

UNIVERSIDAD F.A.S.T.A.

Facultad de Ciencias Económicas

Carrera Contador Público

**Procedimiento Tributario en
sede Administrativa**

Romina María Iogha

Septiembre 2004

Asesoramiento:

Tutor:

Cr. Marcelo Corbalán

Cátedra Seminario de Graduación:

Dra. Laura Cipriano



Ca, 2
E-27

INDICE

▪ Abstract	Pág. 6
▪ Tema	Pág. 7
▪ Problema	Pág. 7
▪ Objetivo General	Pág. 7
▪ Objetivos Específicos	Pág. 7
▪ Justificación	Pág. 7
▪ Estado de la cuestión	Pág. 8
▪ Tipo de investigación	Pág. 10
▪ Marco Teórico	Pág. 12
▪ Actividad Financiera del Estado. Doctrinas	Pág. 12
▪ Recursos Tributarios	Pág. 14
○ Clasificación de los Recursos Tributarios	Pág. 15
○ Introducción al concepto de Tributación	Pág. 16
○ El Derecho Tributario en su papel regulador de la Actividad Financiera del Estado	Pág. 18
○ Subdivisiones del Derecho Tributario	Pág. 19
○ El procedimiento Tributario dentro del Derecho Tributario Administrativo	Pág. 22
○ El Régimen Infracional. Doctrinas	Pág. 23
▪ Introducción al régimen infraccional	Pág. 29
○ El ilícito formal	Pág. 31
○ Elemento Subjetivo	Pág. 33
○ El Bien Jurídico Tutelado	Pág. 35
○ Sujeto Infractor	Pág. 35
○ Penalidades	Pág. 36
○ Ilícitos que dan lugar a las sanciones impuestas por la ley 11683 ante el incumplimiento de deberes formal	Pág. 36

▪ Capítulo I : No presentación de declaración jurada	Pág. 43
○ Caracterización	Pág. 43
○ Reducción de la sanción	Pág. 46
○ Reducción legal de la sanción	Pág. 46
○ Sistema especial de reducción de la sanción	Pág. 47
○ Tabla de multas reducidas	Pág. 50
○ Procedimiento aplicable	Pág. 50
○ Eximición de la sanción	Pág. 54
○ Duplicación de sanciones	Pág. 55
○ Alternativas a seguir por el contribuyente para su defensa	Pág. 55
○ Recurso de reconsideración	Pág. 57
○ Resolución del recurso presentado	Pág. 59
▪ Capítulo II: Omisión de presentación de declaración jurada informativa sobre operaciones internacionales	Pág. 62
○ Caracterización	Pág. 62
○ Procedimiento para aplicar la sanción	Pág. 64
○ Alternativas a seguir por el contribuyente para su defensa	Pág. 64
▪ Capítulo III: Violación al cumplimiento de deberes formales	Pág. 66
○ Caracterización	Pág. 66
○ Infracción Formal Genérica	Pág. 68
○ Ley Penal en Blanco	Pág. 69
○ Subjetividad de la sanción	Pág. 70
○ Pena Pecuniaria aplicable a esta infracción	Pág. 70
○ Graduación de la multa	Pág. 71
○ Parámetros atenuantes	Pág. 72
○ Parámetros agravantes	Pág. 72
○ Graduación al mínimo legal	Pág. 73
○ Sistema especial de graduación de multas	Pág. 73
○ Tabla de multas reducidas	Pág. 74
○ Eximición de la sanción	Pág. 75

○ Procedimiento aplicable para establecer la sanción	Pág. 75
○ Proceso sumarial	Pág. 76
○ Instrucción del sumario	Pág. 77
○ Descargo y pruebas del administrado	Pág. 78
○ Etapa Resolutiva	Pág. 82
○ Alternativas que tiene el contribuyente para su defensa	Pág. 83
○ Infracción Formal Agravada	Pág. 83
○ Instrumentación de la sanción	Pág. 86
○ Pena Pecuniaria aplicable a esta infracción	Pág. 87
○ Reducción o eximición de la penalidad	Pág. 87
○ Sujetos inimputables	Pág. 88
○ Acumulación de sanciones	Pág. 89
○ Alternativas que tiene el contribuyente para su defensa	Pág. 90
○ Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación	Pág. 90
○ La responsabilidad del consumidor final	Pág. 93
▪ Capítulo IV: Incumplimiento de información ante requerimientos de la Administración	Pág. 98
○ Caracterización	Pág. 98
○ Multa agravada para los contribuyente con al tos ingresos	Pág. 100
○ Sujetos inimputables	Pág. 100
○ Procedimiento aplicable para establecer la sanción	Pág. 101
○ Alternativas que tiene el contribuyente para su defensa	Pág. 101
▪ Capítulo V: Infracciones a las conductas previstas en el artículo 40	Pág. 103
○ Caracterización	Pág. 103
○ Análisis de las diferentes conductas	Pág. 105
○ Sanciones aplicables a estas infracciones	Pág. 110
○ Clausura del establecimiento	Pág. 110
○ Multa	Pág. 111
○ Suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral	Pág. 112
○ Procedimiento para la aplicación de la sanción	Pág. 113
○ Alcance de la clausura	Pág. 117

○ Actividades durante la clausura	Pág. 117
○ Quebrantamiento de la clausura	Pág. 118
○ Principio de insignificancia o bagatela	Pág. 119
○ Sujetos inimputables	Pág. 119
○ Alternativas que tiene el contribuyente para su defensa	Pág. 120
○ Recurso contra la sanción de multa, clausura y suspensión	Pág. 120
○ Infracción por tener trabajadores no declarados	Pág. 123
▪ Capítulo VI: La clausura preventiva aplicable a las conductas reprochables del artículo 40	Pág. 126
○ Caracterización	Pág. 126
○ Condición de grave perjuicio	Pág. 127
○ Reincidencia	Pág. 128
○ Procedimiento sumarial posterior	Pág. 129
○ Alternativas que tiene el contribuyente para su defensa	Pág. 131
▪ Conclusión	Pág. 133
▪ Bibliografía	Pág. 135
▪ Anexos	Pág. 136
○ Modelo de descargo ante una infracción del art. 39 de la ley 11683	Pág. 137
○ Modelo de descargo para audiencia de clausura	Pág. 141
○ Modelo de Recurso de Reconsideración	Pág. 145

Abstract

El presente trabajo tiene como objetivo la caracterización del régimen infraccional formal vigente en la actualidad Argentina. Se realiza una descripción de cada una de las infracciones a deberes formales que se encuentran tipificadas en la ley 11683, con una explicación de la metodología seguida por la Administración en cada caso y las posibilidades de actuación del contribuyente.

Por último se establecen las diferentes vías que tiene el presunto infractor para defenderse de estas sanciones que le han impuesto por la conducta reprochable, solo en sede administrativa.

El análisis de estas alternativas concluirá que el camino a elegir por el contribuyente será el más conveniente en función a su situación particular y a las herramientas que tenga a su alcance.

La finalidad del presente trabajo, es diagramar una guía para que el profesional en ciencias económicas se sitúe en la conducta punible en cuestión y sepa como asesorar a un cliente para que efectúe la mejor defensa. Se focaliza solo los diferentes caminos a seguir en sede administrativa ya que es éste el ámbito de actuación del Contador Público.

Tema

Procedimiento tributario en sede administrativa

Problema

¿Cuáles son las diferentes alternativas que tiene un contribuyente para responder a sanciones impuestas por infracciones a deberes formales en sede administrativa, en la actualidad Argentina?

Objetivo General

Analizar las diversas vías a seguir por el contribuyente, para subsanar infracciones a deberes formales en sede administrativa.

Objetivos Específicos

- Caracterizar el régimen infraccional formal previsto en la normativa vigente .
- Describir los pasos a seguir por la Administración y por el contribuyente para cada una de las conductas punibles formales sancionadas por la ley.
- Analizar cada una de las vías a las cuales puede acudir el presunto infractor para ejercer su defensa en sede administrativa.
- Establecer cual sería el camino más apropiado a seguir por el contribuyente teniendo en cuenta las particularidades de cada alternativa.

Justificación

La complejidad y cantidad de requisitos que enmarcan al procedimiento tributario en sede administrativa, hacen necesario un

análisis de sus aspectos más sobresalientes que sirvan como guía para un contribuyente que necesite defenderse mediante su aplicación y no sepa como hacerlo.

Es un tema de rigurosa actualidad, habida cuenta del accionar correctivo y sancionador de la Administración Fiscal en los últimos años. Por dicho motivo, resulta fundamental establecer un diagrama de las sanciones dispuestas por los organismos punitivos, analizando para cada una de ellas las conductas reprochables, el encuadre normativo, el castigo aplicable, la graduación del mismo y, especialmente, el procedimiento de aplicación de la sanción y las distintas posibilidades de su defensa, orientado sobre todo a la forma más ventajosa de aplicación en la realidad.

Estado de la cuestión

La complejidad de la cuestión debatida, el cambio de criterio de la inspección actuante y la falta de concordancia entre los informes, dictámenes y la normativa vigente, deriva en ciertos aspectos de esta temática, los cuales no dan lugar a duda puesto que son claros y precisos y otros tantos que sí y que actualmente están siendo analizados.

La Asociación Argentina de Estudios Fiscales, y el Comité de estudios impositivos, de la Universidad Nacional de Buenos Aires, son dos de los tantos grupos que, a nivel institucional, realizan encuentros periódicos con el objeto de tratar temas de mayor interés y complejidad en su interpretación y aplicación.

Uno de los puntos, relacionados con la temática desarrollada que está siendo debatido por la difusión que alcanzó entre los contribuyentes, es si el incumplimiento objetivo del deber formal hace presumir la existencia de culpabilidad. Si bien el Tribunal entiende que el elemento subjetivo debe encontrarse presente en todas las infracciones tributarias por el ilícito de que se trate, el incumplimiento de los deberes formales de

colaboración con la Administración Fiscal crea una razonable presunción de culpabilidad (Fallo "Microfón Argentina SA" TFN Sala A). Es decir, lo que se discute es si la mera comprobación de la situación objetiva en la que se encuentra el infractor es o no suficiente para configurar la figura. El fallo de TFN considera que sí, pero gran parte de la doctrina sostiene que no debe ser así, pues la ley 11683 consagra el principio de la personalidad de la pena, que en esencia responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien es culpable, es decir aquel a quien la acción punible le puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Otro punto discutido fue la modificación a la Ley de procedimiento Tributario, que recientemente fue solucionado, en parte, por la aprobación que realizó el Senado de la misma, convirtiéndose en una de las piezas centrales del plan antievasión del Gobierno.

Lo que estaba siendo debatido era si al profesional le correspondería responder conjuntamente con el contribuyente, cuando se demostrare una intención de defraudar al Fisco, es decir, considerarlo como asociación ilícita.

Entre tantas cosas que se intenta reformar, se plantea la posibilidad de incorporar nuevas causales al régimen infraccional de clausura, lo cual haría un poco más estricta la aplicación de esta sanción. Las posibles causales a incorporar son clausurar el establecimiento en caso de no poseer o conservar 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; y además llevar a cabo la clausura en caso de no poseer o mantener en condiciones de operatividad o no utilizar los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes y toda otra norma de cumplimiento obligatorio tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la AFIP

La segunda parte de este plan incluirá reformas aduaneras y previsionales que entrarán al Congreso a partir del corriente año.

Como se puede observar, estos son solo algunos puntos correspondientes a esta temática, que están siendo analizados por los profesionales. Es tan amplio el ámbito de aplicación, que hay muchas más cosas que se discuten y se discutirán, mientras no se armonice la normativa vigente con la técnica contable y los requerimientos la autoridad en materia fiscal.

Tipo de investigación

Según la profundidad: Descriptiva/ Explicativa

Según la fuente : Secundaria

Según la finalidad: Básica

Según el enfoque: Microeconómico

Según la naturaleza temporal: Sincrónica

Tiempo de la investigación: Año 2004

Lugar de la investigación: Mar del Plata

Marco Teórico

Marco Teórico

1-Actividad Financiera del Estado. Doctrinas

La actividad financiera del Estado se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero, que se efectúan con el ánimo de llevar a la realidad ciertos objetivos, y de cumplir por sobre todo, con la satisfacción de necesidades públicas que es su finalidad fundamental.

Se pueden destacar tres doctrinas diferentes sobre la naturaleza de la actividad financiera del Estado:

➤ **Doctrina financiera clásica y marginalista:** Se basa en la negación del papel del Estado. Apunta a un aspecto individual de la Actividad Financiera. De Viti, de Marco y Mazzola (marginalistas) reconocen a la actividad financiera como una etapa individual y separada de toda la actividad que desarrolla el Estado.

➤ **Doctrina financiera alemana y la filosofía idealista de Hegel:** Pone al Estado en un papel protagónico de la Actividad Financiera y le atribuye las funciones de redistribución de las riquezas y producción de servicios públicos.

➤ **Doctrina Keynesiana y post-keynesiana:** Reconoce al Estado como el sujeto activo de las finanzas públicas. Lo coloca en un papel secundario con respecto a la producción de servicios públicos y pone el acento en la función de regulación de toda la actividad financiera.

El Estado es una organización humana y como toda organización posee determinados objetivos y funciones que le son asignados en virtud de los propósitos y necesidades de la misma, con el fin de lograr su existencia y mantenimiento.

En virtud de ello el Estado desarrolla actividades tendientes al logro de sus objetivos y para poder lograr la satisfacción de las necesidades de

sus integrantes. A estas necesidades se las conoce como "necesidades públicas", las cuales son determinadas por los fines del Estado pero no surgen con posterioridad a la conformación del mismo como tal, sino que se trata de un concepto que es coetáneo y consustancial con la misma existencia del Estado y el desenvolvimiento histórico de éste.

Las necesidades no son públicas por su naturaleza, sino que son consideradas "públicas" por la determinación del Estado, el cual en función de los fines que se plantea convierte en públicas necesidades preexistentes o que surgen con motivo de su conformación.

Se puede citar a modo de ejemplo como necesidades públicas, la defensa de la Nación contra enemigos externos, la seguridad pública en el interior del país, la higiene pública y la salud de sus habitantes, la instrucción y la educación, el mantenimiento de la paz social mediante la administración de la justicia, la protección de los menores y de los ancianos, el esparcimiento y el deporte, la cultura y la promoción de la ciencia y de las artes, la liberación del hombre del miedo y del hambre a través de la denominada seguridad social.

Con el objeto de obtener la satisfacción de las necesidades, el Estado debe producir o hacer producir bienes materiales o inmateriales que posean la capacidad de lograr dicha satisfacción. Estos bienes son llamados consecuentemente "bienes públicos". Dentro de los bienes públicos predominan los inmateriales por los que suele denominárselos "servicios públicos".

La actividad financiera pública se resume en dos acciones: la obtención de recursos y realización de gastos, con la finalidad de darle efectividad y vigencia a las instituciones constitucionales.¹

Cuando el Estado produce los bienes o servicios públicos o adquiere bienes en el mercado destinados a asumir la función de bienes públicos, utiliza para su obtención bienes intermedios y factores, los cuales combinados adecuadamente producen los referidos medios satisfactorios

¹ Horacio Corti, **Derecho Financiero**, Abeledo Perrot, Bs. As., pág 185.

de las necesidades públicas. Las erogaciones que el Estado realiza con el objeto indicado en este párrafo dan lugar al nacimiento del referido "gasto público".

Para realizar los gastos públicos el Estado debe disponer de poder de compra. Este poder de compra se constituye con los recursos del Estado.

"La gama de recursos con los que cuenta el Estado es variada:

- Precios de la venta de bienes y servicios en el mercado, incluyendo beneficios de las empresas del Estado.

- Deuda pública.

- Emisión de moneda.

- Operaciones monetarias que producen ingresos.

- Otros recursos, como por ejemplo, el producido de la venta forzosa de bienes decomisados, penas pecuniarias, etc.

- Tributos e impuestos."²

1.1 Recursos Tributarios

Hasta aquí se ha examinado que el Estado con el objeto de satisfacer necesidades, debe utilizar bienes y servicios públicos, los cuales se obtienen por intermedio del gasto público, y estos se financian a través de los recursos del Estado.

En relación a los recursos, interesa profundizar en el último de los mencionados por su relación con el tema planteado en este trabajo.

"Los recursos tributarios son detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas a su favor por el Estado, mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario con la finalidad de promover el bienestar general."³

Se caracterizan por ser:

² Dino JARACH, **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**, Bs. As., Abeledo Perrot, 1999, 3ra. Edición, pág. 57.

³ José María Martín, **Derecho Tributario Argentino**, Bs. As., CIMA, 1980, pág. 140

"... detracciones que se llevan a cabo, no con animus donandi de los particulares, ni como prestaciones resultantes de convenciones entre éstos y el Estado, sino como mandatos legales"

Por ello se puede afirmar que el tributo es una *obligatio ex lege* de derecho público, fundamentada en el poder de imperio del Estado.

El poder tributario es la facultad inherente al Estado para exigir tributos, dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que solo puede manifestarse a través de normas legales

1.1.1 Clasificación de los recursos tributarios

Desde hace ya mucho tiempo, los recursos tributarios han sido objeto de una triple clasificación, esta es: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

La distinción financiera de los recursos tributarios tiene en cuenta tres circunstancias. En primer lugar, se observa el tipo de necesidad satisfecha con el servicio público. En segundo término, la clase de demanda con que se requiere a dicho servicio. Finalmente, se considera a la posibilidad de medir el grado de ventaja o de utilidad obtenida por los particulares con ese servicio, vale decir la prorratabilidad del servicio público

Teniendo en cuenta a aquellas consideraciones resaltadas por quienes se dedican al estudio de finanzas públicas, el impuesto es el medio de financiación de servicios públicos indivisibles, de demanda presunta o coactiva, es decir, no voluntaria de los individuos que satisfacen necesidades públicas, sean estas necesidades primarias o secundarias. La atención de gastos públicos indivisibles o improrrateables se realiza pues por medio del impuesto. Como consecuencia de ello estos tributos por lo común no tienen una afectación especial, o sea, no son generalmente recaudados para cubrir los gastos originados en un servicio público determinado.

La tasa es el medio de financiación de servicios públicos divisibles, de demanda presunta o coactiva, que satisfacen necesidades públicas o colectivas: El servicio público se materializa a través de una serie de prestaciones que, no obstante servir al interés público, benefician particularmente a aquellas personas que las solicitan o que deben requerirlas por exigencias de la ley. Las tasas con que se cubren los gastos ocasionados por esos servicios públicos, deben por consiguiente exigirse a quienes efectiva o potencialmente los utilizan y, por otra parte, estar afectadas al costo particular del servicio por el cual se cobran.

La contribución especial es el medio de financiación de determinadas obras o de determinados servicios públicos, divisibles y de los cuales no obstante ser de demanda presunta o coactiva y satisfacer necesidades públicas o colectivas, derivan ventajas de índole patrimonial para un determinado número de particulares.

2-Introducción al concepto de tributación

Tributar puede definirse como la entrega de cierta cantidad de dinero o de especies que el súbito otorga al Estado para satisfacer las cargas públicas

Existen principios que son simples reglas empíricas formuladas por la doctrina, empezando por la de los mercantilistas y cameralistas y pasando por Adam Smith, Pietro Verri, para llegar a Adolfo Wagner, y Luigi Eunadi. A veces, los principios, coincidentes o análogos a los doctrinales, son recogidos por las cartas constitucionales y, por tanto, adquieren un carácter jurídico y dan lugar a pronunciamientos jurisprudenciales que, en algunos casos, divergen sustancialmente de la elaboración científica que les dieron origen.

Deben considerarse como principios de la imposición aquellos postulados que se asuman como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración.

- Principio de legalidad: Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. Desde este aspecto el principio se funda en el postulado “ *no taxation without representation*”. Confluyen en esta sentencia el pensamiento económico liberal que considera al impuesto como una restricción de derecho de propiedad y el pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes para la validez de los impuestos.

- Principio de igualdad: Consiste en el derecho de cada uno de nosotros a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos lo que se concede a otros en iguales circunstancias. No se trata de una igualdad absoluta, sino de una igualdad relativa, la cual, se alcanza cuando en condiciones análogas se imponen tributos iguales a los contribuyentes. Supone la admisión de clasificaciones o categorías razonables, admitiendo la creación de tributos con alícuotas progresivas, es decir, que gravan proporcionalmente más a una determinada categoría que a otras.

- Principio de equidad: Nuestra Constitución Nacional, en su artículo cuarto, dispone que los fondos del Tesoro Nacional se formarán, además de aquellos otros recursos en el detallados, con las contribuciones que equitativamente y proporcionalmente a la población impongan el Congreso General. A través de dicha disposición quedan consagrados constitucionalmente los denominados principio de la equidad y principio de la proporcionalidad en materia tributaria. Nuestra jurisprudencia, ha interpretado que los tributos son equitativos siempre que no violen el derecho de propiedad individual, con lo cual el principio de equidad ha quedado identificado con el principio de la no confiscatoriedad.

- Principio de la no confiscatoriedad: Este principio consagrado por el artículo 17 de la Constitución Nacional que comprende también al principio de la equidad, ha pasado a ser uno de los límites más

- sustanciales al poder tributario, o sea, la salvaguardia del derecho de propiedad. Conforme a nuestra actual jurisprudencia, un tributo adquiere el carácter de exorbitante o confiscatorio y, en consecuencia, inconstitucional, cuando, tratándose de un gravamen directo- es decir, que por lo menos en principio, no es trasladable por el contribuyente a terceras personas- el mismo lleva aparejado un desapoderamiento de más del 35% de la utilidad, renta o beneficio resultante de una explotación razonable o del valor del capital.

- Principio de proporcionalidad: Nuestra Corte Suprema ha interpretado que la proporcionalidad dispuesta en el artículo cuarto de la Constitución Nacional no está referida exclusivamente a la cantidad de habitantes, sino que, aquella debe entenderse en función a la capacidad económica proporcional de los habitantes.

