo artículo agregado a continuación del artículo 50 de la citada ley expresa que:

“(...) Error excusable. Se considerará 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, aun 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 (...)”

Ahora bien, ¿cuándo se considera que hay error excusable? Cuando la norma aplicable al caso, por su complejidad, oscuridad o novedad, admitiera diversas

interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado (error de derecho extrapenal; no se admite la ignorancia de la norma). Para 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.

Mientras que el tercer artículo agregado a continuación del artículo 50 dice que: *“(...) Graduación de sanciones. Atenuantes y agravantes. En la graduación de las sanciones regidas por esta ley, se considerarán como atenuantes, entre otros, los siguientes:*

- a) La actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada durante su desarrollo.*
- b) La adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.*
- c) La buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.*
- d) La renuncia al término corrido de la prescripción.*

Asimismo, se considerarán como agravantes, entre otros, los siguientes:

- a) La actitud negativa frente a la fiscalización o verificación y la falta de colaboración o resistencia —activa o pasiva— evidenciada durante su desarrollo.*
- b) La insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.*
- c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.*
- d) La gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal evidenciada, en relación con la capacidad contributiva del infractor y la índole de la actividad o explotación.*
- e) El ocultamiento de mercaderías o la falsedad de los inventarios.*
- f) Las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales.*

Este artículo establece las conductas y situaciones que se han de considerar a la hora de establecer los atenuantes y agravantes de una infracción. Es incorporado en el texto normativo, y tiene su antecedente en la Instrucción General N° 6/2007 de A.F.I.P.

Parece conveniente su incorporación a la norma legal, por cuestiones de practicidad para los jueces administrativos a la hora de aplicar una sanción.

Conclusiones Finales

- Luego de haber analizado exhaustivamente cómo afectó la reforma tributaria de la Ley N° 27.430 a las infracciones formales y materiales contenidas en la ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, se puede llegar a la conclusión que en líneas generales busca aumentar el universo de contribuyentes alcanzados y aumentar la recaudación ya que en muchos casos ha disminuido la graduación y ha establecido montos fijos.
- Otro punto que permite arribar a esta conclusión es que se ha incorporado sanciones por reincidencia en casos donde no estaba prevista.
- Como contrapartida a lo expuesto, se puede decir que en muchos casos se ha bajado el límite máximo para graduar sanciones, lo que llevaría a pensar, contrario a lo que se dijo en el párrafo anterior, que en algunos supuestos se busca disminuir la recaudación fiscal.
- No debemos perder de vista, que el fin principal de las multas e infracciones, es tutelar un bien jurídico y corregir los desvíos a las normas por parte de los sujetos contribuyentes o responsables, mientras que el secundario será el recaudatorio.

Propuestas

Luego de haber analizado y estudiado el tema en cuestión de manera exhaustiva en todos los Consejos y Colegios profesionales del país, sugiero, hacer una presentación desde la F.A.C.P.C.E., en conjunto con las Cámaras o Federaciones empresarias, solicitando:

- a) se revea y se modifique la eliminación de la graduación entre mínimo y máximo, para las infracciones del artículo 45. Esto sería necesario ya que altera el principio de insignificancia o bagatela.
- b) Se incorporen escalas de graduación de sanciones para el caso de la reincidencia, ya que la reforma fue muy “dura” al establecer una multa fija del 200% si se trata de sujetos y operaciones del país y del 300% si se trata de sujetos y operaciones del exterior. En estos dos casos, propongo que la ley de procedimiento tributario, por su rigidez no se torne en arbitraria, y quede en manos del juez administrativo, la última palabra para establecer la sanción, y que no sea de manera automática una multa extremadamente “alta” ya que como lo he expresado también puede estar encuadrada en el principio de insignificancia o bagatela.

- c) No dejar vía libre para que A.F.I.P. a través de Resoluciones Generales establezca más situaciones y obligaciones, que se constituyen en las denominadas “sanciones impropias”, tal como lo hizo en el caso del artículo que incorporó la reforma en el artículo 47, esto es como dejar un “cheque en blanco” para que el organismo vaya llenándolo según su conveniencia.

Notas y Citas Bibliográficas

- 1) ALTAMIRANO JACOME, Lauro, “*La evasión legal de los impuestos*”, en Bol. DGI, N° 175, julio de 1968, pág. 11.
- 2) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, “Artículo 38”.
- 3) *Ibídem*
- 4) Instrucción General N° 6/2007 de A.F.I.P de Reducción de Multas y Sanciones.
- 5) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, “Artículo N° 39”.
- 6) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, “Artículo N° 39.1”
- 7) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, “Artículo N° 39.2”
- 8) FOLCO, Carlos María, “Procedimiento Tributario: Naturaleza y Estructura”Bs.As. 2011, pág. 151.
- 9) FERRÉ OLIVÉ, Juan C., “Los delitos contra la hacienda pública en el Derecho español en Doctrina Penal”, 1988, pág. 601.
- 10) Fallo CSJN, 15/04/1993, “Moño Azul S.A.”
- 11) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, “Artículo N° 45, primer párrafo”
- 12) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, “Artículo N° 45, segundo párrafo”
- 13) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, “Artículo N° 45, tercer párrafo”
- 14) Instrucción General N° 6/2007 de A.F.I.P.
- 15) *Ibídem*

16) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, "Artículo N° 46"

17) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, "Artículo N° 46.1"

18) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, "Artículo N° 46.2"

19) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, "Artículo N° 47"

20) Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 con la reforma de la ley N° 27.430, "Artículo N° 48"