La mencionada interpretación de la jurisprudencia ha venido de tal modo a justificar la aplicación de las alícuotas progresivas. Si la proporcionalidad constitucional no está directamente referida a los habitantes, si no a la capacidad contributiva de cada uno de ellos, resulta entonces que justamente para alcanzar esa proporcionalidad dispuesta por la norma constitucional es necesario, en el caso de los impuestos directos, gravar en forma diferenciada a las distintas categorías de capacidades individuales. El principio de proporcionalidad ha quedado en un todo equiparado al principio de la igualdad previamente analizado.

3-El Derecho Tributario en su papel de regulador de la Actividad Financiera del Estado

Esta compleja tarea que debe realizar el Estado, que puede ir en diferentes direcciones, según lo establecido por las distintas doctrinas, necesita de una regulación jurídica que enmarque las actitudes a desarrollar por ambas partes, y el sistema sancionatorio ante las posibles infracciones que puedan cometerse.

Es así que surge el Derecho Tributario, que puede ser definido como el conjunto de normas jurídicas que reglan la creación, recaudación y todo los demás aspectos relacionados con los tributos. Es el conjunto de relaciones jurídicas que tienen su origen en los traspasos o detracciones de parte de la riqueza de los particulares coactivamente exigidos en su favor por el Estado, y que son los que configuran la categoría de los denominados recursos tributarios.

Su desarrollo se produce por la tendencia que tienen los países a sistematizar el sistema impositivo. Comienza en Alemania, en 1919 con la sanción del Ordenamiento Fiscal Alemán, que fue la primera codificación de la parte general del derecho tributario, es decir, de sus instituciones básicas con exclusión de las normas referidas a los impuestos en particular.

Las investigaciones sobre los tributos, en especial su aspecto jurídico, fueron muy promovidas al final de la década del '30 con la creación de la Asociación Fiscal Internacional, que es un organismo privado que ha alcanzado gran prestigio y realiza reuniones anuales que agrupa a especialistas de todo el mundo.

En nuestro país se fundó la Asociación Argentina de estudios de Derecho Fiscal en el año 1953, actualmente denominada Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Todas estas instituciones públicas y privadas, con carácter eminentemente científico y técnico, crearon el ambiente propicio para el estudio sistemático y profundo de los distintos temas que forman el Derecho Tributario.

4-Subdivisiones del Derecho Tributario

La gran mayoría de la doctrina- siguiendo la clasificación expuesta por Jarachc,⁴ considera que el Derecho Tributario debe estudiarse en distintos

⁴ Dino JARACH, **El Hecho Imponible**, Ediciones Abeledo-Perrot, Bs. As, Ed., 1996, pág. 166

capítulos o subdivisiones, por cuanto ellas son imprescindibles para determinar, en primer lugar, las fuentes normativas de cada una de ellas; en segundo término; para caracterizar la naturaleza de las obligaciones y derechos de las distintas relaciones jurídicas y, finalmente, para diferenciar el régimen de sanciones previsto para los casos de incumplimiento de las diferentes obligaciones.

Corresponde, sin embargo, destacar que un sector doctrinario se opone a la clasificación antes referida. Así, por ejemplo, Giuliani Fonrouge no la acepta, considerando al Derecho Tributario " como un todo orgánico con aspectos diversos pero interconectados y no separados" ⁵.

Conforme al enfoque en el cual se orienta el presente trabajo, sería apropiado efectuar la subdivisión del Derecho Tributario, puesto que el tema a analizar, si bien tiene puntos de contacto con todas las ramas, se enmarca en mayor medida en una de ellas.

Siguiendo esta corriente las subdivisiones del Derecho Tributario son:

- Derecho Tributario Constitucional: Se forma con los principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. En él están comprendidas materias como el poder tributario, la distribución de las facultades impositivas entre el Estado Nacional y los Estados locales y especialmente los diversos principios o garantías constitucionales que actúan como verdaderos límites en el ejercicio del referido poder tributario.

- Derecho Tributario Sustantivo o Material: Regula la obligación tributaria propiamente dicha desde su creación hasta su extinción. Teniendo en cuenta que esta obligación es la que consiste en pagar los tributos y que éstos son prestaciones exigidas coactivamente por el Estado, que solo pueden operarse por mandatos legales, resulta evidente que las normas de esta segunda parte del Derecho Tributario reconocen como única fuente a la ley, circunstancia distintiva que justifica la autonomía de esta rama del derecho tributario.

- Derecho Tributario Administrativo o Formal: Regula los deberes de los particulares y las correlativas facultades de los organismos

⁵ Giuliani FONROUGE, **Derecho Financiero**, T 1, pág. 37.

administrativos a los que se les ha encomendado la percepción de los tributos y el control del cumplimiento dado por aquellos a sus correspondientes obligaciones tributarias. Esta rama difiere a la del Derecho Tributario Sustantivo; mientras este último crea el crédito del Estado, aquél procura asegurar su cumplimiento. El Derecho Tributario Administrativo es esencialmente una parte del Derecho Administrativo, siendo tributario por su referida finalidad, la cual lo vincula íntimamente con el Derecho Tributario Sustantivo. Reconoce como fuente no solo las disposiciones legales sino también los decretos reglamentarios e incluso, a las resoluciones dictadas por los propios órganos de la Administración encargados de la actividad recaudatoria.

- Derecho Tributario Procesal: Contiene el conjunto de normas que regulan los procesos a través de las cuales se dirimen las controversias tributarias. Dichas normas pertenecen en realidad al Derecho Procesal, es decir, a la disciplina jurídica que contiene y estudia a las normas que regulan todos los procesos en los que se ventilan y resuelven conflictos de intereses o cuestiones litigiosas, sean civiles, laborales, comerciales, penales, administrativas, tributarias o de cualquier otra naturaleza. Esta subdivisión sólo es tributaria y justifica plenamente su inclusión como capítulo del Derecho Tributario, en razón de la propia naturaleza de las controversias que se encauzan a través de sus normas.

- Derecho Tributario Penal: Reúne al conjunto de diversas normas que describen las violaciones o infracciones a las obligaciones que tienen su origen en las disposiciones de Derecho Tributario Sustantivo y del Derecho Tributario Administrativo y que establecen las correspondientes sanciones. Si bien la doctrina unánimemente sostiene que la ley es la única fuente de todas las normas del Derecho Tributario Penal, no ocurre lo mismo respecto su relación con el Derecho Penal común, tema sobre el que existen marcadas diferencias de opiniones.

- Derecho Tributario Internacional: Se compone de aquellas normas establecidas en acuerdos internacionales que delimitan la aplicación territorial de los poderes tributarios pertenecientes a los Estados

contratantes. Comprende a normas de Derecho Internacional, las cuales son agrupadas como un capítulo de Derecho Tributario, en mérito a su innegable vinculación con dicho fenómeno.

5-El Procedimiento Tributario dentro del Derecho Tributario Administrativo

El fenómeno tributario consiste además en otro conjunto de reglas y compromisos que tienden a asegurar la satisfacción del crédito tributario. Este conjunto de compromisos da origen a una serie de relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares, las cuales, no obstante de reconocer una única finalidad, pertenecen a distintas ramas de derecho.

Una de las subdivisiones del derecho tributario, ya explicada, es el Derecho Tributario Administrativo o Formal, que regula los deberes de los particulares y las correlativas facultades de los organismos a los que se les ha encomendado la percepción de los tributos y el control del cumplimiento dado por aquellos a sus correspondientes obligaciones tributarias.

Sus normas establecen cargas, responsabilidades y compromisos para los contribuyentes, tales como presentar declaraciones juradas, llevar libros o registros especiales, conservar o presentar comprobantes, entre otros. También establece las facultades de los organismos administrativos encargados de la recaudación, tales como citar a quienes no han presentado declaraciones juradas para requerirles información vinculada a las mismas, exigir la presentación de comprobantes, inspeccionar libros y anotaciones, etc.

El Derecho Tributario Administrativo es considerado parte del Derecho Administrativo, por lo tanto, las normas que reconoce como fuentes no son sólo las disposiciones legales, sino además los decretos reglamentarios y las resoluciones dictadas por los organismos de recaudación.

El procedimiento tributario considerado de manera genérica, se ejerce a través de todas las ramas del mismo, según sus diferentes manifestaciones, pero el procedimiento en sede administrativa, queda principalmente enmarcado en el derecho tributario administrativo, teniendo conexión con las otras ramas.

A su vez, dado el enfoque en que se orienta el siguiente trabajo, la parte específica de la relación entre las autoridades de recaudación y los particulares- donde prima el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, y las correspondientes sanciones a aplicar en caso de no efectivizarse el cumplimiento de las mismas - conviene enmarcarlo en la subdivisión de Derecho Tributario Administrativo, puesto que el desarrollo del trabajo se centra en esta esfera de actuación. No obstante, no se puede desconocer su relación con las otras ramas del Derecho Tributario ya mencionadas, puesto que la relación jurídica entre los particulares y el Estado debe ser regulada en el ámbito de cada una de ellas.

6-El Régimen Infraccional. Doctrinas

Para poder comprender como debe ser la actuación en sede administrativa, sería necesario analizar los diferentes ilícitos para luego concluir en la sanción aplicable a cada uno de ellos y la acción que el contribuyente puede realizar como medio de defensa.

El estudio del ilícito impositivo en nuestro país ha adquirido una dimensión trascendental en los últimos años, a la luz del cambio que ha experimentado la política tributaria en la República Argentina.

Es evidente que desde comienzos de la década del 90, debido no solo a los avances tecnológicos e intelectuales en pos de la lucha contra la evasión sino también a la voluntad política de incrementar la recaudación tributaria, y con el objeto de reducir el déficit fiscal a su mínima expresión posible, el Organismo recaudador ha tenido una

presencia cada vez más importante en la vida de todos los contribuyentes argentinos.

Lamentablemente, la Administración ha buscado en todo este tiempo aumentar los ingresos en las arcas fiscales mediante la aplicación, muchas veces en forma indiscriminada, de multas y demás sanciones tributarias ante incumplimientos triviales de los contribuyentes, desvirtuando así el principio rector de todo régimen sancionador.

En este orden de ideas, a nadie escapa que la finalidad de toda sanción es castigar al contribuyente creando de este modo en su conciencia la convicción acerca de la inconveniencia de cometer el ilícito, sin que deba transformarse el sistema represivo en un medio de recaudación.

Parece mucho más apropiado que el Fisco destine todos los recursos a verificar y fiscalizar si los impuestos declarados por los contribuyentes conciben con la realidad, así como también a detectar a esa gran masa de sujetos que permanecen en la economía marginal, actuando sin oblar tributo alguno, como si nuestro país fuera para ellos un paraíso fiscal.

Como punto de partida, se define al ilícito impositivo como el conjunto de normas que establecen las infracciones a las disposiciones tributarias y sus correspondientes sanciones.

De manera preliminar al análisis concreto de los ilícitos contenidos en la ley 11683, que van a ser tratados en la introducción del presente trabajo, resulta necesario desentrañar cual es la naturaleza jurídica de los mismos, a fin de ubicarlos correctamente dentro de las distintas ramas que conforman el Derecho.

La determinación de la naturaleza de un instituto o figura jurídica reviste una gran importancia, pues de ello dependerá entre otras cosas, la definición del órgano que lo aplique, las fuentes legales en que puede originarse (leyes, decretos, decisiones administrativas), los principios aplicables al mismo.

Así, dentro de la teoría del Derecho Penal se manifiestan distintas posturas sobre la naturaleza jurídica de las transgresiones; al respecto, y tal como expone Soler⁶, la gravedad de las infracciones ha originado a su división en dos o tres categorías dando lugar de esta forma a las teorías tripartita y bipartita.

Las mismas efectúan distinciones entre crímenes, delitos y contravenciones, o bien entre delitos y contravenciones, respectivamente.

Agrega el citado autor, que nuestro sistema jurídico penal, al no establecer distinción alguna entre crimen y delito, se ha adscribe a la teoría bipartita que distingue los delitos de las contravenciones o faltas; razón por la cual de su conjunción con el Derecho Penal común (que tipifica delitos), obtendríamos un Derecho Penal Contravencional, en el cual las transgresiones a los bienes jurídicos no resultarían tan graves y peligrosas como en aquél.

Ahora bien, reconocida la existencia de delitos y contravenciones debemos precisar si las diferencias entre los mismos resultan simplemente cuantitativas, en función de lo cual solo se tomaría como parámetro el distinto grado de gravedad que presenta cada uno de ellos o, por el contrario, también difieren cualitativamente.

Dentro de las doctrinas que sustentas la existencia de distinciones cuantitativas entre delito y contravención, es apropiado citar las posiciones de los siguientes autores:

- Carmignani y Francisco Carrara: quienes reconocen una diferencia simplemente ontológica entre ambas figuras al sostener que la contravención no ofende ni al Derecho natural ni al principio ético universal, sino que tan solo es una transgresión a la norma penal positiva, dictada con el fin de mantener el bienestar y la prosperidad social. Expresado en otros términos, la contravención no es una transgresión intrínsecamente perjudicial, como lo sería el delito, sino que tal carácter deriva de su expresa prohibición legal.

⁶SOLER, Sebastián, "Derecho Penal Argentino", Tomo I, Ediciones TEA, 1951.

- Anselmo Von Feuerbach: este autor entiende que los delitos implican lesión a un Derecho subjetivo (por ejemplo el derecho a la vida o a la integridad física), mientras que las contravenciones solo importan una desobediencia.

- Impallomeni y Zardinelli, entre otros, distinguen el delito de la contravención por los efectos que los mismos producen: lesión o peligro. Así, mientras entienden por delito a toda transgresión que genere una lesión definen a las contravenciones, en cambio, como aquellos hechos que si bien pueden ser inocuos por si mismos, generan un peligro a la tranquilidad pública.

- Karl Binding: sostiene que las contravenciones tienen como finalidad complementar la protección de las esferas de bienes jurídicos, cuya violación es considerada delito, ensanchando para eso el campo y los medios de lucha de las normas penales propiamente dichas. Por otra parte, dichas contravenciones también pueden tener la finalidad de proteger bienes jurídicos no primarios.

- Negri: la distinción realizada por este autor radica en el elemento subjetivo, pues entiende que las contravenciones son las acciones u omisiones voluntarias en las cuales el dolo o la culpa presumen, salvo demostración contraria, siendo reprimidas sin importar si se ha causado o no una lesión concreta al bien jurídico que intentan proteger.

Efectuada esta breve reseña, cabe señalar que en la actualidad doctrina dominante rechaza la postura que sostiene la existencia de diferencias cualitativas entre delito y contravención, puesto que resulta muy difícil encontrar las características distintivas de manera pura. Como demostración de ello y sin pretender agotar el tema se observan que existen tanto delitos de mero peligro como contravenciones que requieren la existencia de un daño. Por lo tanto, esta doctrina mayoritaria concluye que la diferencia entre delito y contravención es solo cuantitativa refiriéndose a la contravención como un delito pequeño.

Como ya se ha advertido, la determinación de las diferencias entre delito y contravención constituye una cuestión sumamente controvertida.

A raíz de ello, y enfocando al análisis específicamente del tema objeto del presente trabajo, pueden señalarse distintas opiniones en el ámbito doctrinario respecto a la correcta ubicación de las infracciones tributarias dentro de las distintas ramas del derecho, con sus consiguientes consecuencias.

Dichas opiniones han dado lugar a las siguientes teorías:

➤ **Teoría Administrativa:** Fue formulada por James Goldschmidt quien sostenía que los ilícitos tributarios son de naturaleza administrativa y, por ende, no les resulta aplicables los principios del derecho penal común.

Dicha separación entre la rama penal y la administrativa conllevan a postular la existencia de los siguientes principios especiales aplicables a las infracciones tributarias en lo atinente a la antijuridicidad , culpabilidad y responsabilidad:

- Los ilícitos fiscales son eminentemente objetivos, no requiriendo la presencia del elemento subjetivo (dolo o culpa).
- Se trata de ilícitos de omisión ya que implican el incumplimiento de un deber administrativo.
- Admiten la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Asimismo, y en virtud de este carácter administrativo, Goldschmidt afirma que la aplicación de las sanciones tributarias debe ser realizada por tribunales administrativos en lugar de los ordinarios.

Por lo expuesto, la teoría comentada, concluye que no resultan aplicables los principios generales del Derecho Penal a los ilícitos fiscales.

Sin embargo esta teoría, tal como ha sido originalmente concebida, no es receptada por los autores nacionales que prefieren, en cambio, aplicarla con diversos matices. Dicha aplicación, admite la utilización de los principios generales del Derecho Penal en la materia infraccional tributaria, salvo cuando existe una norma tributaria expresa que regule la

cuestión penal de modo distinto al Derecho Penal común, conforme a los previsto por el artículo cuarto de nuestro Código Penal.

➤ **Teoría Tributaria:** Como principal expositor de la misma, dentro de la doctrina nacional, encontramos a Giuliani Fonrouge. Este autor predica la total autonomía del derecho tributario, por poseer el mismo institutos y principios propios, entre los que se ubica el derecho penal tributario.

Partiendo de tal premisa sostiene que, por las particularidades del ilícito tributario, los principios del derecho penal común solo resultan aplicables en la medida que una norma tributaria los admita o autorice.

➤ **Teoría Penal:** Los seguidores de esta teoría afirman que las infracciones tributarias constituyen ilícitos del derecho penal, ya sea porque los bienes jurídicos protegidos (administración tributaria y renta fiscal) resultan comprendidos dentro de los bienes tutelados por nuestro derecho penal, o bien, porque el castigo derivado de la comisión de tales transgresiones aparece como una sanción eminentemente penal, puesto que tiende a herir al infractor en su persona (arresto) o patrimonio (multa y clausura).

En consecuencia, para quienes se enrolan en esta postura resultan plenamente aplicable los principios generales del Derecho Penal a las infracciones de naturaleza tributaria.

Esbozadas las distintas teorías sobre la naturaleza jurídica de las infracciones, es menester destacar que el presente trabajo se desarrollará teniendo en consideración la tercer teoría. Si bien, el argumento defendido se limitará a la actuación en sede administrativa, no se puede desconocer su relación estrecha con el Derecho Penal, y la necesidad de aplicación de principios generales sustentados por el mismo, ante determinadas circunstancias coincidiendo con la opinión de la Corte Suprema de Justicia (Fallo " Parafina del Plata SA ", 02/09/1968; " Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL", 15/10/1981; "Lapiduz Enrique s/ apelación", 29/04/1998).

Introducción al
Régimen Infraccional

Introducción al Régimen Infraccional

El desarrollo del presente trabajo se realizará sobre la base de cada uno de los objetivos específicos que se han planteado. La forma de hacerlo será ir analizando cada uno de los objetivos para cada tipo de infracción, hasta cumplir con cada uno de ellos, y llegar a una conclusión.

Las infracciones y sanciones surgen como consecuencia de actos que por contrariar lo establecido en las normas jurídicas, resultan pasibles de punición. Según sea la forma de vulneración del derecho, se los clasifica como actos ilícitos de naturaleza civil, o, actos ilícitos de naturaleza penal. En el ámbito civil se protege el interés de los particulares, por lo que la sanción constituye un resarcimiento a la víctima. En el ámbito penal, en cambio, se protege el interés público. La sanción tiene una finalidad ejemplar y represiva.

En la terminología tributaria los ilícitos se clasifican de la siguiente manera:

- **Infracciones a los deberes formales:** se relacionan con las transgresiones a los deberes de colaboración impuestos por la Administración Fiscal (por ejemplo: deberes tendientes a determinar la obligación tributaria, verificar y fiscalizar su correcto cumplimiento, etc.).
- **Infracciones a los deberes materiales:** se vinculan con la obligación de pago o ingreso del tributo en su exacta medida.(por ejemplo : cuando se verifica la falta de pago por parte del contribuyente, mediante la falta de presentación de declaración jurada o por ser inexacta las presentadas; cuando se comprueba la no retención o percepción en el caso de agentes de recaudación).

De acuerdo con la sanción o pena, podemos dividir a los distintos ilícitos en:

- **Penas Pecuniarias:** En la ley de procedimiento tributario este tipo de sanciones aparece bajo la forma de multa, obligando al infractor al pago de una suma de dinero al Estado como consecuencia de la trasgresión cometida.

A su vez estas multas pueden ser:

Fijas: En este caso, frente a la falta cometida el castigo es un importe fijo, sin que exista posibilidad alguna de graduación del mismo.

Graduables: A diferencia de las anteriores, las multas serán graduables cuando la norma fije su cuantía entre un límite máximo y otro mínimo, dejando librado al criterio del juzgador el monto de las mismas

- **Penas no pecuniarias:** Además de la sanción de multa, podemos encontrar en el ordenamiento procedimental tributario otros castigos de naturaleza no pecuniaria entre los cuales se encuentra:

Sanciones corporales: Configuradas por penas primitivas de la libertad como la sanción de arresto.

Sanciones no corporales: Entre las que ubicamos a la clausura del establecimiento local o recinto, y a la suspensión en el uso de matrículas, licencias o inscripciones registrales, que implican una privación temporal del ejercicio de la actividad del agente.

De acuerdo con el tipo de procedimiento pautado por la normativa a efectos de aplicar las sanciones tributarias, podemos distinguir entre castigos:

- **Con sustanciación:** En esta categoría agrupamos a las trasgresiones que requieren para su efectiva aplicación, la realización de un sumario administrativo, en su caso, el agotamiento de las instancias recursivas, respetándose el derecho de defensa del presunto infractor.

- **Automáticos:** En este caso, para la aplicación de la sanción no se requiere, en principio, la sustanciación de procedimiento alguno, violándose de esta manera el debido proceso.

El ilícito Formal

Para precisar cual es la conducta punible por este tipo de infracciones se debe tener principalmente en cuenta que, en la relación jurídico tributaria, la obligación de pagar un impuesto constituye un deber material, mientras que el deber de brindar y de conservar información y documentación así como el de cumplir con determinadas pautas para que el Organismo Recaudador verifique, fiscalice, determine y recaude los tributos son deberes formales, cuya observancia tiene como finalidad el correcto y justo cumplimiento de los deberes materiales.

Por ello, la conducta antijurídica reprimida por el régimen sancionador formal se refiere al incumplimiento de las obligaciones impositivas formales, es decir, aquellas pautas o deberes de acción que rigen el comportamiento del contribuyente frente al Organismo Fiscal.

En cuanto a la definición de obligaciones formales, también denominadas estructurales, García Belsunce ⁷ entiende que: "(...) son todas aquellas que configuran deberes atribuidos a los contribuyentes, responsables o terceros tendientes a la determinación de la obligación tributaria o a la verificación y fiscalización del cumplimiento de ella".

Asimismo, Jarach⁸ sostiene que se denominan deberes formales a "(...) las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aun las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley impongan a los contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de su cometido"

Las infracciones formales constituyen ilícitos de peligro, pues al contrario de lo que sucede con los ilícitos de daño-infracciones

⁷ García Belsunce, Horacio, "Derecho Tributario Penal", Ed. Depalma, pág. 288.

⁸ Jarach, Dino, " Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Ed. Cangallo, pág 430.

materiales- , la acción que los configura es capaz de poner en peligro al bien jurídico tutelado sin llegar a dañarlo. Esto significa que no requieren un resultado posterior para que se las considere configuradas, sino que simplemente basta con la constatación de la acción comisiva u omisiva del sujeto.

Lo expuesto precedentemente no implica, como oportunamente se analizará, que las mismas sean simplemente objetivas y por ende, queden desvinculadas de todo elemento subjetivo(lo cual deriva de la aplicación del principio de la " Personalidad de la Pena", unánimemente consolidado por la jurisprudencia en la materia).

De esta manera, se desprende que el castigo por mal comportamiento estructural no se vincula en forma directa con el resultado fiscal, sino que está relacionado generalmente con la inobservancia de las siguientes pautas:

➤ **Normas de reglamentación dictadas por el Organismo:**

Ejemplos:

- no emitir un comprobante respaldatorio de una operación de venta, de prestación de un servicio.
- extenderlo por un importe inferior, o
- confeccionarlo no cumpliendo los requisitos exigidos por el Fisco
- no presentar una declaración jurada informativa
- presentar una declaración jurada en forma extemporánea, o
- no llevar registración de las operaciones efectuadas.

➤ **Facultades del Fisco para verificar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias:**

Ejemplos:

- no concurrir a una citación realizada por la Administración, o
- no haber dado el alta de inscripción en determinado impuesto cuando corresponda hacerlo, o
- no guardar la documentación por el tiempo exigido legalmente.

➤ **Atribuciones para determinar o fiscalizar el quantum impositivo:**

Ejemplos:

- no contestar un requerimiento realizado por un inspector, o
- contestarlo fuera del plazo para hacerlo, o
- contestarlo en forma incompleta.

En suma, el hecho punible formal tiene que ver con la normativa que regula la actuación de los responsables y su accionar frente a las atribuciones fiscales emanadas de su rol de contralor.

Elemento Subjetivo

Nuestro mas Alto Tribunal ha reconocido en reiterados pronunciamientos, enrolándose en la "Teoría Penalista", que en materia infraccional rige en plenitud el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental según el cual solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Esto implica que es necesario, para tener por configurada la infracción, que la conducta típica haya sido ejecutada con culpa o dolo y, por lo tanto, para que el ilícito tributario formal resulte punible debe ser subjetivamente reprochable al autor por lo menos en forma de culpa.

No obstante, y sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo anterior, en este tipo de infracciones el incumplimiento objetivo del deber formal hace presumir la existencia de culpabilidad por parte del sujeto, incumbiendo a este la carga de la prueba de las posibles causales que excluyan la aplicación de la pena.

Cabe aclarar que dicha exclusión de punibilidad se produce cuando en la conducta objeto de sanción no existió voluntad alguna ya sea a título de culpa o dolo, que pueda ser reprochable al sujeto.

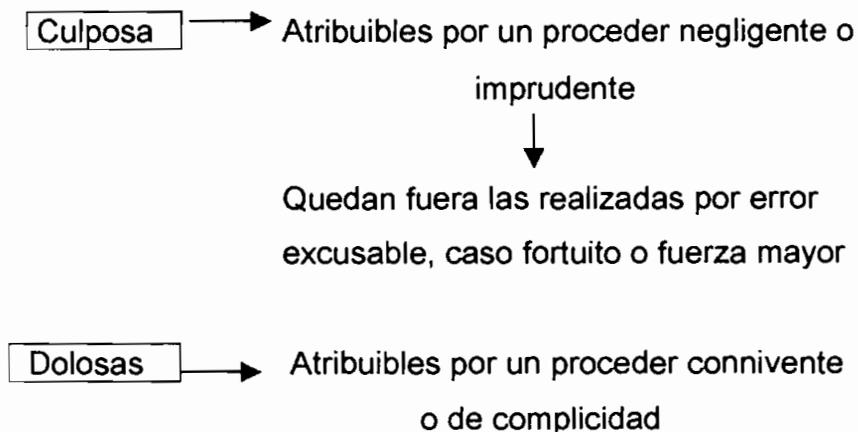
Así, el error excusable elimina la subjetividad típica pues si no ha existido la debida comprensión con respecto al acto ejecutado, y esa falta de comprensión no le es atribuible al presunto infractor, no existirá una voluntad dirigida deliberadamente que califica el dolo como tampoco una actuación descuidada de tipo culposo.

En el mismo sentido, puede suceder que la conducta se haya exteriorizado por parte de un sujeto que comprende que el acto constituye una infracción, pero a causa de un impedimento insuperable no puede llevar a cabo el comportamiento debido. En este caso nos encontramos ante una imposibilidad material –caso fortuito o fuerza mayor- , que también excluye la subjetividad de la infracción.

Estos conceptos vertidos se resumen en el siguiente esquema:

INFRACCIONES FORMALES

Conducta incriminada



El bien jurídico tutelado

Resulta conveniente resaltar la importancia del bien jurídico protegido por la norma penal, ya que la misma radica en otorgar validez y legitimidad a la disposición que establece la sanción, pues esta debe tener siempre una vinculación directa con algún bien jurídico al cual el castigo busca tutelar.

Entonces, si la norma represiva tiene su razón de ser en la protección de un bien jurídico ella no puede alcanzar en su ámbito de prohibición a conductas que no afecten dicho bien. Por lo expuesto, una conducta sólo será penalmente típica cuando afecte el bien jurídico protegido⁹.

En materia de infracciones formales puede deducirse que el sistema sancionatorio busca tutelar en una primera pretensión, el accionar del Organismo recaudador en su rol de verificador y fiscalizador, siendo este en consecuencia el bien jurídico protegido. Sin embargo no debe perderse de vista que, en la última instancia, se está resguardando como patrimonio esencial a la renta fiscal.

Asimismo, con la introducción de la sanción de la clausura al régimen infraccional formal, se ha ampliado el objeto de tutela, ya que a través de la misma se pretende resguardar, además de la renta fiscal, "(...) el marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado"¹⁰.

Sujeto infractor

Las infracciones formales y sus consecuentes sanciones se fundamentan en el poder de policía del Estado, llegándose a reprimir no solo a los contribuyentes y responsables incursos en los ilícitos, sino también, en su caso, a los terceros ajenos a la obligación tributaria, siempre que posean informaciones que puedan resultar de utilidad para

⁹ Zaffaroni, Eugenio Raúl, "Manual de Derecho Penal", Parte General, Ed. Ediar, pág. 473.

¹⁰ 10 CSJN "Mickey SA" 5/11/1991. En la misma, la Corte agregó para desestimar la tacha de la irrazonabilidad de la sanción planteada por el contribuyente que: "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".

la inspección fiscal. La Corte Suprema, en un caso en el cual la Dirección había solicitado al Colegio Público de Abogados información respecto de los profesionales matriculados, corroboró la facultad fiscal de solicitar información a terceros ajenos a la relación tributaria.

Asimismo, nuestro ordenamiento tributario ha incorporado como responsable del castigo formal al consumidor final, pero solo cuando su actitud permita vislumbrar un grado de connivencia con el contribuyente infractor del deber formal.

Penalidades

El sistema punitivo por infracciones a los comportamientos formales, en nuestra estructura procedimental, es complejo y variado, observándose una gran diversidad de tipos sancionatorios, que van desde una multa sin ningún tipo de instrucción sumarial hasta la concurrencia de tres penalidades – multa, clausura y, de corresponder, suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral - ante un solo comportamiento cuestionable.

Ilícitos que dan lugar a las sanciones impuestas por la ley 11683 ante el incumplimiento de deberes formales

Infracciones a deberes formales (Arts 35 inc f, 38,38.1,39,39.1, 40,40.1 y 75 LPT)

1. Falta de presentación de declaraciones juradas y omisión de proporcionar datos previstos para la liquidación del art. 11, último párrafo Ley 11683, dichos datos hacen referencia a los que deben de brindar contribuyentes, responsables o terceros para la liquidación administrativa del gravamen. La sanción a aplicar en este caso es la multa automática (sin requerimiento

previo) de \$200,00 (persona física) y \$400,00 (persona jurídica) – art. 38 LPT-.

3. Falta de presentación de declaración jurada informativa relativa a la incidencia de operaciones de importación y exportación entre partes independientes, en la determinación del impuesto a las Ganancias. La sanción a aplicar es la de multa automática (sin requerimiento previo) de \$1500 a \$9000, según sea el sujeto – art. 38.1 LPT- .
4. Falta de presentación de declaración jurada con detalle de transacciones relativas a operaciones de importación y exportación (excepto entre partes independientes) que inciden en la determinación del impuesto a las Ganancias. La sanción a aplicar es la de multa automática (sin requerimiento previo) de \$10000 a \$20000, según sea el sujeto.
5. Infracciones tales como: Serán sancionadas con multas de \$ 150 a \$ 2.500 las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de 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.

La multa prevista en el primer párrafo del presente apartado se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de \$ 45.000, en el caso de las situaciones que se presentan a continuación:

- a. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3º de la LPT, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo.
- b. 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

c. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.

d. 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 LPT.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, 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 hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

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

(Artículo sustituido por art. 1º, punto X de la Ley N° 25795 B.O. 17/11/2003.)

Será sancionado con multas de \$ 500 a \$ 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 de la LPT 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.

Las multas previstas en este ítem, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la LPT, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, 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 hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

Situación especial: contribuyentes con ingresos anuales iguales o superiores a \$10.000.000, que incumplan el tercero de los requerimientos (de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos), será sancionado con multa de 2 a 10 veces del importe máximo (\$45000). Esta multa se acumula a las ya mencionadas.

6. Incumplimiento a obligaciones tales como:

Serán sancionados con multa de \$ 300 a \$ 30.000 y clausura de 3 a 10 días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de \$ 10, quienes:

- a) No entregaren o 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, si las lleven, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. *(Inciso sustituido por art. 1º, punto XII de la Ley N 25795 B.O. 17/11/2003)*
- c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- d) No se encuentren inscritos como contribuyentes o responsables ante la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando estuvieren obligados a hacerlo.
- 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 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.
- 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. *(Inciso incorporado por art. 1º, punto XIII de la Ley N° 25795 B.O. 17/11/2003.)*

- f) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaran 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. *(Inciso incorporado por art. 1º, punto XIII de la Ley Nº 25795 B.O. 17/11/2003.)*
- 6 Las sanciones indicadas en el apartado precedente, exceptuando a la de clausura, se aplicará a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

La sanción de clausura podrá aplicarse atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición de reincidente del infractor.

Una vez enunciadas las diferentes infracciones que se pueden presentar por incumplimiento de deberes formales, se explicarán cada una de ellas, analizando las posibles sanciones a que dan lugar y las alternativas que tiene un contribuyente, en sede administrativa para responder ante las mismas.

Capítulo I

No presentación de Declaración

Jurada

Capítulo I: No presentación de declaración jurada(primer parte del artículo 38)

La primera de las infracciones formales previstas en la LPT es la *omisión de presentación de declaración jurada*, la cual está plasmada en el artículo 38 de la respectiva ley.

Artículo 38:" Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de \$200 y se elevará a \$400si se tratare 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. Las mismas sanciones se aplicarán cuando se omitieren proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del art. 11.

El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse, a opción de la Administración Federal de Ingresos Públicos, con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el art. 71. 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 15 días posteriores a la notificación mencionada. 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 precedentemente¹¹".

¹¹ Gómez Teresa y Folco Carlos M., "Procedimiento Tributario", Ed. La Ley

Este artículo se puede interpretar de la siguiente manera:

Conducta requerida	Culposa. Negligencia o impericia.
Acción Típica	No presentación de DDJJ
Autoría	Obligado por deuda propia o ajena
Pena	Multa de \$200 personas físicas Y \$400 personas jurídicas.
Bien jurídico tutelado	Administración Tributaria

Se trata de un ilícito formal, porque la violación sancionada es el incumplimiento a un deber formal de colaboración en cabeza del contribuyente y/o responsables de presentar la declaración jurada. Atento a ello, la falta de presentación de la declaración jurada, con o sin saldo de impuesto resultante, generará la aplicación de la multa mencionada.

Es necesario resaltar que existen dos tipos de declaraciones juradas: las determinativas y las informativas.

Mediante las primeras se exterioriza la obligación tributaria, lo que puede derivar en la revelación de impuesto determinado, saldo a favor o quebranto computable; mientras que en las segundas se manifiesta al Fisco sobre la situación de determinados contribuyentes, responsables o terceros, o bien sobre ciertos elementos vinculados al contribuyente (por ejemplo, entre otros: la existencia de comprobantes, su última numeración, el estado de los registros, la composición de los órganos de administración, la identificación de los poseedores de participaciones empresarias, etc.).

Dado el carácter culposo de la norma, es necesario para su configuración la presencia de la negligencia o impericia en el accionar del sujeto. Es decir que para configurar la infracción no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el infractor, es menester la concurrencia del elemento subjetivo, pues el principio fundamental establece que solo puede ser reprimido quien sea culpable,

es decir, aquél a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Ello es así, pues las infracciones y sanciones tributarias les son aplicables las disposiciones del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario.

El castigo incorporado para este tipo de infracción es la denominada multa automática, que fue incorporada al régimen sancionatorio tributario por la Ley 23314¹², sustituyendo la conducta omisiva tipificada por la no presentación de declaración jurada determinativa de impuestos, prevista hasta ese momento en el segundo párrafo del artículo 45 de la LPT. Vigente a esa fecha.

Al respecto, el fundamento de esta incorporación al ordenamiento procedimental tributario ha sido la pretensión de castigar a quienes no presten colaboración con la Administración Fiscal y entorpezcan su labor.

A esta sanción aplicable se la ha denominado multa "automática" pues para su determinación, en principio, el Organismo fiscal no requiere la sustanciación de un procedimiento administrativo- sumario. Sin embargo, a opción de la Administración Federal de Ingresos Públicos, puede enviar una notificación con los requisitos del artículo 70 LPT, en el cual consten claramente el acto u omisión que se atribuye y la sanción.

La automaticidad de la configuración de la sanción no obsta a que el contribuyente ejercite su defensa demostrando la falta de elemento subjetivo culposo configurado por la presencia de la negligencia o impericia. Por ejemplo, huelgas del organismo recaudador, falta de soporte en papel o magnético, día declarado inhábil, etc.)

Las sanciones pecuniarias pueden ser fijas o graduables. Estas últimas generalmente se prevén en la normativa entre un monto mínimo y máximo, de manera tal que el Organismo de aplicación de la sanción las regula dependiendo de diversos factores; entre ellos, la categoría del contribuyente, la actitud frente a una inspección, etc.

¹² Sancionada el 17 de abril de 1986 y publicada en el Boletín Oficial el 8 de mayo de 1986.

En el caso de la multa automática se trata de un importe fijo , determinado por la normativa legal, cuyo monto depende de la calidad subjetiva del contribuyente.

Si bien algunos autores sostienen que al crearse dos categorías para la estipulación de los montos se quebrara, " bajo tal circunstancia el principio de igualdad", dado que se trata de la misma infracción, el más Alto Tribunal entiende que esto no ocurre, ya que al no discriminar dentro de cada categoría de contribuyentes, se estaría respetando el citado principio.

Reducción de la sanción

Reducción legal de la sanción:

La propia normativa legal busca la automaticidad del régimen en cuestión al disponer, en el segundo párrafo del artículo 38, dos beneficios para el contribuyente infractor cuando este acepte la pretensión fiscal, es decir, abone la sanción y regularice el deber formal de incumplido que dio origen a la misma. Las ventajas que consagra la normativa son:

- Reducción de pleno derecho del 50% de los montos de la sanción.
- No consideración de la infracción como un antecedente en su contra.

Este beneficio se produce si el contribuyente cometiere una nueva infracción, del mismo tenor o de otra especie, ya que en la graduación de la nueva sanción no se merituaría como antecedente la multa automática aceptada.

La rebaja legal de la multa y la no registración del hecho en el prontuario fiscal del contribuyente, se encuentra previsto en la normativa, siempre y cuando el mismo cumpla las siguientes pautas:

- Se allane al castigo fiscal, es decir abone la sanción pecuniaria.

Debe tenerse presente que el hecho de pagar la multa tiene como consecuencia para el contribuyente el desistimiento de toda acción de reclamo posterior, por aplicación del principio rector: "multa pagada, cosa juzgada"

- Que el responsable regularice la situación que originó la sanción en cuestión.

En esta situación pueden considerarse diversas alternativas:

- a- Que el contribuyente presentó la declaración jurada determinativa en forma extemporánea (ejemplo: la fecha de vencimiento 16/02/2004, fecha de presentación 21/02/2004, a los efectos de la regularización no es necesario ningún tipo de instrumentación ya que, como es obvio, la declaración jurada ya ha sido presentada.
- b- Si el contribuyente no hubiese cumplido con la presentación de la declaración jurada deberá hacerlo para tener derecho a los beneficios indicados en este punto.

Es importante destacar que lo que debe de cumplirse es el deber formal; por lo tanto se regulariza el incumplimiento con la mera presentación de la declaración jurada, sin importar que se pague o no el impuesto determinado o que el mismo se haya calculado en forma correcta.

Las pautas mencionadas anteriormente deben cumplirse dentro de los 15 días hábiles administrativos contados a partir de las siguientes instancias:

- a- Aceptación del castigo fiscal: Notificación de la intimación por parte del Organismo recaudador.
- b- Regularización de la situación fiscal: Si bien la normativa contempla en este punto dos instancias (vencimiento de la declaración y notificación de la sanción), a los efectos prácticos podría tomarse como instancia única a la última que se produce en el tiempo.

Sistema especial de reducción de la sanción:

La idea de calificar a este sistema de reducción como de carácter especial radica en que el mismo se haya definido por una norma administrativa que se aparta de lo establecido en el propio texto legal.

En el apartado anterior se analizó el beneficio de la reducción de la sanción previsto en la ley, siempre que el responsable cumpla determinadas circunstancias, reducción ésta que solo opera hasta la mitad de los montos previstos en ella.

Ahora bien, el sistema a analizar en este apartado es el establecido en la Instrucción General 11/97, que propone importes de sanciones sensiblemente inferiores a los pautados por la ley; y dado que la Ley 25795, que reformó a la Ley 11683, elevó los montos de las multas, se prevé que ésta Instrucción debe ser motivo de actualización a la brevedad.

Un aspecto sobresaliente del régimen de dicha Instrucción, es la necesidad que el mismo plantea para el Fisco de poseer acabada información de las infracciones cometidas por los contribuyentes.. Dicho de otro modo, debe crearse un prontuario tributario para cada responsable ya que para la graduación de la multa se tomará en cuenta los hechos punibles de la misma naturaleza realizados con anterioridad.

a- Requisitos para acceder al régimen:

El método plantea para el acceso a los beneficios de disminución de multas, que los infractores cumplan en forma concomitante con los siguientes requisitos:

- Regularicen su situación mediante el cumplimiento de la presentación omitida, en el lapso comprendido entre el primer día posterior al vencimiento general y el día anterior a la notificación de la infracción.
- No haya cometido el mismo hecho punible dentro del término de 2 años de haberse regularizado a través del presente sistema una infracción anterior.
- Simultáneamente, renuncien expresamente a discutir en el ámbito administrativo y judicial la pretensión punitiva fiscal, abonando la multa conforme a la graduación consignada en la tabla correspondiente.

a-1) Primer requisito : Presentación de declaración jurada:

En relación con el primer requisito enunciado, es importante destacar que los responsables que reciban la notificación de la infracción, sin haber presentado la declaración jurada, pierden la posibilidad de beneficiarse con el régimen analizado.

Por lo tanto, si al recibir el infractor la comunicación del castigo no ha presentado la declaración jurada en cuestión, pierde la posibilidad de rebaja de la pena en el régimen bajo estudio.

Sin embargo todavía procede, dentro de los 15 días hábiles administrativos del comunicado, la reducción de la multa a la mitad como establece el régimen legal.

a-2) Segundo requisito: Contumacia:

El sistema de rebaja de sanciones analizado exige, para poder ser utilizado, no haber regularizado en los 2 años anteriores una infracción del mismo tipo bajo el presente régimen, sin importar si durante ese período se cometió o no el hecho punible.

Por lo tanto, quienes utilicen por primera vez este método de reducción están liberados de analizar lo que aconteció en los últimos 2 años.

Lo que busca el sistema a través de este requisito es evitar que el contribuyente utilice la ventaja de la disminución de la pena por un tiempo determinado (2 años), castigando de ésta manera, y durante ese lapso, su obstinación en el error (contumacia).

No obstante, mientras dure el período de veda en el empleo del método de rebajas de castigos, el infractor sigue teniendo la posibilidad de utilización del beneficio de reducción legal al 50% de la multa.

a-3) Tercer requisito: Pago y renuncia simultánea:

La disposición administrativa incurre en redundancia al exigir que el infractor, para tener derecho a la disminución de la sanción, deba pagar la multa y simultáneamente renunciar a discutir, tanto en el ámbito

administrativo como en el judicial, toda pretensión sobre el concepto punitivo fiscal.

El argumento de esta disposición se basa en que, al ingresar la multa el contribuyente pierde toda posibilidad de reclamo o acción posterior sobre ella, habida cuenta que el mandato imperativo propuesto por nuestro ordenamiento procesal tributario es que las multas pagadas, no originadas como consecuencia de un procedimiento determinativo de impuestos, revisten el carácter de cosa juzgada.

Por lo tanto, el acontecimiento de pagar una multa por infracciones formales provoca indefectiblemente el desistimiento de toda acción posterior sobre ella.

Tabla de multas reducidas:

El importe de las multas reducidas se esboza en una tabla de doble entrada considerando por un lado la condición subjetiva y por otro lado el número de infracciones susceptibles de ser regularizadas, siendo dicha tabla la que se detalla:

Sujetos \ N° de infracción	1ª	2ª	3ª
Personas físicas			
Empresas unipersonales pertenecientes A personas físicas del país	\$20	\$50	\$100
Sociedades, asociaciones y demás entidades	\$40	\$100	\$200

Procedimiento aplicable

El castigo que estamos analizando no requiere para su aplicación, en principio la sustanciación de un procedimiento sumarial, bastándole a la

Administración, por expresa disposición normativa, la simple notificación al supuesto infractor.

Dicha notificación se realiza a través de una nota simple al contribuyente que, por tratarse de un acto administrativo, debe cumplir con determinados requisitos, entre los que cobra importancia el de la finalidad, la cual debe ser clara y precisa.

Por lo tanto, en estos casos, el Fisco procede a intimar al supuesto infractor en los siguientes términos¹³: " No existiendo constancia de que el contribuyente ha dado cumplimiento al deber de presentar la DDJJ por los períodos detallados se le notifica que:

(...)Intímese a cada uno de los referidos responsables para que dentro del plazo de 15 días regularice su situación mediante la presentación e ingreso (en su caso) del importe resultante con más los intereses resarcitorios que corresponda.

Asimismo se le hace saber que por la infracción cometida le corresponde la sanción de multa del primer párrafo del artículo 38 de la LPT.

No obstante, se pone en su conocimiento que si dentro de los 15 días de la notificación de la presente intimación pagaren voluntariamente y presentaren la DDJJ omitida, el importe de la multa se reducirá de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo citado.

Se advierte el incumplimiento de la presentación como la exhibición requerida da lugar a la iniciación del pertinente sumario (...)"

Ahora bien, en el caso que el infractor, ante la comunicación de la sanción citada, acate las intenciones fiscales abonando la multa y presentando la declaración jurada, se produce la automaticidad del castigo, ya que el Organismo de aplicación no se vio obligado a acudir finalmente a la sustanciación de sumario alguno.

Por el contrario, cuando el contribuyente recibe la notificación y no cumple la sanción, ya sea porque el objetivo deseado fuera discutir la misma (para ello debe presentar la declaración jurada) o bien dilatar la

¹³ Según modelo del formulario de intimación utilizado por la Dirección.

cuestión (cuando ni siquiera la presente), el régimen sancionatorio abordado pierde su automaticidad.

En este último caso, para aplicar la multa, el Organismo recaudador deberá realizar la correspondiente actuación sumarial.

Definidos en que caso se realiza el procedimiento sumarial para aplicar el castigo, corresponde ahora analizar cual es el punto de partida del mismo.

Al respecto el Organismo Fiscal cuenta con dos caminos:

a-Si la acción es comunicada por la Dirección mediante sistemas de cómputos pero cumpliendo, además de los requisitos que le fueran propios, los de impresión del nombre y cargo del juez administrativo, la notificación sirve como cabeza para la actuación administrativa sumarial. Ello se desprende de las siguientes disposiciones:

Artículo 38: "(...) El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse, a opción de la Administración Federal de Ingresos Públicos con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71(...)"

Artículo 12: "(...) expedidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos mediante sistemas de computación, constituirán título suficiente a los efectos de la intimación de pago de los mismo si contiene además de los requisitos y enunciaciones que les fueran propios, la sola impresión del nombre y cargo del juez administrativo. Esto será igualmente válido tratándose de la multa y procedimiento del artículo 38."

b- Si el Organismo notifica la sanción a través de un simple aviso sin las formalidades indicadas más arriba, el procedimiento para aplicar el castigo comenzará a través de una instrucción posterior, dictada por resolución del juez administrativo, donde conste el acto u omisión que se le atribuye al responsable.

La referencia legislativa de esta forma de comenzar el proceso sancionatorio se encuentra plasmada en el artículo 70 de la LPT:

Artículo 70 : "(...) También serán objeto de sumario las infracciones del art. 38 en la oportunidad y forma que allí se establecen"

En la práctica el Organismo recaudador, pese a notificar la sanción conforme a lo previsto en el punto a), emite nuevamente una resolución administrativa por la que se aclara que, no habiéndose cumplido con el pago de la multa a término, se inicia el sumario para la aplicación de la infracción, concediéndole al responsable un plazo de 15 días hábiles administrativos para que formule el correspondiente descargo.

Ahora bien, ya sea que el procedimiento se inicie por notificación de la sanción o por instrucción sumarial, el presunto infractor debe, dentro de los 15 días hábiles administrativos practicar el descargo correspondiente, siendo los argumentos más comunes para ellos los siguientes:

- Ampararse en el último párrafo del artículo 49, en virtud del cual el juez administrativo podrá eximir de sanción al contribuyente por entender que la infracción no reviste gravedad.”(...) En los supuestos de los artículos 38, agregado a su continuación, 39, agregado a su continuación, 40 y agregado a su continuación, el Juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad(...”
- Si el contribuyente cumplió con la obligación formal de presentación de declaración jurada antes de la notificación de la sanción, debería hacer valer este hecho como atenuante en la graduación de la misma.

Una vez iniciado el proceso sumarial, el Fisco tendrá que resolver aplicar o no la sanción.

Si la resolución del juez administrativo se inclina por la aplicación de la misma, el contribuyente tiene las siguientes alternativas:

- Consentir la resolución y pagar la multa, adquiriendo el incumplimiento formal el carácter de antecedente en su contra, hecho que incidirá ante la eventual existencia de infracciones futuras. Además se produce la pérdida del beneficio de la reducción del multa que solo se logra en la

- primer instancia, es decir, dentro de los 15 días hábiles administrativos previsto legalmente para la interposición del descargo.
- Consentir la resolución pero no pagar la sanción, en cuyo caso, pasados los 15 días hábiles administrativos, este queda firme y además, tal como lo enuncia el artículo 79 de la LPT, pasa en autoridad de cosa juzgada no pudiendo el contribuyente volver sobre la cuestión.
- Promover solo el recurso de reconsideración, previsto en el artículo 76 inciso a) de la LPT.

Eximición de sanción

La norma analizada desecha la aplicación mecánica de multas, aunque se trate de infracciones formales, debiendo merituar el juez administrativo el comportamiento del contribuyente en relación con la peligrosidad del hecho infraccional. En este sentido la propia LPT dispone, en el último párrafo del artículo 49, la posibilidad de eximición de sanción cuando, a juicio del juez administrativo, la conducta del responsable no revista gravedad.

Sin embargo debe señalarse que el término "gravedad" utilizado por la ley, carece de la deseada precisión. Más aún, tratándose de un régimen sancionatorio que previene la conducta de personas, resulta útil referir la interpretación que sobre este concepto realiza Dino Jarach¹⁴ al entender que " la gravedad a que se alude no puede ser otra que de la conducta del infractor, puesto que la materialidad de los hechos, por su misma definición, no representa gravedad ".

En concreto, resulta aconsejable que los contribuyentes requieran un expreso pronunciamiento del juez administrativo sobre la importancia del ilícito de que se trate, con lo que se asegura el cumplimiento del principio

¹⁴ Jarach, Dino, " Curso Superior de Derecho Tributario", Ed. Cima, pág. 343.

cautelar que consagra la ley al requerir la debida calificación de los hechos en función del bien jurídico protegido, cual es la facultad de fiscalización y la recaudación, que compete a la Administración Tributaria.

Debe recalcar que la exigencia legal antepone la merituación de la sanción a la aplicación automática de la misma, al disponer la eximición de la pena cuando a juicio del juez administrativo la infracción no reviste gravedad.

Queda sobreentendido que para obtener la eximición de la sanción, los contribuyentes deben plantear su discusión, perdiendo consecuentemente la posibilidad de toda rebaja o reducción a la mitad de la pena.

Si bien la oportunidad de esbozar la disputa es facultativa del contribuyente, no cabe duda que resulta óptimo hacerlo a través de la presentación de un descargo dentro de los 15 días hábiles administrativos de la notificación de la instrucción del sumario.

Duplicación de sanciones

La multa analizada en este apartado será acumulable, en caso de corresponder, con la multa por violación al cumplimiento de los deberes formales, normada en el artículo 39.

La acumulación debería operar únicamente en aquellos casos en que una declaración jurada no fuera presentada ni al vencimiento general, ni dentro del plazo de requerimiento.

Alternativas a seguir por el contribuyente para su defensa

A partir del análisis realizado a este tipo de infracción, donde se detallaron sus caracteres y la forma en que procede, restaría analizar que elementos o caminos tiene al alcance el contribuyente para realizar su defensa en la sede administrativa, sin pasar a instancia judicial.

El contribuyente tiene diferentes alternativas:

- Partiendo del supuesto de que el contribuyente no ha presentado la declaración jurada en término (configurándose de esta manera la infracción), tiene como primera alternativa prevista en el ordenamiento legal, la reducción de la multa al 50% si la misma es abonada dentro del plazo de 15 días desde la notificación, lo cual implica que deberá cumplir con el requisito formal de presentar la declaración jurada, y a su vez con el beneficio que no constituye un antecedente en su contra.
- Puede obtener el beneficio de la reducción especial de la sanción prevista por la Instrucción 11/97, en la medida en que presente la declaración jurada entre la fecha general de vencimiento y el día anterior al de notificación, no haya cometido infracción de naturaleza similar en el plazo de 2 años de haberse regularizado a través del presente régimen, y además que abone la multa conforme a la graduación, renunciando expresamente a discutir en el ámbito administrativo. Mediante esta alternativa los montos de multa a los que puede acceder el infractor son menores(según la graduación) a los del régimen de reducción legal.
- Si el pago de la multa es después de los 15 días de notificado, deberá abonarla en forma completa, registrándose el antecedente punitivo.
- Si recibida la notificación el infractor no cumple la infracción, ya sea que busca la eximición del artículo 49 o discutir la misma en sede administrativa , el Organismo recaudador deberá realizar el procedimiento sumario para poder aplicar la multa. Aquí el contribuyente debe hacer su descargo en el plazo de 15 días desde que ha sido notificado del proceso, caso contrario, se tipifica la infracción del artículo 39 por no contestar la notificación.

- Una vez iniciado el proceso, el Fisco tendrá que resolver aplicar o no la sanción.

Si la resolución del juez administrativo se inclina por la aplicación de la misma, el contribuyente tiene las siguientes alternativas:

1. Consentir la resolución y pagar la multa, adquiriendo el incumplimiento formal el carácter de antecedente en su contra.
2. Consentir la resolución pero no pagar la sanción, en cuyo caso, pasados los 15 días hábiles administrativos, ésta queda firme y además, tal como lo enuncia el artículo 79 de la LPT, pasa en autoridad de cosa juzgada no pudiendo el contribuyente volver sobre la cuestión.
3. Promover solo el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 inciso a) de la LPT. El recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación no procede, porque no se llega al monto mínimo de sanción para acceder a él que es de \$2500.

Recurso de reconsideración

Deberá interponerse dentro de los 15 días de notificado de la resolución del juez administrativo, se interpone ante el mismo órgano que interpone la medida, es resuelto por el superior jerárquico dentro de la AFIP. Las formalidades que deben de cumplirse son mínimas: debe ser confeccionado por escrito y firmado por la persona legitimada para interponer el recurso.

Es factible ofrecer pruebas en oportunidad de recurrir la resolución fiscal, aún cuando las mismas no hubiesen sido aportadas u ofrecidas al presentar el descargo pertinente. De ofrecerse éstas pruebas, se

garantiza al recurrente un plazo de 30 días hábiles administrativos para su producción, contados a partir del acto administrativo que admitiere las mismas.

En el caso que el recurso sea presentado fuera de término, deberá ser considerado por las Afip como una denuncia de ilegitimidad. Esto quiere decir que si un recurso se presenta el día 17 la Administración no solo debe recibirlo sino que debe resolverlo. Esto es un recurso formalmente improcedente, al que no obstante debe dársele algún trámite en atención a las razones que la fundamentan y que son: el derecho constitucional de peticionar ante las autoridades, y el interés del Estado de velar por la vigencia del derecho objetivo y la efectiva preservación de los derechos de los habitantes.

Sin embargo resulta lógico que la denuncia de ilegitimidad no tenga para el contribuyente el mismo efecto que el recurso presentado a tiempo, ya que si no, no tendría sentido que el legislador hubiera normado un procedimiento recursivo con plazos. La diferencia primordial es que el acto administrativo que resuelve la denuncia de ilegitimidad no podrá ser recurrido posteriormente ante el Poder Judicial.

No existe posibilidad legal de obtener una prórroga del plazo legal en el cual debe interponerse el recurso, pero si es posible lograr una suspensión de dicho plazo mediante una solicitud de vista de las actuaciones. Esta posibilidad de tomar conocimiento del expediente administrativo se encuentra íntimamente ligada a uno de los principios básicos del derecho administrativo, como es el de debido proceso adjetivo.

La vista de las actuaciones, la cual está prevista en el artículo 76 del DRLPAN, puede ser pedida en forma oral o escrita. Pero para lograr una efectiva suspensión de los plazos es menester que el pedido se realice por escrito, solicitando en el mismo que la Administración fije una fecha para tomar vista del expediente. De esta manera desde la fecha en que se presentó el pedido de vista y hasta la notificación del acto

administrativo que confiere la misma, el plazo para recurrir queda suspendido.

La presentación del recurso de reconsideración tiene efecto suspensivo, es decir que se suspende el cumplimiento de la resolución atacada y no modifica el monto controvertido al no calcularse intereses resarcitorios.

Resolución del recurso presentado:

El órgano llamado a dictar resolución debe de resolver dentro de los 20 días de interpuesto el recurso, y a su vez, deberá notificarlo. Se considerará silencio por parte del Organismo pertinente si no emite resolución dentro de ese plazo de 20 días.

Es decir, que si el juez administrativo no se expidiera en el plazo mencionado, existe una denegatoria ficta, que si bien impide a la Afip iniciar la ejecución fiscal del monto en cuestión, habilita al contribuyente a interponer la demanda judicial pertinente. De esta manera la ley protege al contribuyente buscando que la demora por parte de la administración no merme su posibilidad de acudir a una instancia ulterior, a efectos de ejercer cabalmente su derecho de defensa.

Es importante recordar que si dentro de los 15 días de la resolución que determinó la multa no se interpone el recurso, las resoluciones tendrán efecto de cosa juzgada no pudiéndose discutir por otra vía.

Al final del proceso una vez que el juez administrativo resuelve el recurso de reconsideración interpuesto, y lo notifica al contribuyente, se abren para el mismo las siguientes opciones:

- Allanarse a la pretensión fiscal, cerrándose en tal caso la posibilidad de repetir el importe ingresado.
- Seguir discutiendo en sede judicial.

En conclusión, la alternativa a seguir por parte del contribuyente será la que sea más conveniente en función de la situación en que el mismo

se encuentra, de su intención de discutir o no, en función de los montos involucrados, etc. En cada caso deberá hacerse un análisis de cada alternativa que se pudiera escoger, optando por alguna en función de las necesidades particulares.

Capítulo II

Omisión de presentación de
DDJJ informativa
sobre operaciones internacionales

Capítulo II: Omisión de presentación de declaración jurada informativa (segunda parte artículo 38)

Esta infracción prevista en el artículo 38 del ordenamiento legal, fue incorporado por la reforma de la Ley 25795 del 2004.

El artículo menciona lo siguiente:

(...)”Cuando existiere la obligación de presentar declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de las operaciones de importación y exportación entre partes independientes, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de \$ 1.500, la que se elevará a \$ 9.000 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.

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 Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de \$ 10.000, la que se elevará a \$ 20.000 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.

La aplicación de estas multas, se regirá por el procedimiento previsto en los artículos 70 y siguientes.”

Este artículo prevé dos hipótesis delictuales. La primera para sujetos obligados a presentar declaración jurada de precios de transferencias entre partes independientes. La segunda hipótesis se trata de partes vinculadas. En ninguno de los dos supuestos es necesario un requerimiento previo por parte de la AFIP.

La sanción prevista en este artículo se puede esquematizar de la siguiente manera:

Conducta requerida: Culposa: Negligencia o impericia

Acción típica: No presentación de declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivadas de precios de transferencia.

Autor de la infracción: Sujeto obligado a presentar la DDJJ.

La multa se clasifica en:

- a- Pena de multa entre partes independientes: Empresas con sujetos locales \$1500. Empresas con sujetos del exterior \$9000.
- b- Pena de multa entre partes no independientes: Empresas con sujetos locales \$10000. Empresas con sujetos del exterior \$20000.

Bien jurídico tutelado: Administración tributaria

El fundamento de la incorporación de este artículo con la reforma de la Ley 25795, radica en que los sujetos que intervienen en el mercado internacional merecen un "seguimiento fiscal" especial, por la importancia económica de las operaciones que realizan.

Doctrinarios como Teresa Gómez y Carlos María Folco¹⁵ sostienen que "la pretensión de punir con una multa el supuesto de falta de presentación de declaraciones juradas informativas de precios de transferencias entre partes independiente, con más el agravante de la pena cuando las misma sean efectuadas entre sujetos vinculados, resulta excesivo."

¹⁵ Gómez Teresa, Folco Carlos María, "Procedimiento Tributario", Editorial La Ley, pág.214

Además, consideran que este artículo no respeta el principio de proporcionalidad de la pena, es decir, que la sanción no solo no tiene proporción con la gravedad que reviste el incumplimiento sino que son desproporcionados con la conducta que se quiere sancionar; y que, a su vez, las nuevas hipótesis delictuales incorporadas por la Ley 25795 no tienen en cuenta, jamás, los costos operativos internos que se generan en cada una de las empresas que deben satisfacer las solicitudes de información.

Procedimiento para aplicar la sanción:

La aplicación de estas multas, se regirá por los procedimientos del artículo 70 y siguientes, quiere decir, que es necesario la sustanciación del sumario tal como se explicó en el capítulo anterior.

En este procedimiento que comienza con la notificación al presunto infractor, el mismo tiene 15 días hábiles administrativos para practicar el descargo correspondiente, utilizando los mismos argumentos que los indicados para la infracción del capítulo anterior.

Alternativas a seguir por el contribuyente para su defensa:

Las alternativas que tiene el contribuyente son similares a las enunciadas para la infracción del artículo 38. Es decir, que puede interponer el recurso de reconsideración con las condiciones ya establecidas, e incluso se agrega la posibilidad de discutir ante el Tribunal Fiscal de la Nación, siempre y cuando la graduación de la sanción llegue a la suma de \$2500 que es límite mínimo requerido para ingresar al mismo. Este procedimiento será detallado en el capítulo siguiente.

El artículo en cuestión no trata ninguna posibilidad de reducción legal de la multa.

La alternativa es escoger en éste caso, dependerá de la intención del contribuyente y de los montos de la sanción, teniendo siempre presente que ambas alternativas (TFN y recurso de reconsideración), son mutuamente excluyentes, lo que quiere decir que elegido uno de ellos, el otro queda excluido perdiendo la posibilidad de acudir al mismo

Capítulo III

Violación al cumplimiento de deberes formales

Capítulo III: Violación al cumplimiento de deberes formales
(artículo 39)

La primer parte del artículo 39 prevé lo siguiente:

Artículo 39:” Serán sancionadas con multas de \$ 150 a \$ 2.500 las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de 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.

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 menor allí previsto y hasta un máximo de \$ 45.000:

1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3º 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.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la presente ley.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, 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 hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

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

La conducta prevista es en esta norma se puede sintetizar de la siguiente manera:

Conducta requerida: Culposa

Acción Típica 1º párrafo: Violaciones a la ley 11683, a las leyes tributarias, y a los D.R. Dictados por el P.E., normas obligatorias que establezcan deberes formales.

Autoría: Obligado por deuda propia o ajena

Pena: Multa de \$150 a \$2500

Bien jurídico tutelado: Administración tributaria

Acción Típica 2º párrafo:

1. Incumplimiento a las normas referidas a domicilio fiscal.
2. Resistencia pasiva a la fiscalización por incumplimiento reiterado a los requerimientos, que no deberán ser excesivos o desmesurados respecto a la forma e información exigida.
3. Omisión de proporcionar datos -a requerimiento- de operaciones internacionales.

El artículo 39 determina dos conductas reprochables. La primera plasmada en el primer párrafo que se denomina ***infracción formal genérica***, comprensiva de cualquier comportamiento contrario al ordenamiento en general. La segunda, plasmada en su segundo párrafo,

se denomina ***infracción formal agravada***, aplicable ante determinados incumplimientos taxativamente nombrados en el artículo en cuestión.

Mientras que la conducta infraccional genérica no se encuentra definida en el texto de la LPT, en el comportamiento agravado, además de encontrarse tipificado el hecho punible en la normativa, el monto del castigo es sensiblemente superior al anterior.

Infracción Formal Genérica

Las conductas reprochables a que hacen referencia el presente apartado, no se encuentran definidas en la ley de procedimiento tributario. Dichas conductas consideran como infracción a los comportamientos contrarios a las disposiciones de:

- La propia ley de procedimiento tributario.
- Las demás leyes tributarias.
- Los decretos reglamentarios suscriptos por el Poder Ejecutivo.
- Las normas de cumplimiento obligatorio (disposiciones de carácter general enunciadas en el Boletín Oficial) emanadas de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En definitiva, se sancionan todas las acciones y omisiones del contribuyente que tengan que ver con el cumplimiento de los deberes formales exigidos por el Fisco tendientes a determinar la obligación tributaria , a verificar y a fiscalizar la observancia que de ella hagan los responsables.

Estas conductas disvaliosas generalmente importan la desobediencia a las normativas en todas sus jerarquías, pudiendo citar como ejemplo de ellas:

- No contestar un requerimiento o responderlo fuera de término.
- No concurrir a una citación del Fisco.
- No informar al Fisco en calidad de tercero.

- Resistir en forma pasiva a las obligaciones exigidas durante una inspección, etc.

Ley Penal en blanco

Doctrinariamente se esbozan dudas sobre la validez constitucional de permitir, vía delegación legal, que el Poder Ejecutivo tipifique las conductas punibles a través del dictado de disposiciones emanadas de órganos de la Administración.

La incertidumbre se plantea al analizar si se cumple con la exigencia constitucional por la cual los hechos punibles y las sanciones aplicables deben hallarse precisadas por mandato legal en sentido estricto con anterioridad a la configuración del ilícito (artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional).

En este sentido, Villegas¹⁶ sostiene que nos encontramos ante una ley en blanco en sentido impropio, puesto que en la figura del artículo 39 no está en blanco la figura delictiva, sino el contenido de las obligaciones que la Administración puede establecer por la delegación. Por el contrario, las normas penales en blanco en sentido propio al no señalar el hacer u omitir que conduce a la pena, delegando su aplicación en el Poder Ejecutivo, que en definitiva es quien crea la infracción y la sanción, violan el principio de legalidad.

Queda claro que los comportamientos disvaliosos en las infracciones que estamos analizando están definidos por una norma penal en blanco, pero lo que resta tipificar no es la conducta delictiva sino las responsabilidades formales que el Organismo puede exigir en virtud de la delegación legal. Sobre este particular, esboza Jarach¹⁷ que "(...) este tipo penal constituye una ley penal en blanco por cuanto los preceptos cuya violación configura la infracción pueden ser dictados por otras leyes, reglamentos y –aun- actos administrativos".

¹⁶ Villegas, Héctor B., "Régimen Penal Tributario Argentino", Ed. Depalma, 2ª Edición 1998.

¹⁷ Jarach Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Ed. Cangallo, 1983. Pág 412.

¹⁸ IG (DGI) 8/92, 04/08/1992, Errepar, Procedimiento Fiscal.

Lo que importa entonces, es que las normas de menor jerarquía que complementan las leyes penales en blanco respeten la relación que el legislador ha establecido entre la conducta castigable y la sanción impuesta, no excediendo el marco referencial penal delineado por la ley sustancial.

En consecuencia, nuestro más Alto Tribunal, en el Fallo "Legumbres SA y otros"(1989), fue concluyente al sentenciar que "Es inadmisibles que el poder que tiene la facultad de legislar delegue en el Ejecutivo la facultad de establecer sanciones penales por vía de reglamentación de leyes dictadas por aquél, lo cual debe distinguirse de los supuestos que las conductas punibles solo se hallan genéricamente determinadas en la ley, y ésta remite, para su especificación, a otra instancia legislativa o administrativa".

Subjetividad de la sanción

La naturaleza formal de las infracciones tipificadas en el artículo 39 hace que, en principio, la multa sea aplicable por la sola existencia de la trasgresión ; pese a lo cual, como el juez debe elegir entre un máximo y un mínimo de multa, necesariamente tiene que valorar la conducta del infractor para la justa graduación de la sanción.

Es el contribuyente el que debe de demostrar que no existió intención y, por sobre todas las cosas, de aportar la prueba del hecho ajeno que lo aleja de la culpa propia del imputado.

Pena pecuniaria aplicable a esta infracción

A diferencia de la multa automática, en la que la ley impone un monto fijo dependiendo de la calidad que revista el contribuyente, aquí la sanción consiste en una multa general en relación de las diversas categorías de contribuyentes, pero graduable entre un monto máximo y un importe mínimo, de acuerdo con la gravedad de la infracción cometida.

Graduación de la multa:

Al establecer la normativa montos mínimos y máximos, fue clara la intención del legislador que en este tipo de sanción sea el juzgador quien deba valorar la conducta del infractor según la gravedad del ilícito cometido.

Tal evaluación deberá ser realizada dentro del contexto instrumental que tiene la falta contravencional que estamos analizando.

Lo ideal hubiese sido que cada juez administrativo, con libertad de criterio, pueda apreciar la conducta disvaliosa en cada caso y avalorar la pena en consecuencia. Lamentablemente, el Organismo administrador pautó la graduación de la sanción impartiendo instrucciones que precisan consideraciones objetivas de los contribuyente, alejándose de la materialidad de la infracción en sí misma.

En la actualidad las bases para cuantificar la graduación de la pena, dependiendo de la calidad de los contribuyentes, surgen de lo estipulado por la Instrucción General 4/97¹⁸:

Responsables en general:En Principio:

- Para las personas físicas → 30% del monto máximo
- Para las sociedades de personas
y entidades en gal. → 40% del monto máximo
- Para sociedades por acciones → 50% del monto máximo

Cuando existan causas atenuantes:

- Para las personas físicas → 15% del monto máximo
- Para las sociedades de personas
y entidades en gal. → 20% del monto máximo
- Para sociedades por acciones → 25% del monto máximo

Cuando se den pautas agravantes:

- | | | |
|----------------------------------------------------------|--------|----------------------|
| -Para las personas físicas | —————> | 45% del monto máximo |
| -Para las sociedades de personas
y entidades en gral. | —————> | 60% del monto máximo |
| -Para sociedades por acciones | —————> | 75% del monto máximo |

Parámetros atenuantes:

A los efectos de la valoración de las multas son los contribuyentes los que deben aportar, en el sumario respectivo, los elementos que determinan la posibilidad de atemperar la pena. Entre tales elementos se destacan los siguientes:

- Buena actitud frente a la verificación demostrando colaboración y predisposición para ayudar a los inspectores en su tarea.
- Conducta irreprochables respecto de los deberes formales y obligaciones de pagar anteriores.
- Trivialidad en la trasgresión efectuada.
- No ser reincidente en la comisión de infracciones estructurales, etc.

Parámetros agravantes:

En contraposición a los parámetros atenuantes, en este caso es el Organismo recaudador el encargado de esgrimir los hechos detonantes del incremento del castigo, siendo los más importantes los que se enumeran continuación:

- Desobediencia frente a la verificación y falta de colaboración en la labor de fiscalización.
- Antecedente de deficiente cumplimiento de deberes formales y obligaciones de pago.
- Gravedad de los hechos que tipifican el comportamiento infraccional.
- Que la contravención merezca ser calificada como de peligrosidad fiscal, etc.

Graduación al mínimo legal:

La ley 24756 introdujo al texto de la ley de procedimiento tributario una novedosa norma (actual artículo 50) referida a la reducción de sanciones.

En primer lugar debe señalarse que esta posibilidad de reducción de la pena es de aplicación exclusiva para las infracciones estudiadas en este punto (artículo 39 LPT), y para los hechos reprimidos con multa, clausura y, de corresponder, inhabilitación (artículo 40 del texto legal citado).

Además, merece destacarse que este beneficio solo puede ser aprovechado por el responsable infractor por única vez, por cada una de las figuras citadas. Esto obliga al sujeto pasible de sanción a merituar la oportunidad de su utilización.

El derecho a obtener el beneficio de la reducción debe ser manifestado por el responsable en la primer oportunidad de defensa, siendo, en este caso, el momento de contestar la apertura sumarial.

A cambio de la disminución de la sanción a su menor pretensión punitiva, la normativa exige que el infractor reconozca la materialidad de la infracción cometida, desvirtuándose con esta demanda normativa el principio esencial de que el castigo por violación de los deberes formales tiene en miras corregir conductas disvaliosas.

Lo que debió proclamar la disposición legal como contrapartida a la reducción de gran parte del castigo, es que el contribuyente regularice la situación que dio lugar a la infracción, pues el reconocimiento de la contravención solo parece tener como aspiración el desistimiento de una acción o reclamo posterior, lo cual carece de sentido habida cuenta que este efecto también se consigue cuando el infractor abona la multa reducida.

Sistema especial de reducción de multas:

Al igual que en el caso de la multa automática, para las infracciones que estamos analizando se aplica también el sistema especial de

reducción del castigo, previsto por la Instrucción 11/97 del Organismo administrativo.

La idea del régimen en este tópico es fomentar que los contribuyentes desistan de discutir la sanción, otorgándoles un gran beneficio a través de la disminución ostensible de las multas.

El método dispone que gozan de las ventajas de rebajas de las multas aquellos infractores que cumplen en forma concomitante con los siguientes requisitos:

1. Que corrijan su situación mediante la regularización de la falta cometida, antes de la comunicación de apertura del sumario.
2. Que no hayan cometido la infracción dentro del término de dos años de haberse regularizado en el presente sistema una contravención de la misma especie.
3. Que simultáneamente renuncien expresamente a discutir en el ámbito administrativo y judicial la pretensión punitiva fiscal y paguen la multa correspondiente conforme a la graduación consignada en el régimen en análisis.

Tabla de multas reducidas:

El monto de las multas rebajadas se ilustra en la siguiente tabla de dos entradas que tiene en cuenta, por un lado, la condición subjetiva y, por el otro, el número de infracciones susceptibles de ser regularizadas:

Sujetos \ N° de infracción	1°	2°	3°
Personas físicas	\$40	\$60	\$80
Sociedades de personas y entidades en general.	\$50	\$75	\$100
Sociedades por acciones	\$60	\$90	\$120

Eximición de la sanción

En aquellas situaciones donde la trasgresión al deber formal sean tan insignificantes que no llegue a obstaculizar el accionar verificador de la Dirección sobre las formas y contenidos de la obligación tributaria, ni poner en peligro la actitud fiscalizadora de la repartición, existen posibilidades para el contribuyente de lograr la eximición de la pena.

El beneficio de exoneración el castigo no opera de pleno derecho, sino que es discrecional del juez administrativo actuante,

El discernimiento que debe seguirse para la absolución de la penalidad pasa por el análisis objetivo de la irregularidad cometida sin entrar a considerar cuestiones subjetivas en el accionar del responsable.

Procedimiento aplicable para establecer la sanción

La sanción aplicable a la infracción analizada en el presente apartado es la multa con sustanciación, denominada así, debido a que para su aplicación el Organismo recaudador debe realizar un procedimiento regulado en la propia ley.

A diferencia de la multa automática, donde simplemente la dirección general necesita notificar la configuración del acto infraccional para fijar la sanción, aquí requiere imperiosamente sustanciar una actuación que responde al procedimiento específico detallado en la normativa.

Las actuaciones de los inspectores u otros funcionarios de la Afip constituyen los antecedentes administrativos que permiten conformar el criterio fiscal, en el cambio de aplicación de la sanción por infracciones estructurales el acta de comprobación constituye el precedente sobre el que se apoyará en definitiva la instrucción del sumario.

El acta de comprobación es la acción administrativa mediante al cual el Organismo recaudador constata la contravención realizada por el contribuyente.

Se trata de un escrito donde se transcriben tanto las expresiones del Fisco a través de las manifestaciones de los inspectores o verificadores, como las del contribuyente.

Es importante destacar que no en todas las circunstancias de faltas formales el Fisco necesita constatar la irregularidad, pues en aquellos casos donde el Organismo cuenta con el registro de la contravención, a los efectos de aplicar el castigo, el procedimiento se inicia directamente con el proceso sumarial.

Se encuentran en esta situación, entre otras, la inobservancia de presentación de una declaración jurada informativa a su vencimiento, la falta de comparecencia del contribuyente a una citación y el incumplimiento de un requerimiento.

Debe notarse que en todos los casos mencionados en el párrafo precedente la Dirección tiene conocimiento y puede probar la infracción, no ocurriendo lo mismo en otras circunstancias donde la Administración debe, en primer término, constatar el hecho que se pretende castigar. Son ejemplos de ellos: No llevar libros fiscales cuando la normativa lo exija o registrar las operaciones en forma incorrecta, o emitir un facturar no incluyendo todos los requisitos previstos por resoluciones de Afip.

Vemos entonces que cuando la falta se comete el ámbito de desenvolvimiento del contribuyente, el Fisco debe constatarla para poder probar su existencia. Esta necesidad de la comprobación y su exteriorización a través de un acta otorgan al contribuyente la posibilidad de defensa antes de la apertura del proceso sumarial. Es decir, que el infractor puede regularizar su situación y comunicar tal situación a la Dirección antes que éste inicie el procedimiento en cuestión.

Proceso sumarial

En el proceso sumarial propiamente dicho, la actuación del Organismo tendiente a fijar la sanción puede dividirse en dos etapas: la primera

donde se instruye el sumario y la segunda , o fase resolutive, en la cual culmina el procedimiento con la consecuente aplicación de la sanción o sobreseimiento del contribuyente.

Desde el punto de vista del contribuyente o responsable, éste tiene reservado en esta instancia administrativa un momento para presentar su descargo y aportar las pruebas necesarias para ejercer su derecho de defensa.

Instrucción del sumario:

La instrucción del sumario es un acto de alcance particular, que tiene como objetivo poner en conocimiento del contribuyente la intención del Organismo de aplicarle una sanción.

El requisito primordial que debe contener la instrucción del sumario es su instrumentación a través de una resolución emanada del juez administrativo.

Existen además otros elementos esenciales cuya inobservancia torna ineficaz o nula la instrucción de sumario, ellos son:

- Notificación en forma fehaciente. Entendiéndose por tal la realizada por cualquiera de los medios establecidos en el artículo 100 de la LPT.
- Constancia precisa y clara del acto u omisión que se le atribuye al presunto infractor.
- Establecimiento del encuadre normativo donde se tipifica la conducta que se le imputa. Sobre el particular entiende Gordillo¹⁹ que " en cada caso será indispensable explicar claramente cuales son los hechos que se consideran probados, cual es la prueba que se invoca, que valoración reciben, que relación existe entre tales hechos y los que el acto dispone, que normas concretas son las que se aplican y porque se las aplican(...)"

¹⁹ Gordillo, Agustín, "Tratado de Derecho Administrativo", Tomo 3 "El Acto Administrativo", Ed. Macchi, 1991, Pág X-9

- Otorgamiento de un plazo de 15 días hábiles administrativos para que el contribuyente o responsable formule su descargo, y en su caso, ofrezca las pruebas.

Descargo y pruebas del administrado: .

Esta es la instancia reservada para el contribuyente, en el cual adquieren capital importancia los siguientes tópicos:

a- Oportunidad para la presentación de la contestación de la instrucción del sumario y el ofrecimiento de la prueba.

b- Plazo para efectuar la presentación.

c- Forma de realizar el descargo y el ofrecimiento de pruebas.

d- Normas referidas a la producción de pruebas.

a- Oportunidad:

El plazo para realizar el descargo y ofrecer las pruebas es de 15 días administrativos contados desde la notificación del sumario. Cabe aclarar que este no es el único momento que tiene el contribuyente para presentar el descargo y ofrecer las pruebas que demuestren su inocencia , habida cuenta que lo podrá hacer en oportunidad de presentar el recurso de reconsideración.

b- Plazo para efectuar la presentación

El plazo de 15 días se comienza a contar a partir de las cero horas del día siguiente a aquel en que se hubiera recibido la instrucción.

En cuanto al momento de finalización del plazo para la presentación del descargo, si bien la normativa establece 15 días, la propia Dirección, por aplicación supletoria de la normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (artículo 124), estableció la posibilidad de presentar la contestación el sumario dentro de las 2 primeras horas del día hábil siguiente a aquél en que expirara el plazo estipulado por ley.

Una situación que merece destacarse es que siempre que los términos no hubieran expirado, el contribuyente tiene la posibilidad de

completar el descargo. Por lo tanto, si un contribuyente contesta la instrucción de sumario el cuarto día hábil posterior a la notificación de la misma, puede ampliar su defensa a través de la presentación de un escrito complementario dentro del plazo legal de 15 días contados siempre desde la comunicación.

El plazo de 15 días para presentar el descargo puede, de acuerdo con el texto de la LPT, "ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez", con lo cual la posibilidad de otorgar la prórroga es una facultad discrecional de la Dirección y según se ha resuelto, la prórroga no necesariamente deberá ser de 15 días, sino que podrá ser otorgada en un plazo menor.

Este plazo de 15 días surge de la Nota Externa N° 5/1998, en la cual quedó establecido que: "Habida cuenta de las dudas suscitadas con relación a los alcances del segundo párrafo del artículo 71 de la ley 11683, se hace saber que con respecto a los sumarios por incumplimiento de los deberes formales previstos en el artículo 39 de la citada ley, el plazo que corresponde otorgar al presunto infractor para efectuar su descargo y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho, será en todos los casos de 15 días".

En el caso que además del descargo se ofreciere prueba, el juez administrativo dispondrá la producción de la misma fijando a tal efecto un plazo máximo e 30 días hábiles administrativos, prorrogables por igual término por única vez.

El juez administrativo ordenará la producción de todas las pruebas ofrecidas por el contribuyente, salvo que las mismas a su discreción puedan ser consideradas improcedentes, superfluas o meramente dilatorias, debiendo en este último supuesto fundamentarse el acto por el cual el juez administrativo deniega la producción de la prueba.

Si en el citado plazo de 30 días hábiles administrativos se hubiere realizado la producción de la prueba, se manifestara la imposibilidad de producirla o concluyere el tiempo legal para su producción sin que ésta se

halla llevado a cabo, el juez administrativo se encontrará en condiciones de dictar resolución sobre la sanción.

c- Formalidades del descargo:

La contestación de la instrucción del sumario y en su caso, el ofrecimiento de pruebas no requieren formalidades complejas, ni pago de tasas de actuación administrativa, ni patrocinio técnico contable o asistencia letrada.

Ello es así por aplicación del principio del informalismo a favor del administrado.

Sin embargo, es importante tener en cuenta como medida práctica al presentar cualquier escrito, el cumplimiento de los siguientes requisitos:²⁰

- Los escritos deberán ser redactados a máquina o manuscrito en tinta, en forma legible y en idioma nacional.
- Deberá identificarse el expediente o actuación al que corresponda y llevar en su parte superior un resumen del peticorio.
- Identificación del contribuyente y domicilio del mismo.
- Acreditación de personería por parte del firmante del descargo.
- Relación de los hechos, y si lo considera pertinente, la norma en que el interesado funda su derecho.
- La petición concreta en términos claros y precisos.
- Ofrecimiento de toda prueba de la que ha de valerse.
- Los escritos deben llevar la firma del interesado o su representante legal o apoderado.

En caso de omisiones en lo requisitos precedentes, es aplicable el principio de informalismo a favor del administrado, debiendo la Administración intimar su subsanación por un plazo de 10 días hábiles administrativos bajo apercibimiento de tenerlo por no presentado.

²⁰ Conforme artículos 15 y 16 del DRLPAN

d- Normas para el ofrecimiento y producción de la pruebas:

Las pruebas pueden ser ofrecidas por el contribuyente, juntamente con la presentación del descargo, o dispuestas por el juez administrativo, en cualquier instante del proceso, cuando éste las considere necesarias para establecer la real situación de los hechos.

Adicionalmente, debe aclararse que no se admitirán pruebas sobre hechos que no hayan sido invocados por el contribuyente en su escrito de contestación de la instrucción del sumario, así como tampoco las que fueran improcedentes, triviales o que persigan simplemente un fin dilatorio.

Las pruebas propuestas por el contribuyente pueden ser de diversas clases, destacándose entre ellas, las siguientes:

- Documental: Comprende a toda documentación que permita respaldar las aseveraciones realizadas por el contribuyente como ser registros contables, documentación respaldatoria de las transacciones realizadas, etc.

- Informativa: Incluye toda aquella información que respecto a la situación en conflicto o al presunto infractor pueda brindar cualquier tercero.

- Pericial: La peritación es una declaración de ciencia en la cual un sujeto técnicamente idóneo (perito) es llamado a informar acerca de las consecuencias que, objetivamente, de acuerdo a su saber y experiencia, deben extraerse de los hechos sometidos a su análisis. El ofrecimiento de prueba pericial es potestad del contribuyente.

- Testimonial: Es la suministrada mediante declaraciones emitidas por personas físicas, distintas de los interesados, acerca de los que saben respecto de un hecho de cualquier naturaleza.

Luego de contestada la instrucción del sumario el juez administrativo dispondrá la producción de la prueba ofrecida por el contribuyente y, adicionalmente, aquella que considere necesaria para la resolución del hecho en conflicto, en un plazo de 30 días hábiles administrativos.

Etapa resolutive:

Luego de contestada la instrucción del sumario o vencido el plazo para realizar la contestación, el juez administrativo deberá dictar resolución determinando sobre la procedencia o no de la sanción.

La fundamentación de la resolución mencionada deberá tener en cuenta todos los argumentos que el contribuyente hubiera esgrimido en su descargo como así también los resultados de la producción de la prueba, si es que la misma hubiera tenido lugar.

En el caso concreto de la aplicación de la sanción, el expediente sancionatorio está en condiciones de ser resuelto en los siguientes casos:

- Si el contribuyente presenta el descargo, y ofrece la prueba: una vez producida la misma o vencido el plazo para su producción.
- Si el contribuyente presenta su defensa y no ofrece la prueba: una vez vencido el plazo para su presentación.
- Si el contribuyente no presenta su descargo: una vez vencido el plazo para su presentación.

En el supuesto de que el juez no dicte resolución dentro de los 90 días hábiles administrativos, se habilita al contribuyente a requerir pronto despacho, quedando obligado el juez administrativo a despachar el acto resolutive sancionatorio dentro de los 30 días hábiles administrativos siguientes.

Si a pesar de ello el juez no dictara resolución, el procedimiento caduca sin que ello implique la pérdida de valor de las actuaciones administrativas realizadas hasta ese momento. La caducidad del procedimiento implica que el Organismo recaudador podrá volver a iniciar, por única vez, otro proceso de aplicación de castigo, siempre que cuente con la autorización del Director General y que haya comunicado tal circunstancia a la Administración Federal de Ingresos Públicos dentro de los 30 días hábiles administrativos, informando las razones que llevaron a la caducidad del proceso.

Durante el nuevo proceso de fijación de multas se pueden utilizar todas las actuaciones administrativas que se hubieran realizado en el sumario anterior.

Alternativa que tiene el contribuyente para su defensa

La alternativa que tiene el contribuyente, además de la reducción de la multa mediante la graduación de la misma por medio de mecanismos especiales, es discutir la sanción impuesta mediante la presentación del recurso de reconsideración el cual ha sido explicado anteriormente.

No es procedente el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación ya que el monto máximo de la sanción impuesta en esta infracción no alcanza al mínimo establecido para acceder al mismo.

Infracción Formal Agravada

La segunda parte del artículo 39 ha sido modificada por la ley 25795.

Anteriormente, la infracción formal agravada surgía como consecuencia del incumplimiento de regímenes generales de información de terceros dispuestos por la Administración.

Actualmente, la reforma introducida por la citada ley, establece que la infracción formal agravada procede ante cuatro situaciones, a saber:

- Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3º de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo.
- 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.

- La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.

- La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

En materia de domicilio, el artículo 3º de la LPT, fija las normas para establecer el domicilio fiscal de los sujetos pasivos de la obligación. Por tal motivo, el texto legal establece el domicilio fiscal de los contribuyentes en el lugar del efectivo desarrollo de sus actividades económicas, a fin de facilitar al ente recaudador el desarrollo de sus funciones de fiscalización, otorgándole para tal fin alcance notificativo.

La inobservancia a las disposiciones incluidas en el artículo 3º en materia de domicilio dará lugar a la sanción nombrada anteriormente.

La nueva multa agravada establecida para la "resistencia a la fiscalización" revela la clara intención de doblegar a los contribuyentes o responsables ante intentos tendientes a entorpecer y obstruir el proceso de fiscalización mediante demoras injustificadas u ocultamientos de información, con vistas a la importancia que sin duda tiene el ejercicio del contralor por parte de la Administración tributaria.

La norma sanciona "el incumplimiento reiterado". De lo cual se desprende que:

- Debe existir un requerimiento de la Afip con fecha de cumplimiento no menor a 10 días, acorde a lo establecido por el artículo 1º, inciso e), apartado 4º de la ley 19549.

- Verificado el incumplimiento, la Administración debe reiterar el requerimiento.

- Se verifica el incumplimiento contumaz por parte del obligado.

Es decir que no se trata simplemente de un incumplimiento aislado a la obligación de contestar los informes solicitados – el cual sería sancionado de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 39 de la ley -, sino que se contempla la persistencia en esa falta de cumplimiento lo que agravaría la sanción tornándola pasible de sanción mayor.

Con respecto a lo enunciado en los dos últimos puntos de este apartado, se observa que el artículo 38 bis, mostró la línea de pensamiento del legislador en materia de operatoria internacional cuando previó una multa, por incumplimiento de presentar declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de operaciones de importación y exportación.

Este artículo mantiene la misma línea, enunciando dos hipótesis sancionatorias:

- Omisión de proporcionar datos para el control de las operaciones internacionales.
- Falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

No hace falta explicar que el fenómeno denominado globalización ha traído como consecuencias que muchas operaciones se realicen directamente en el exterior. Para ello, también contribuyó el hecho de que existen normas de libre mercado que permiten el giro de divisas. A todo lo cual se agregan las posibilidades de operaciones realizadas por internet.

Todo ello está fuera del alcance normal del Fisco. Es claro, que si el mismo detecta que le falta documentación para efectuar el control, el contribuyente puede ser pasible de multa. Es importante advertir que lo sancionado en este caso no es la entrega defectuosa o parcial, sino directamente la omisión de entrega de la documentación. Este es un aspecto importante pues muchas veces el contribuyente solo tiene una parte de la documentación, o lo que tiene, a criterio del Fisco no le alcanza para justificar su operatoria.

Un ejemplo de ello se da cuando se piden avales por préstamos realizados desde el exterior y el sujeto no los posee, tiene todo el resto de la documentación pero le falta eso. En este último caso no debería quedar alcanzado por la sanción prevista en la norma.

Con respecto al segundo de los incisos, está dirigido a sancionar a las empresas que operan con los denominados precios de transferencias. Tiene por objetivo aplicarlas no solo por la mera falta de presentación de

declaraciones tributarias en lo relativo a precios de transferencias, sino, además, sancionar a quien no posea la documentación de respaldo de tales operaciones.

La sanción específica está prevista en el artículo agregado a continuación del artículo 38. Sin embargo, el artículo 39 establece un tipo infraccional adicional, respecto del cual se prevé la sanción por falta de conservación de los comprobantes que den respaldo a esas operaciones.

Al respecto, los doctrinarios Bertazza y Díaz Ortiz²¹, sostienen que, en el primer caso, debería resultar punible el contribuyente que se encontrare bajo fiscalización y no cualquier tercero. En la segunda hipótesis debería aclararse que la falta de conservación de comprobantes debe ser una conducta contumaz y no un simple extravío u omisión.

La multa aplicable a las contravenciones indicadas en el presente apartado, es notoriamente superior al castigo por infracciones estructurales generales, por lo tanto, estamos en presencia de una sanción de naturaleza agravada. Esta se vincula con el castigo y su dimensión, y no con la contravención en sí misma, puesto que es la pena lo que caracteriza a la infracción, y no ésta a la sanción.

Instrumentación de la sanción

Respecto de la instrumentación de la penalidad debe cumplirse los mismos pasos que los establecidos en el caso de infracciones estructurales de signo genérico. De esta manera debe aplicarse la punición a través de un procedimiento sumarial, que cuente con las mismas formalidades que el analizado para las multas por contravenciones generales.

²¹ Bertazza M. Humberto y Díaz Ortiz José A., "Proyecto de reformas a la ley de procedimiento fiscal", Práctica y actualidad tributaria, N° 443, Julio 2003 T° IX

Penal pecuniaria aplicable a esta infracción

La sanción prevista para la contravención de identidad agravada es una multa que, a los efectos de su aplicación el juez administrativo debe merituar entre dos montos, según pautas de valoración dispuesta por el Organismo Administrativo en la Instrucción General 4/97.

En este caso, la pauta general sería igual que la explicada para la infracción formal genérica, si existen causas atenuantes se aplicaría una reducción del 50% de la pauta general, si existieren pautas agravantes incrementaría en un 50% de la pauta general.

Reducción o eximición de la penalidad

Cuando se analizaron las infracciones formales de signo genérico se contemplaron distintas posibilidades de reducción o eximición de multas , siendo las mismas:

- Disminución al mínimo legal por única vez.
- Eximición por trivialidad en la comisión de la falta.
- Rebajas ocasional de multas otorgada por disposición administrativa.

En materia de contravenciones de índole agravado no se dan todas las oportunidades de disminución o liberación de la condena.

En primer lugar, el régimen especial de rebaja de sanciones por aplicación de la Instrucción 11/97, no se aplica en esta cuestión, ya que la disminución de multas prevista por el Organismo administrativo se aparta de las premisas legales al establecer sanciones inferiores a los montos previstos en la propia normativa procedimental.

En segundo lugar, el artículo 49 de la LPT contempla, para aquellos supuestos en que el juez administrativo considere que la contravención realizada no reviste gravedad, puede disminuirse la sanción, o más aún, no ser aplicada. Pero en este caso particular del segundo párrafo del artículo 39, no resulta aplicable, ya que la propia normativa, al disponer de una multa notoriamente superior para la inobservancia de lo dispuesto en el artículo en cuestión, le da a esta trasgresión la naturaleza de trascendental no siendo posible entonces la aplicación del último párrafo

del artículo 49, porque para ello se necesita que la infracción cometida no revista gravedad.

Sin embargo, otra parte de la doctrina sostiene que si podría aplicarse el principio de insignificancia o bagatela, ya que así lo determina la propia normativa cuando dice: "(...) la multa ha aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción".

Podríamos decir entonces, que se establece en dicho párrafo final de la norma, la obligación para el juez administrativo de merituar la gravedad de la infracción a fin de aplicar la sanción.

Los Tribunales han efectuado periódicas aplicaciones de este principio de la insignificancia o bagatela en materia de infracciones formales.

En la frase que determina que se debe tener en cuenta la condición del contribuyente, se está haciendo referencia a la subjetividad en materia penal tributaria más que a una idea de una pena mayor para quien pueda pagar una multa mayor.

En tercer lugar, la posibilidad de graduar la sanción por única vez al mínimo legal, conforme lo prescribe el artículo 50 de la LPT, resulta aplicable a faltas formales de índole agravada. Para poder obtener el beneficio mencionado, los infractores deben de cumplir con los siguientes requisitos:

- Utilizar esta posibilidad en la primera defensa, en la instrumentación del sumario.
- Reconocimiento de la existencia de la infracción sin necesidad de corregirla.
- Ser utilizado solo por única vez, por contribuyente.

Sujetos inimputables

Acorde a lo previsto en el artículo 54 de la ley 11683, no están alcanzados por esta multa las sucesiones indivisas, el cónyuge cuyos réditos propios persiga 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.

Acumulación de sanciones

En el caso de multa formal genérica y multa formal agravada, se aplica, tal como lo establece el apartado del artículo 39, la acumulación de sanciones con las del artículo 38, lo que implica que la falta de presentación de declaración jurada a su vencimiento, puede ser pasible de la multa tanto del artículo 38 como la del artículo 39 de la LPT.

En tal sentido Villegas²² afirma que la acumulación debe condicionarse al caso en que, notificado el contribuyente persiste en la omisión, de manera tal que se produce un concurso real que justifica el amontonamiento de sanciones; por el contrario, el sólo vencimiento del plazo general no puede originar la acumulación de multas, pues existiría en la hipótesis una inadmisibles duplicación de sanciones. Existe concurso real de delitos cuando concurren varios hechos independientes tratándose de fijar una pena única que abarque la represión de todos ellos. En el caso analizado, los hechos independientes se manifiestan por la no presentación de la declaración jurada en término y por el incumplimiento del requerimiento o intimación.

Consecuentemente existe una relación entre la acumulación prevista en el artículo 39 y lo que establece el artículo 38:” En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada deberá substanciarse el sumario, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente”. Es sabido que, esta sanción procede ante una u otra situación, y en el caso de la segunda se pueden dar dos alternativas, ellas son que el contribuyente hubiera pagado la multa o no.

²² Villegas Héctor B. Y otros, , “Procedimiento Fiscal (Ley 11683 y complementarias)”, Ed. Tesis, 1987, pág. 407.

Si la propia normativa define que el Organismo debe continuar con el proceso sumarial aún cuando el contribuyente hubiese abonado la multa automática, está demostrando que es este el caso donde es factible la acumulación de sanciones porque esa actuación administrativa es el camino que desemboca con la sanción del artículo 39, puesto que la otra multa ya se abonó.

Lo que el legislador pretendió con esta normativa es resguardar a la Administración de la actitud disvaliosa que significa cubrir con el pago de una multa automática la resistencia a la presentación de la declaración jurada, comportamiento este que puede resultar muchas veces beneficioso, especialmente para los contribuyentes de gran capacidad contributiva.

Lo que la norma busca no es la acumulación de sanciones, sino otorgarle al Fisco un elemento de presión adicional para que el contribuyente cumpla con un deber formal esencial en el proceso de determinación de la obligación tributaria dado que el contribuyente, aún después de pagar la multa automática, mantiene la conducta antijurídica que tipifica el hecho punible.

Alternativas del contribuyente para su defensa

Las alternativas que tiene el contribuyente son : la interposición del recurso de reconsideración explicado anteriormente, y , el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, que si es procedente en esta situación ya que la multa podría llegar al mínimo establecido para acceder a él.

Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación

Como aclaración preliminar al tratamiento del recurso de apelación, es importante tener presente que el Tribunal Fiscal es un órgano autárquico jurisdiccional que depende del Poder Ejecutivo, lo cual implica que toda causa que se tramita ante dicho tribunal no se encuentra en la órbita del Poder Judicial.

Los casos en los que el Tribunal Fiscal resulta competente se encuentran enumerados en el artículo 159 de la LPT; el mismo hace referencia a la cuestión que estamos analizando cuando establece que :

“ se puede acceder contra resoluciones fiscales que apliquen multas”.

Un aspecto relevante es que, además de las consideraciones vertidas la materia objeto del litigio que permite el acceso al tribunal, y a diferencia de lo que sucede con el recurso de reconsideración, éste presenta también limitaciones a su competencia en virtud del monto cuestionado, conforme lo autoriza el artículo 159 de la LPT, pudiéndose acceder en materia de imposición de multas cuando la cifra en cuestión sea superior a \$2500.

Un fenómeno importante que se presenta en el procedimiento ante el Tribunal es el denominado “ bilateralidad”. El mismo implica que dentro del proceso las partes intervinientes (Administración y administrado) son iguales y tienen derecho a ser escuchadas por el tribunal. Es por eso que el proceso se lleva a cabo mediante interposición de demanda, traslado para que la otra parte conteste y ofrezca las pruebas y excepciones pertinentes. Esto asegura el principio constitucional de tutela judicial efectiva y el debido proceso objetivo.

Patrocinio letrado:

Por tratarse de un órgano jurisdiccional administrativo, no se requiere patrocinio alguno para apelar ante el mismo, por lo cual el contribuyente por sí mismo podrá realizar las presentaciones y demás tramitaciones necesarias para llevar a delante la causa.

Ahora bien, si el contribuyente deseara contar con la asistencia de un patrocinante, la propia LPT prevé en su artículo 161 quienes pueden actuar en tal carácter hallándose habilitados los siguientes sujetos:

- Persona autorizadas para actuar en causas judiciales, que expresado en otros términos comprende a los procuradores, escribanos y abogados.
- Doctores en ciencias económicas, inscriptos en la matrícula respectiva.

- Contadores públicos, inscriptos en la matrícula respectiva.

Interposición del recurso:

El recurso de apelación debe presentarse por escrito, dentro del plazo de 15 días hábiles de notificada la resolución que se recurre.

Las formalidades que debe reunir el mismo se encuentran plasmadas en el artículo 19 del Reglamento del TFN, algunos de ellos son:

- Naturaleza del recurso.
- Período o períodos fiscales cuestionados.
- Datos del contribuyente.
- Exposición clara y sucinta de los hechos, individualizando la resolución administrativa que se cuestiona.
- Pruebas ofrecidas.
- El petitorio en términos concretos, etc.

Al presentarse el recurso de apelación por multas deberá acompañarse por el formulario oficial del TFN, llenado a máquina por quintuplicado. De las cinco copias, tres de ellas quedan en poder del TFN y las dos restantes firmadas y asignando el número de causa, son devueltas al contribuyente, el cual deberá:

- Quedarse con una copia como constancia de la presentación realizada.
- Remitir la otra a la Afip, junto con una nota por la que se comunica al Organismo la apelación realizada ante el TFN, siendo sancionado el incumplimiento de esta obligación con una multa formal genérica del artículo 39 de la LPT.

Tasa de actuación:

Toda actuación ante el Tribunal se ve sujeta al pago de una tasa que asciende al 2% del monto cuestionado o reclamado, calculado hasta la fecha de interposición del recurso.

La norma general establece que el 50% de esta tasa deberá ser abonada con anterioridad a la interposición del recurso, debiendo

acompañar el escrito de interposición con el comprobante de pago correspondiente, mientras que el 50% restante deberá ingresarse dentro de los 5 días de notificada la sentencia del Tribunal.

Pero en materia de apelaciones de multas, si bien las mismas no se encuentran eximidas del pago de la tasa, poseen un régimen especial que consiste en no ingresar monto alguno al momento de interponer el recurso, debiendo ser abonada el total de la misma recién cuando exista sentencia del TFN. Esta tasa deberá ser soportada por quien sea condenado en costas.

Sentencia del Tribunal Fiscal:

Si el Tribunal dictara sentencia confirmando la sanción de multa impuesta por la Administración, el contribuyente tiene dos caminos:

- Presentar recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, lo cual corresponde a la esfera judicial no siendo el objetivo de este trabajo ahondar en este tema.
- No interponer recurso alguno, con lo cual la sentencia pasará en autoridad de cosa juzgada material, debiendo el contribuyente cumplir con la sanción dentro de los 15 días hábiles administrativos de haber quedado en firme, pues si no lo hace queda abierta la posibilidad para la Administración de llevar a delante el juicio de Ejecución Fiscal.

La responsabilidad del consumidor final

El artículo 13 de la ley 24765 incorpora a la LPT una obligación formal que involucra a los consumidores finales de bienes y de servicios, o a quienes las leyes tributarias otorguen similar tratamiento, cuyo incumplimiento genera la sanción prevista en el artículo 10 de la citada ley.

Dicho artículo remite, a los fines de graduación de la multa al primer párrafo del artículo 39 del ordenamiento legal. De esta manera se apunta

a los consumidores finales como sujetos pasibles del régimen sancionatorio.

En el debate parlamentario que dio lugar a la reforma de la ley 25765, el Poder Ejecutivo Nacional define su motivación de incorporar esta norma, al señalar que dicha obligación se justifica por la necesidad de que los habitantes de la Nación colaboren para la recaudación de los impuestos, responsabilizando a todos los sujetos que activa y pasivamente, participan el hecho de la no facturación.

Como se desprende del artículo 10 de la LPT, la obligación del consumidor final comprende no solo la exigencia de la factura o documentos equivalentes que documenten sus operaciones, sino también la de conservarlos en su poder y exhibirlos al personal fiscalizador de la Afip que pudiese requerirlos en el momento de celebrarse la operación o al salir del establecimiento donde se hubiera celebrado la transacción, so pena de aplicar la sanción prevista en el primer párrafo del artículo 39.

Establece el texto legal que la actitud del consumidor deberá revelar connivencia o complacencia con el obligado a emitir o entregar la factura o comprobante. Esta infracción se configurará en la medida que el monto de la operación concertada supere lo \$10.

La palabra connivencia significa "confabulación", es decir. La preparación o maquinación dolosa de algo, para obtener con ello un resultado ilícito. Esto presupone aceptar sin reparos algo que se sabe es incorrecto; es decir, tener conocimiento de que la falta de emisión de factura o comprobante está encubriendo una venta marginal.

Como bien señala García Vizcaíno²³, en este supuesto "(...) el dolo radicaría en confabularse con quien está obligado a entregar la factura, o complacerlo, de modo que la omisión en la entrega de la factura traiga aparejada una ventaja económica (reducción del precio) para el consumidor final".

²³ García Vizcaíno, Catalina, "Derecho Tributario", Tomo II Depalma, pág. 381, 1997

Es claro entonces, que para su configuración no basta la simple omisión de exigir la entrega de facturas, sino que se requiere confabulación, acuerdo entre el vendedor y el adquirente para tolerar la infracción a las normas de facturación.

Adicionalmente, la norma legal requiere la manifestación de otro elemento objetivo para la procedencia del castigo, como es la aplicación de la sanción prevista en el artículo 40 de la LPT (sanción de multa y clausura) al comerciante que hubiera incumplido con el deber de emitir o entregar factura.

Sanción aplicable:

La inobservancia del deber formal aludido, es sancionado con una multa en los términos del primer párrafo del artículo 39, reduciéndose en este caso al mínimo de \$20.

En consecuencia la Dirección podrá graduar la sanción que pretenda aplicar, teniendo en cuenta el monto mínimo de \$20 y el máximo de \$2500.

Proceso para la aplicación de la sanción:

La sanción analizada requiere la sustanciación, pues al tratarse de una conducta reprimida con la multa del artículo 39, la Dirección deberá poner en marcha para su aplicación el procedimiento sumarial regulado por la normativa.

Esta sanción requiere en primer lugar de su constatación por parte del Organismo recaudador. Para ello los inspectores actuantes, requieren en todos los casos, confeccionar una acta de comprobación, a cuyos fines se requerirá al consumidor final que acredite su identidad y manifieste su domicilio. También deberá dejarse constancia del carácter de consumidor final del infractor, del monto de la operación y de todas las circunstancias relativas a la infracción.

Alternativa del consumidor final para discutir la resolución condenatoria:

Una vez dictada la resolución condenatoria, el consumidor final puede interponer un recurso de reconsideración, con todas los caracteres que debe reunir el mismo, los cuales han sido detallados precedentemente.

Cabe recordar que el contribuyente tiene otra alternativas para discutir la sanción, pero dado el objetivo del trabajo, solamente son detallados aquellos recursos que se pueden interponer en sede administrativa, donde no se necesita el patrocinio letrado.

No aceptado el recurso de reconsideración, puede seguir discutiendo pero en otras instancias.

Capítulo IV

Incumplimiento de información
ante requerimientos de la
Administración

Capítulo IV: Incumplimiento de información (segunda parte del artículo 39)

Esta infracción ha sido incorporada al ordenamiento normativo con la reforma de la ley 25795. Este artículo establece que:

“Será sancionado con multas de \$ 500 a \$ 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.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la presente ley, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, 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 hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de \$ 10.000.000, que incumplan el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de 2 a 10 veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo.

Esta infracción de puede sintetizar en el siguiente esquema:

Conducta requerida: Culposa: Negligencia o impericia.

Acciones típicas: Omisión de presentar, *a requerimiento*, DDJJ informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de precios de transferencia. Omisión de presentar, *a requerimiento*, DDJJ informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable. Omisión de presentar, DDJJ informativas previstas en los regímenes de información de terceros.

Autoría: Obligado a presentar.

Multa genérica: \$500 a \$45.000.

Multa agravada: \$90.000 a \$450.000, para contribuyentes con ingresos brutos anuales superiores a \$10.000.000 que incumplan el tercer requerimiento.

Bien jurídico tutelado: Administración tributaria.

Este artículo tiene relación directa con el artículo 38 bis, salvo que en este supuesto la sanción de multa se aplica por el incumplimiento de presentar, *a requerimiento*, en término y en las condiciones establecidas mediante la Resolución General de la Afip los siguientes documentos:

- Declaraciones juradas informativas – originales o rectificativas- sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivadas de precios de transferencia.
- Declaraciones juradas informativas – originales o rectificativas- previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable.
- Declaraciones juradas informativas –originales o rectificativas- previstas en los regímenes de información de terceros.

La multa del presente artículo resultará acumulable con la descripta en el artículo 38 bis, teniéndose en cuenta para su graduación, la condición del contribuyente y la gravedad de la infracción.

Esta norma amplía la contenida en el artículo 39 previo a la reforma, en el cual se disponía que solo se aplicaba una sanción para el incumplimiento de los deberes de información de terceros. Se modifica el mínimo y se agrega que no solo puede ser establecida en los deberes de

información de terceros, sino también en los propios del contribuyente, como por ejemplo, las autoretenciones, o sea, los concernientes a ingresos propios del contribuyente, cuya obligación nace cuando el agente de retención ha omitido realizarla.

Multa agravada para los contribuyentes con altos ingresos

El último párrafo del artículo agrava la multa para contribuyentes o responsables que incumplan el tercer requerimiento del organismo recaudador y, simultáneamente, tengan ingresos brutos anuales iguales o superiores a \$10.000.000. En esos casos la multa partirá de \$90.000 pudiendo llegar a \$450.000. – (200 % al %1000 del máximo del primer párrafo). Esta multa hace gala a la violación al principio de proporcionalidad de la pena. Es exorbitante y violenta cualquier intento de justificación.

La norma es novedosa y está tomada de los tipos penales agravados. Es decir, cuando el sujeto incumpla por tercera vez, no necesariamente en forma consecutiva, sino simplemente lo incumpla y su facturación sea muy importante, la pena se podrá aumentar entre dos a diez veces.

Estamos aquí frente a situaciones extremas de contribuyente contumaces y remisos a contestar cualquier tipo de pregunta.

Lo que pretendió el legislador es la sanción definitiva de los contribuyentes, que pudiendo cumplir, no lo hacen por tercera vez.

Sujetos inimputables

Acorde a lo previsto en el artículo 54 de la ley 11683, no están alcanzados por esta multa las sucesiones indivisas, el cónyuge cuyos réditos propios persiga 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.

Procedimiento aplicable para establecer la sanción

El artículo 70 de la ley 11683, con la reforma introducida por la ley 25795, establece que los hechos reprimidos por la norma analizada también 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.

Este procedimiento de sumario administrativo ha sido explicado en infracciones anteriores.

Alternativas que tiene el contribuyente para su defensa

Para esta situación, el contribuyente tiene la posibilidad de interponer el recurso de reconsideración y apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Este último, en la medida en que se llegue al monto mínimo requerido.

Ambos han sido desarrollado en capítulos anteriores.

Capítulo V

Infracciones a las conductas
previstas en el art. 40

Capítulo V: Infracciones a las conductas previstas en el artículo 40

El artículo 40 de la LPT prevé lo siguiente:

Artículo 40 :” Serán sancionados con multa de \$ 300 a \$ 30.000 y clausura de 3 a 10 días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de \$ 10, quienes:

a) No entregaren o 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, si las lleven, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. *(Inciso sustituido por art. 1º, punto XII de la Ley Nº 25795 B.O. 17/11/2003.)*

c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos.

d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando estuvieren obligados a hacerlo.

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 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.

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. *(Inciso incorporado por art. 1º, punto XIII de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003.)*

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. *(Inciso incorporado por art. 1º, punto XIII de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003.)*

Las características de las conductas reprochables enunciadas en este artículo se pueden esquematizar de la siguiente manera:

Conducta requerida: Culposa: Negligencia o impericia

Penas principales: Multa de \$300 a \$30.000. Clausura de 3 a 10 días.

Pena accesoria: Suspensión de matrícula, licencia o inscripción registral otorgada por el PE.

Bienes jurídicos tutelados: Administración tributaria, mercado, rentas fiscales.

Acción típica inciso a): No entregar o no emitir factura o documento equivalente por las operaciones de venta realizadas. No emitir factura o documento equivalente en las formas y requisitos establecidos por el Organismo recaudador:

Autoría inciso a): Contribuyente vendedor.

Acción típica inciso b): No llevar registraciones de las ventas y compras realizadas o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas.

Autoría inciso b): Contribuyente vendedor.

Acción típica inciso c): Encargar el transporte comercial de mercaderías sin soporte documental. Transportar comercialmente mercaderías sin soporte documental.

Autoría inciso c): El contribuyente que encarga el transporte y/o el transportista que lo realiza.

Acción típica inciso d): No inscribirse en la Afip cuando tuviera obligación de hacerlo.

Autoría inciso d): Contribuyentes o responsables.

Acción típica inciso e): No poseer o no conservar facturas que acrediten la compra o tenencia de bienes y/o servicios destinados para la actividad.

Autoría inciso e): Contribuyente vendedor.

Acción típica inciso f): No poseer, no mantener operativos, o no utilizar los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por toda norma tendiente a verificar y fiscalizar los tributos nacionales.

Autoría inciso f): Contribuyente productor.

Análisis de las diferentes conductas

Falta de entrega de la factura:

El primero de los incisos trata sobre la falta de entrega, ausencia de emisión de factura, o facturación incorrecta. Observando las tres conductas sancionadas, el primer inconveniente que se presenta es la falta de similitud en el grado de lesión que ocasionan las mismas.

No se encuentran razones valederas al hecho de asemejar como comportamientos indeseables la falta de entrega de la factura y la omisión de emitirla ya que la referencia a la no entrega del comprobante implica la existencia de la misma y su correspondiente emisión, siendo consecuencia de ello la exteriorización de la obligación tributaria, mientras que la falta de facturación es una inacción que pone de manifiesto la intención de ocultar la operación.

De los incisos incluidos en el artículo 40, este ha sido el más problemático y generador de jurisprudencia contradictoria. El Fisco siempre ha querido clausurar. Los funcionarios superiores de la DGI siempre han sostenido que la clausura genera un efecto dominó que influye, directamente, en el cumplimiento del resto de los contribuyentes.

Se ha hecho uso y abuso del inciso citado. Se ha intentado clausurar por la clausura misma, sin advertir el peligro que ello traía aparejado, pues el clausurado cesa en su actividad, pierde de vender y,

generalmente, al verse afectado su prestigio, rápidamente descienden sus ventas transformándose en un candidato a implementar despidos en su personal por falta de trabajo.

Ausencia de emisión de la factura:

Se trata del hecho castigable con penalidad de clausura por excelencia, pues ante la falta de emisión de la factura se desvanece la posibilidad de tildar a la trasgresión, como insignificante o a la penalidad como desproporcionada.

La infracción por falta de facturación no solo involucra el hecho de no emitirla sino también al hecho de hacerlo por un monto inferior al que corresponda a la operación realizada, alterando la cantidad, al precio, la especie o cualquier otra característica de los bienes vendidos o de los servicios prestados.

El momento en que se produce la infracción es otro elemento a considerar. Solo se produce el comportamiento trasgresor si el Organismo lo detecta en el mismo instantes de configurarse o con posterioridad.

Incumplimiento de las formalidades exigidas para la facturación:

Siguiendo a la normativa vigente, el tipo infraccional abordado solo se configura cuando en la emisión de la factura se observa alguna de las siguientes situaciones:

- Que el comprobante no contenga la clave única de identificación tributaria, ni la razón social o el nombre o apellido, o la denominación de fantasía del establecimiento, siempre que ambas omisiones se produzcan en forma concomitante.
- Que la facturación no contenga numeración correlativa y consecutiva.
- Que se emitan facturas o documentos equivalentes por una o más operaciones comerciales o industriales sin cumplimiento de las formas, requisitos o condiciones que establezca la Afip, por ejemplo: la falta de emisión a través del uso de controladores fiscales.

En los últimos tiempos el labrado de actas para la aplicación de la sanción de multa y clausura ha tenido como causal la constatación de la emisión de facturas o documentos equivalentes con el Código de Autorización de Impresión vencido.

Importante doctrina sostiene que ante tal circunstancia no debería proceder la pena conjunta, ya que si las facturas vencidas emitidas cumplen con los requisitos de la RG (DGI) 3419 y se encuentran registradas no se ocasiona un perjuicio al poder de fiscalización de la Dirección.

Falta de registración o anotación de las operaciones:

Se contempla dentro del proceder repudiable a la omisión de anotación de las operaciones por ser éste el paso siguiente a la emisión de la factura en el camino de la determinación de la obligación tributaria.

Sin embargo debería aceptarse que ambas acciones tienen jerarquía distinta, debido a que no puede negarse que la ausencia de facturación tiene consideración objetiva acabada ya que, por sí sola, provoca la insuficiencia en la determinación tributaria, situación que no se da en la exigencia de asentar las operaciones. Es por esto que gran parte de la doctrina sostiene que este tipo infraccional no debería plantearse en un extremismo objetivo de penalizar a quien no lleve la registración sino que el régimen sancionador debería exigir, para configurar el ilícito, que exista una relación de causa y efecto entre la no registración y la omisión del tributo.

La exigencia de anotar o registrar está circunscripta a la órbita fiscal, por lo tanto la no registración o anotación es causal de sanción solo para aquellos responsables que se encuentran obligados a hacerlo.

Este inciso b) del artículo 40, que ha sido recientemente modificado por la ley 25795, adopta similar estructura a la prevista en el artículo 63 del Código Fiscal de la Provincia de Bs. As., recargando la figura delictual al hecho que no solo debe llevarse registraciones de compras y de ventas,

sino que las mismas no deben ser "incompletas o defectuosas" acorde a las formalidades establecidas por el ente recaudador.

Dentro de este esquema el lugar susceptible de ser clausurado, cuando el responsable omite asentar sus operaciones, es aquél donde se encuentra la administración.

Traslado indocumentado de mercaderías:

El comportamiento definido por el modelo contravencional requiere que para su configuración se manifiesten, en forma concurrente, los siguientes condicionamientos:

- Se encargue el acarreamiento o se transporten mercaderías, aunque estas no sean propiedad del responsable.
- En forma comercial.
- Las mercaderías no tengan un respaldo documental.
- Dicho comprobante respaldatorio sea exigido por la normativa dispuesta por el Organismo Administrador.

Este condicionante trae un novedoso modelo en la configuración de la hipótesis infraccional, pues es la primera vez que en nuestro sistema punitivo tributario un mismo hecho tiene consecuencias represivas en dos sujetos distintos. Esta dualidad de sujetos responsables de la infracción sólo se da cuando alguien encarga el transporte a un tercero, así, la falta es cometida en coautoría, asumiendo entonces ambos sujetos el carácter de responsables por la infracción.

En este caso, el establecimiento que debe clausurarse será para el que encarga el transporte de mercaderías el lugar de despacho de las mismas, y para el que acarrea las mercaderías de terceros el lugar de salida del medio de transporte utilizado.

Falta de inscripción como contribuyente:

El comportamiento reprobado se configura cuando se concatenan las siguientes situaciones:

- El contribuyente no se encuentre inscripto como tal ante la DGI.

- Exista obligación de estar nominado como contribuyente ya sea por la actividad, por el nivel de ingresos, o por otras características, siempre que tal pretensión emane de la normativa correspondiente.

Queda claro entonces que están fuera del ámbito infraccional los responsables que no se encuentren obligados a asumir el rol de contribuyentes inscriptos por no encuadrar en los parámetros exigidos en la legislación pertinente.

En este contexto no caben dudas que el acto repudiado es la falta de incorporación al registro de contribuyentes la incorporación en forma defectuosa, tipificando la conducta quien se encuentra innominado por no poseer la clave única de identificación tributaria pero quedando, en consecuencia, fuera de la contravención agravada aquel responsable que teniendo el alta de contribuyente no se inscribe en determinado impuesto aunque le corresponda hacerlo.

Nuevas incorporaciones de la ley 25795:

Los incisos e) y f) son nuevas hipótesis delictuales de la reciente reforma.

El no poseer o no conservar los comprobantes de compra indica, a "prima facie" la existencia de un archivo incompleto o la inexistencia del mismo. La norma no intenta punir una salida no documentada, ya que la misma tendrá las consecuencias tributarias que la ley del impuesto a las ganancias y a valor agregado establecen.

Por su parte, el inciso f), como novedad incluye a los instrumentos de medición y control de la producción como objeto principal para generar una clausura. Se ha redactado un tipo penal abierto que, siguiendo la misma línea de redacción que el primer párrafo del artículo 39, será completado con leyes, decretos reglamentarios dictados por el PE y toda otra norma de cumplimiento obligatorio.

Sanciones aplicables a estas infracciones

La ley 24765, con vigencia a partir del 22/01/1997, introdujo al régimen infraccional tributario la sanción conjunta de multa, clausura de establecimiento, y de corresponder, la suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral.

Caracteriza a esta sanción, la existencia de un exclusivo procedimiento para la aplicación de la sanción; es decir, el Fisco debe realizar una única actuación sumarial para la aplicación conjunta de la multa y la clausura, que difiere de la dispuesta para el resto de los ilícitos.

Lo inusitado de la multiplicidad de penalidades es que las tres tienen la misma finalidad, habida cuenta que todas se orientan a producir al responsable infractor una lesión de índole patrimonial.

Lo que queda claro, por lo desmesurado del castigo, es el grado de resguardo que exterioriza el Poder Legislativo sobre el bien jurídico tutelado, poniendo de esta forma de relieve el carácter de máxima peligrosidad que revisten los comportamientos cuestionados por la norma legal.

Clausura del establecimiento

La clausura es el cierre temporario del lugar donde se realizan las operaciones, lo que origina la imposibilidad de desarrollar actividad alguna en dicho espacio.

La sanción de clausura de establecimiento, con actuación sumarial para su aplicación, fue introducida por la ley 23314 al régimen infraccional previsto en la legislación procesal tributaria de nuestro país.

El cierre temporario de un establecimiento se utiliza por la Autoridad de control como una herramienta para inculcar aprensión a los demás contribuyentes. De esta manera se logra, por un lado, corregir al responsable trasgresor y, por el otro, producir un efecto ejemplar a través del cual se demuestra a la opinión pública que el Organismo está castigando a quienes no cumplen con sus obligaciones formales.

Con respecto al lugar que se debe clausurar la normativa es amplia al definir los lugares que el Organismo puede clausurar ya que al referirse al establecimiento, local, oficina o recinto contempla todas las posibilidades. Pero, la forma práctica de detectar cual es el lugar que se debe clausurar, es aquel donde se cometió la contravención que se pretende castigar.

En cuanto al plazo de clausura previsto como sanción, el mismo es de 3 a 10 días, con lo cual la normativa fija un tiempo máximo y mínimo de penalidad.

La graduación del castigo es competencia del juez administrativo, debiendo al efecto, evaluar en que medida la falta compromete el accionar del Fisco en la represión de la evasión y en el mejoramiento de la recaudación fiscal.

Sin embargo, la Dirección, mediante la Instrucción General 6/98, ha dictado reglas que deben seguir los funcionarios al momento de graduar la sanción de clausura, teniendo en cuenta la calidad del contribuyente, a saber:

- Para personas físicas: 5 días
- Para sociedades de personas y demás responsables: 6 días
- Para sociedades por acciones: 7 días

Cuando exista reincidencia en la comisión de la infracción dentro de los dos años desde que se detectó la anterior (debe haber terminado con sanción firme), los tiempos mínimos y máximos de clausura se elevarán al doble, correspondiendo entonces al juzgador, respecto de la duración de la clausura, la graduación de 6 a 20 días.

Multa:

Además de la clausura y con el mismo rasgo prioritario de sanción, se aplica a quienes produzcan los comportamientos punibles indicados anteriormente, una multa de gravedad debido a la magnitud de su importe.

La sanción económica se encuentra definida por la normativa procesal punitiva, estableciendo un monto mínimo de \$300 y un monto máximo de \$30.000.

Nuevamente el Organismo fiscal, en este caso, vuelve a exagerar la importancia de la pauta objetiva, pues en la evaluación de la conducta infringida solo tiene en cuenta la calidad del sujeto infractor, desechando de antemano otros elementos determinantes de la responsabilidad en la comisión de la trasgresión, como por ejemplo, la conducta observada respecto de los demás deberes formales.

Al igual que en el caso de la clausura del establecimiento, la reincidencia en la trasgresión del deber formal, lo hace pasible al sujeto trasgresor del doble de la penalidad establecida.

Suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral

Esta penalidad junto con la clausura y la multa, completan el castigo previsto por el sistema penitencial tributario para los comportamientos formales de extremo riesgo. Será en definitiva el juzgador quien analice si la hipótesis contravencional detectada merece la aplicación de las tres sanciones en forma conjunta.

El único fundamento que los doctrinarios le han encontrado al castigo de la inhabilitación, es que para ciertas actividades la clausura de establecimientos no tiene eficacia, por prescindirse de lugares determinados para desarrollar las mismas, siendo un ejemplo de ello el faneamiento y distribución de animales.

Es por ello que la inhabilitación opera supliendo en ciertas situaciones puntuales la imposibilidad de aplicar la clausura.

Con respecto a la duración de la inhabilitación la Instrucción General 6/98 precisó que en los supuestos que corresponda su aplicación la misma debe ser por igual término que el dispuesto para la clausura.

Por último, en cuanto a la configuración del ámbito punitivo, solo pueden suspenderse las habilitaciones cuyo otorgamiento corresponde a la esfera del Poder Ejecutivo.

Procedimiento para la aplicación de la sanción

Una vez analizada los tres tipos de sanciones a aplicar para estas infracciones debemos analizar el procedimiento mediante el cual se aplican.

Se ha mencionado que la novedad sobresaliente de este ordenamiento penitencial es la unidad en el proceso para la aplicación de multa y de clausura.

Esta actuación denominada procedimiento sumarial consta de tres etapas perfectamente diferenciadas; dichas etapas son: el acta de comprobación, la audiencia de descargo y la resolución el juez administrativo.

Primer etapa: Acta de comprobación

El inicio del procedimiento sumarial se da con el acta de comprobación, la que se materializa a través de un documento labrado por los inspectores del Organismo de contralor con el cual se cumplen los siguientes objetivos:

- Dejar constancia del hecho de naturaleza agravada cometido por el contribuyente.
- Notificar al presunto infractor para que comparezca a la celebración de la audiencia de descargo.

De esta manera el acta de comprobación tiene la mayor importancia dentro del procedimiento para la aplicación de la sanción bajo estudio, ya que la determinación en cuanto a si procede o no sancionar al contribuyente dependerá en buena medida de lo que en ella se exponga.

Tal como lo prescribe el artículo 41 de la LPT, el acta de comprobación deberá de reunir los siguientes requisitos:

- La firma de dos o más funcionarios de la Dirección, no siendo necesario que los mismo desempeñen funciones de juez administrativo.

- Las constancias que acrediten la comisión de la infracción y su forma de obtención, es decir, el detalle de las circunstancias de lugar, modo, tiempo de los hechos o faltas ocurridas. En función de la naturaleza jurídica del acta de comprobación, la misma no es suficiente por sí para tener por acreditados los hechos endilgados, si los dichos de los funcionarios no están respaldados por los elementos que acrediten las circunstancias en que estos hechos se habrían cometido.

- La especificación en forma detallada de la o las normas incumplidas. A tal efecto debe encuadrarse el comportamiento del infractor dentro del inciso del artículo 40 que contemple la conducta disvaliosa.

- Las consideraciones del responsable sobre los hechos u omisiones detectadas, en el caso de abstención de opinión por parte del imputado, la manifestación de los redactores del acta que se le ha dado la oportunidad de hacerlo.

- La citación del responsable a la audiencia de descargo para que aporte las pruebas que considere pertinentes y ejerza su defensa. Dicha cita debe fijarse en una fecha no anterior a los 5 días ni superior a los 15 días, en todos los casos hábiles administrativos.

- Notificación al responsable o representante legal del mismo. De no hallarse presente este último en el momento del labrado del acta, debe comunicarse por alguno de los medios de notificación previstos en el artículo 100 del ordenamiento procesal tributario.

Es importante aclarar que la firma del interpelado no es un requisito que condicione la validez del acta; en este sentido resulta de aplicación el inciso c) del artículo 35 de la LPT, en cuanto dispone que "las actas que extiendan los empleados o funcionarios de la administración Federal de Ingresos Públicos (...) sean o no firmadas por el interesado servirán de prueba en los juicios respectivos".

Si embargo, ante la falta de firma del interpelado, resulta necesario que los inspectores actuantes consignen la razón por la cual está ausente la misma; ya que la falta de firma del acta por el contribuyente, no suplida ni siquiera por la mención de que no puede firmar o se negó a hacerlo, origina la invalidez del acta²⁴, no quedando suplida tal exigencia mediante la posterior notificación del acta por la vía del artículo 100 de la LPT.

Resta precisar entonces cuales son las consecuencias el hecho que el inspeccionado firme el acta; en este aspecto es importante destacar que la firma del interpelado lo notifica del acta, más no implica prestar conformidad con lo expuesto en la misma, ni avala la postura de los inspectores, pero si ratifica las manifestaciones incorporadas por el administrado en el acta.

Segunda etapa: Audiencia de descargo

La audiencia de descargo es un encuentro sumarísimo que debe realizarse como etapa indispensable del proceso de aplicación de la penalidad de clausura y multa. Tiene como finalidad permitir que el contribuyente imputado pueda ofrecer todos los elementos de prueba que hagan a su defensa.

La audiencia es oral, persiguiendo una resolución inmediata de la cuestión. No obstante, en la práctica muchas veces se desnaturaliza esta propuesta legal, habida cuenta que el responsable puede llevar el descargo por escrito y leerlo en el desarrollo del encuentro o presentarlo en ese momento para la consideración posterior del juzgador.

En caso de que la audiencia se supla con un descargo escrito, deberá acompañarse al mismo la debida acreditación de personería del contribuyente. Si se trata de una persona física que actúa por medio de un representante legal, el mismo deberá acompañar la documentación que justifique la representación invocada.

En cambio si la infractora es una persona jurídica, se estará al carácter de dicho ente; así una SA o un SRL acreditará la personería de sus

²⁴ Juzgado Federal de Paraná, "Librería el Sol", 25/07/1997.

representantes legales acompañando estatuto o contrato social, respectivamente, mientras que en el caso de una sociedad de hecho deben de firmar todos los socios en la primera presentación, señalando en este momento quién o quienes de ellos tendrán en adelante a su cargo actuar en representación de la sociedad durante el resto del proceso.

En lo que al ofrecimiento de pruebas se refiere, el presunto infractor puede en el momento de la audiencia acompañar las que crea pertinentes.

La audiencia de descargo es la primera oportunidad de defensa del contribuyente. Por lo tanto este singular momento es el único que tiene el responsable infractor si pretende la reducción de la sanción a la mínima expresión legal por aplicación del artículo 50 de la LPT.

Tercer etapa: Resolución de la sanción

Una vez celebrada la audiencia de descargo, el expediente administrativo de aplicación de multa y de clausura se encuentra en condiciones de ser resuelto, siendo responsabilidad de funcionarios con cargo de juez administrativo disponer el pronunciamiento sobre el castigo.

Al disponer sobre la cuestión se abre para el juzgador el siguiente abanico de posibilidades:

- Ordenar la clausura y aplicar la multa.
- Establecer únicamente la multa, reencuadrando a la trasgresión en el artículo 39 de la LPT.
- Disponer el sobreseimiento del contribuyente, es decir, desistir de la pretensión punitiva.

Un tema importante que merece ser analizado es la observancia por parte del Fisco del plazo de dos días hábiles administrativos que establece el propio ordenamiento legal para dictar resolución.

En primer término debe señalarse que en la práctica resulta muy fácil que el Organismo recaudador desnaturalice esta exigencia legal, puesto que la fecha con la que se cumple la pretensión temporal es la consignada al dictar la resolución, y por lo tanto, con solo observar esta formalidad se encuadra en la pretensión legal. Por ejemplo, si la

audiencia se celebró el 16 de junio de 2004, se satisface el mandato legal simplemente consignando que el acto se resolvió el 18 del mismo mes.

El problema se presenta cuando el Organismo sancionador consigna en el acto una fecha posterior a los días hábiles administrativos de la audiencia. Al respecto existen posturas antagónicas, ya que mientras algunos autores²⁵ sostienen que la falta de pronunciamiento en término obsta a la posterior imposición de la sanción, pues el transcurso del plazo legalmente establecido hace perder competencia al juzgador para dictar el acto administrativo sancionador; otros,²⁶ consideran que el plazo establecido en la ley es simplemente tentativo, es decir orienta a la Administración cuando debe resolver, pero su inobservancia no produce la invalidez de lo actuado y mucho menos su nulidad. Ello es así atento a que el contribuyente quien, con el pedido de pronto despacho se encuentra facultado para promover la celeridad de la conclusión, ya que a partir de tal solicitud el Organismo solo cuenta con 30 días hábiles administrativos para expedirse, bajo pena de caducidad del procedimiento.

Alcance de la clausura

Tal como lo establece el artículo 42 de la LPT en la propia resolución que aplique la clausura debe establecerse sus alcances y los días en que debe cumplirse la misma.

El organismo encargado de hacer efectiva la clausura es la propia DGI que, por medio de sus funcionarios autorizados, debe adoptar los recaudos pertinentes y las medidas de seguridad para llevarla a cabo.

Asimismo deberá realizar comprobaciones mientras dure el cierre del establecimiento, con el objeto de verificar el acatamiento de la medida y dejar constancia documentada de las violaciones que se observaren en la misma.

²⁵ Díaz Ortiz José, "A propósito de la clausura directa o administrativa", Impuestos, To. L-B, pág 1473

Actividades durante la clausura:

El artículo 43 de la LPT establece que durante el período de clausura no podrán desarrollarse las tareas habituales en el establecimiento en infracción.

No obstante esta suspensión de la actividad puede no ser total, no alcanzando a:

- Las funciones tendientes a la conservación o custodia de los bienes.
- Los quehaceres que aseguren la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza.

A su vez, como el castigo no lo puede sufrir un tercero por resultar aplicable el principio de personalidad de la pena, la normativa es sabia al impedir la suspensión del pago de salarios u obligaciones previsionales. También, dentro de un criterio de coherencia, se remite a las disposiciones laborales, las que autorizan al infractor castigado, entre otras alternativas, a disponer el traslado del personal a otro establecimiento donde puede prestar servicios.

Quebrantamiento de la clausura

Tal como lo establece el artículo 44 de la LPT, en el caso que el responsable quebrante la clausura o rompa las fajas o precintos utilizados para hacer efectiva la sanción, será pasible de un castigo compuesto por las siguientes penalidades:

- Sanción de arresto de 10 a 30 días.
- Nueva clausura por el doble del tiempo de la quebrantada.

No caben dudas que estamos en presencia de un tipo contravencional autónomo de naturaleza penal, que tiene como objetivo asegurar la intangibilidad de la pena aplicada.

Como el castigo reprime la actitud del responsable de la clausura, no existiría tipo infraccional si el quebrantamiento fuera producido por un tercero ajeno a los intereses del contribuyente. Ante este supuesto, es el

²⁶ Diez Humberto P., "El ilícito en la ley de procedimiento tributario nacional", Ed. Errepar, pág. 170

sujeto que ha recibido la clausura quien debe denunciar ante las autoridades pertinentes la violación de los sellos o precintos.

En cuanto a la aplicación de la pena, la DGI, con conocimiento del juez que se hallare en turno, procederá a instruir el correspondiente sumario de prevención, el cual, una vez concluido, será elevado de inmediato a dicho juez.

Principio de insignificancia o bagatela

En materia de sanción de multa y clausura uno de los argumentos invocados por la defensa suele ser el principio de insignificancia o bagatela.

El principio analizado sostiene que el tipo penal sólo puede referirse a ataques a los bienes jurídicos que alcancen cierta entidad, pues los ataques de mínima incidencia al bien jurídico que se trata de asegurar, no pueden ser objeto de pena.

Este principio tiene en cuenta, generalmente, dos aspectos importantes. El primero es la lesión mínima al bien jurídico tutelado, el cual establece que cuando la afectación del bien jurídico es insignificante o no afecta centralmente el núcleo del bien al que la ley está destinado a proteger o es meramente tangencial al fin procurado por la norma, la conducta está excluida de su ámbito de prohibición. El segundo de los aspectos es el exceso de la punición, el cual establece que este exceso se configura cuando la aplicación de la sanción no guarda una adecuada proporcionalidad con la finalidad represiva que sustentó el dictado de la norma; de esta manera el exceso de punición sería causal de nulidad de los actos frente a los supuestos de aplicación de sanciones desmedidas o desproporcionadas.

Sujetos inimputables

Se aplica lo mismo a lo establecido para las sanciones del artículo 39.

Alternativas del contribuyente para su defensa ante estas sanciones

Como fue mencionado anteriormente una de las primeras posibilidades de defensa que tiene el contribuyente es en la audiencia de descargo, siendo la única oportunidad que tiene para pretender la reducción de la sanción al mínimo legal por aplicación del artículo 50 de la LPT.

A su vez, luego de la etapa que tiene el contribuyente para ofrecer su descargo, el juez dicta resolución en la cual puede:

- Disponer el sobreseimiento del contribuyente.
- Aplica la sanción en cuestión.

En el caso de que se le haya aplicado la sanción el contribuyente tiene la posibilidad de interponer el recurso de apelación administrativa previsto en el artículo 77 de la LPT.

Recurso contra la sanción de multa, clausura y suspensión

La ley de procedimiento tributario ha reglamentado un proceso sumarial distinto para la aplicación de la sanción del artículo 40, siendo también diferentes las vías recursivas con las que cuenta el administrado para impugnar la resolución fiscal que resuelva aplicarla.

Si bien, hasta la sanción de la 24765, el acto administrativo que aplicaba la clausura sólo era recurrible en sede judicial, a partir de la norma mencionada se introdujo un recurso administrativo previo con la intención de resguardar adecuadamente los derechos y garantías de los contribuyentes.

Cabe destacar que la no interposición del recurso dentro de los plazos legales fijados, produce la firmeza de la resolución administrativa condenatoria, adquiriendo así la calidad de cosa juzgada material, con la consiguiente imposibilidad para el contribuyente de cuestionar la aplicación de la sanción en un procedimiento posterior.

Dentro de las características generales que presenta esta vía recursiva se pueden mencionar las siguientes:

- Procedencia ante la no presentación de descargo: el recurso analizado puede interponerse aún cuando el contribuyente no hubiera presentado el descargo o no hubiera concurrido a la audiencia de defensa. También sería formalmente válido cuando se dicte resolución condenatoria por haber reconocido el contribuyente la materialidad de la infracción en los términos del artículo 50 de la LPT. Sin embargo, desde una perspectiva práctica este supuesto tiene como única finalidad dilatar la aplicación de la sanción, pues resulta sumamente improbable tener éxito en la discusión del castigo cuando se ha reconocido la comisión de la infracción en forma previa.

- Revisión amplia: el encargado de resolver el recurso puede examinar tanto los hechos alegados por las partes como la adecuada aplicación de los hechos al derecho probados, y naturalmente, sobre las nulidades procesales alegadas por el recurrente.

- No devengamiento de intereses: durante la discusión de la sanción no se devenga interés alguno sobre la multa.

- Imposibilidad de incrementar el castigo: la magnitud de la sanción determinada en la resolución fiscal funciona como un techo o límite máximo, pues no podrá ser incrementada en instancias posteriores. Lo importantes de esto es que le asegura al infractor que cualquiera sea el resultado de la apelación, nunca lo colocará en una situación más desfavorable de la que se encontraba.

El plazo para interponer la apelación administrativa es de 5 días hábiles administrativos contados desde el primer día hábil de la notificación de la resolución condenatoria.

La presentación del escrito debe realizarse en la dependencia de Afip que dictó el acto recurrido, la que remitirá al mismo al órgano competente para resolverlo. En materia de formalidades que debe reunir el escrito, resulta de aplicación el principio de informalismo a favor del contribuyente. También en materia de ofrecimiento y producción de pruebas, así como la procedencia de la renuncia de ilegitimidad por interponer el recurso fuera

de término, será de aplicación las mismas pautas estipuladas para el recurso de reconsideración.

Funcionario competente para resolverlo:

Conforme lo establece el artículo 77 de la LPT, el recurso interpuesto debe ser resuelto por los funcionarios superiores que designe la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Acorde a lo expuesto por gran parte de la doctrina, los funcionarios citados deben de revestir el carácter de jueces administrativos, debiendo preceder el dictamen jurídico previo cuando dichos jueces no fueren abogados.

Efecto de la interposición del recurso:

La interposición de este recurso posee efecto suspensivo, por lo cual la Administración no podrá ejecutar la sanción de multa y clausura hasta tanto no se pronuncie en forma expresa.

Resolución del recurso presentado:

La norma legal prevé que los funcionarios deben de resolver el recurso interpuesto en un tiempo de 10 días hábiles administrativos, pero cabe resaltar que el incumplimiento de los plazos fijados por parte de la Administración no ocasiona la pérdida de la competencia o la caducidad del proceso, salvo cuando así lo disponga la norma.

De corresponder una resolución condenatoria producirá causa ejecutoriada, quedando la Dirección habilitada para ejecutar dichas sanciones, por los medios y las formas que para cada caso establezca la LPT.

Esto implica que al resolverse la interposición del recurso se puede llevar adelante la aplicación de la sanción, sin la correspondiente revisión judicial. Esto ha sido objeto de duras críticas por parte de la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Tal como lo sostiene Teresa Gómez²⁷ este recurso es conocido en la jerga profesional con el nombre de "recurso ilusorio", puesto que es casi

²⁷ Gómez Teresa, "Procedimiento tributario, ley 11683", Editorial La Ley, pág.337

imposible que un superior vuelva a revisar lo resuelto por sus subordinados, pero para el contribuyente es una forma de tener libre la faz judicial, a la cual sólo se accede agotando la etapa administrativa, o además, es una manera de dilatar los tiempos usualmente recomendada por los profesionales.

Infracción por tener trabajadores no declarados (Artículo 40 bis)

La reforma de la ley 25795 ha incorporado el artículo 40 bis el cual establece lo siguiente:

“ Las sanciones indicadas en el artículo precedente, exceptuando a la de clausura, se aplicarán a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

La sanción de clausura podrá aplicarse atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición de reincidente del infractor.”

Las características generales de esta infracción se pueden sintetizar en el siguiente esquema:

Conducta requerida: Culposa: Negligencia o impericia.

Penas Generales: Multa e inhabilitación.

Pena accesoria por reincidencia: Clausura.

Bienes jurídicos tutelados: Administración de Seguridad Social, Administración Tributaria, Mercado, Rentas Fiscales.

Acción típica: Ocupar trabajadores y no registrarlos y declararlos con las formalidades de la ley.

Autoría: Contribuyente empleador.

La idea del legislador al incorporar esta sanción fue perseguir el “trabajo en negro”. El artículo analizado prevé multa, inhabilitación y clausura por reincidencia cuando se ocupen trabajadores no registrados y declarados con las formalidades de la ley.

Los doctrinarios Carlos M. Folco y Teresa Gómez²⁸, establecen una crítica específica a la incorporación de este artículo. Sostienen que la

²⁸ Gómez Teresa, Folco Carlos María, “Procedimiento Tributario”, Editorial La Ley, pág.233

figura de “ trabajo en negro” ya se encuentra punida por el sistema previsional, por el derecho laboral y, de corresponder, por los artículos 7,8 y 9 de la ley penal tributaria y previsional 24769.

El Senado en su debate observó estas repeticiones sancionatorias, y al respecto entendió que lo que se está haciendo es multiplicar sanciones ya existentes.

Para estos doctrinarios el problema es importante, puesto que lo que se logra con esta acumulación de sanciones es agravar la situación crítica de falta de empleo que atraviesa el país; por este motivo la propuesta del Poder Ejecutivo no es oportuna, sin perjuicio de destacar que lo que hace falta es revisar la totalidad de la legislación mencionada, y unificarla en un único sistema que no sea susceptible de impugnación, que contemple el interés del trabajador afectado y del sistema previsional en su conjunto.

La sanción de clausura en caso de reincidencia de un establecimiento de 50 o 100 trabajadores registrados, en el cual 1 o 2 no están correctamente registrados – porque no hace falta siquiera que están omitidos totalmente, sino incorrectamente registrados – provoca la clausura del establecimiento con la consiguiente pérdida de días de trabajo para el personal y de pérdida de producción para la economía. Todos pierden: se pierde en salario, se pierde en días de producción y si el establecimiento a causa de la clausura deja de funcionar, hay más desocupación y se esfuma la posibilidad del Fisco de obtener el pago de los aportes y contribuciones adeudadas. Este es el punto central que mayores críticas de la doctrina ha recibido.

Con respecto a los sujetos inimputables y al principio de personalidad de la pena, se aplica lo mismo que lo desarrollado para las infracciones que han sido tratadas precedentemente.

Capítulo VI

La clausura preventiva aplicable a
las conductas del art. 40

Capítulo VI: La clausura preventiva aplicable a las conductas reprochables del artículo 40:

La ley 24765 reformó el régimen de clausura a través de modificaciones sustanciales al ordenamiento procedimental tributario. Como consecuencia de ellas, instauró la nueva modalidad de clausura preventiva, de aplicación para las infracciones detectadas a partir de su vigencia (22/01/1997), derogándose las dos posibilidades que existían, hasta ese momento, de cerrar un establecimiento en forma automática.

A diferencia de la sanción contenida en el artículo 40 de la LPT, los proceder reprochables con la clausura preventiva no se encuentran descriptos en un artículo concreto, puesto que el ordenamiento punitivo utiliza, para definir la configuración del arquetipo contravencional la combinación de dos disposiciones.

La falta queda entonces consumada a partir de la conjugación de dos componentes: por un lado, el sujeto debe haber incurrido en uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de la LPT y, paralelamente, debe hallarse incluido en alguna de las situaciones definidas en el artículo 35 inciso f) de la citada ley.

Lo que se ha buscado con la clausura preventiva es disponer de una pena en sentido concreto y profundo sin instrucción sumarial alguna, de forma tal que la Administración pueda sortear el debido proceso legal en la aplicación de una sanción. De esa manera, el Organismo Fiscal cuenta con un castigo de aplicación inmediata coartando la posibilidad de defensa del infractor, hecho que no se niega ni siquiera en las situaciones más agraviantes.

Las características de la clausura preventiva, en lo que respecta a su penalidad, son similares a las de la clausura con sustanciación administrativa. En efecto, dada la correlación que existe entre los dos castigos, los lugares susceptibles de ser clausurados son equivalentes. Por ello, la clausura preventiva solo podrá aplicarse en un local, oficina, recinto comercial, industrial, etc.

De igual manera, se aplicarán las normas que rigen la clausura con sustanciación en lo que se refiere a las actividades que pueden seguir desarrollándose a pesar del cierre preventivo y a las sanciones que corresponden ante el eventual quebrantamiento de la clausura.

El tiempo máximo de la clausura preventiva dispuesta en sede administrativa es de 3 días, los que deben computarse en forma corrida, y señalarse en el acta de disposición de la clausura. Asimismo, a los fines del cómputo del plazo, debe incluirse el día en que se hubiera hecho efectiva la medida.

El levantamiento de la clausura es automático; es por eso que una vez transcurrido el plazo citado el establecimiento queda habilitado para reanudar sus actividades, salvo que en la instancia judicial se resuelva mantener la clausura hasta tanto el responsable regularice la falta que dio origen a la sanción preventiva.

Al aplicarse la clausura preventiva, el Organismo inicia también el procedimiento sumarial que puede concluir con la adjudicación al responsable infractor de la clausura de establecimientos prevista en el artículo 40 de la LPT, apareciendo otra particularidad, cual es el cómputo de los días que se sufre el castigo a cuenta de una posible clausura administrativa con sustanciación.

Condición de grave perjuicio

La infracción analizada manifiesta la pauta condicionante del comportamiento disvalioso cuando la conducta infringida, definida en el artículo 40 de la LPT, ocasione un grave perjuicio al Organismo administrativo en su tarea de verificación y fiscalización.

El perjuicio se manifiesta cuando:

- Los hechos u omisiones incurrido impliquen una situación con caracteres de permanencia.
- En el caso de transgresiones de naturaleza instantánea cuando existan pruebas o presunciones suficientes que de trata de una maniobra reiterada o de probable continuidad.

A instancias de lo definido por la autoridad de aplicación, la posibilidad de clausurar en forma instantánea, con la simple comprobación de la transgresión se limita a los siguientes casos:

- Ausencia de registración de las operaciones.
- No acreditación por parte del responsable de la posesión de clave única de identificación tributaria.

En la otras situaciones reprimidas por el artículo 40 de la LPT, además de la constatación de la falta, el inspector deberá obtener pruebas suficientes que demuestren que no se trata de un hecho aislado, sino que es parte de una inacción continuada.

Ante la ausencia de facturación de una operación, o en presencia de la entrega indocumentada de un bien, se debe detectar asimismo el elemento que pruebe que no se trata de un acontecimiento aislado. En los casos nombrados anteriormente, la clausura preventiva solo tendría lugar si el inspector encontrase la anotación de varias transacciones que no tengan el citado soporte documental, siendo el registro de las operaciones o de las entregas sin facturación la constancia material suficiente que demuestra la conducta reprochable y el grave perjuicio sobre las tareas fiscales.

Reincidencia

Otro elemento determinante, junto a las transgresiones del artículo 40 de la LPT, para disponer el proceder reprochable con clausura preventiva es la reincidencia del suceso infringido. A tal fin la normativa exige que el sujeto infractor registre antecedentes por haber cometido la misma infracción, en el lapso de un año desde que se detectó la anterior.

Por lo tanto, solo puede determinarse que el infractor ha tenido una conducta repetida a partir del momento en que la sanción por la primer infracción quede firme. Mientras la misma se esté discutiendo, cualquiera sea la instancia, no se produce la manifestación de reincidencia en la trasgresión.

Procedimiento sumarial posterior

La particularidad sobresaliente en el caso de la sanción de clausura es que el procedimiento reglado por la normativa reconoce como punto de partida a la actuación administrativa que dispone la penalidad.

Los pasos destacados del desarrollo sumarial posterior pueden enunciarse de acuerdo con el siguiente detalle:

- Acta de disposición de la clausura preventiva.
- Comunicación inmediata al juez del poder judicial.
- Audiencia en sede judicial con el presunto infractor.
- Resolución judicial.

Es necesario resaltar que el Organismo recaudador en forma paralela, debe continuar con el trámite que puede desembocar en la aplicación conjunta de multa, clausura administrativa y, en su caso, inhabilitación.

Es por ello que la autoridad de aplicación debe realizar dos actuaciones ante un único hecho contravencional que encuadre en la conducta punible con clausura preventiva: por un lado la que disponga la penalidad mencionada y, por el otro, la que constate el deber infringido señalado en el artículo 40 de la LPT.

Esta última intervención es la cabeza del sumario administrativo que debe desarrollar el Organismo fiscal para poder aplicar multa, clausura administrativa y, de corresponder, suspensión en la matrícula.

Acta. Funcionario autorizado:

Se trata de la actuación administrativa por la cual se clausura preventivamente un establecimiento. El acta debe de contener los requisitos esenciales y comunes a todas las actas que sean labradas por funcionarios de la Dirección.

En materia de tiempo de clausura, la propia actuación debe precisarlo, no pudiendo exceder en esta instancia de los 3 días corridos y debiendo incluirse a los fines del cómputo del referido plazo, el día en que se hace efectiva la medida.

Comunicación inminente al juez:

Para asegurar el "debido proceso", el ordenamiento represor tributario establece que inmediatamente después de proceder a la clausura preventiva, tal situación debe comunicarse a la justicia ordinaria.

En la redacción actual de la ley no se establece el tiempo para el aviso a la justicia, aunque desde el punto de vista fáctico, si el Organismo no manifiesta la situación prontamente, carece de sentido que lo haga, habida cuenta que el tiempo máximo de clausura es de 3 días produciéndose el levantamiento de la misma en forma automática una vez vencido dicho plazo.

Audiencia con el responsable:

Esta es la instancia reservada para que el contribuyente ejerza su defensa y ofrezca las pruebas que hacen a su derecho, pero de acuerdo a los tiempos establecidos en la normativa, ésta se realiza en forma extemporánea si tenemos en cuenta lo elemental que resulta en todo ordenamiento justo, que el alegato tenga lugar con anterioridad a la aplicación del castigo.

En la oportunidad de la recepción en sede judicial, el contribuyente tiene dos alternativas para resguardarse de la penalidad:

- Cuestionar el grado de perjuicio fiscal que producen las falencias detectadas, si es que el hecho lo merece.
- Regularizar la falta que diera lugar a la clausura preventiva. En este supuesto con solo demostrar que se ha compuesto el error detectado por el Organismo fiscal, el contribuyente logrará el levantamiento de la sanción.

Resolución judicial:

Luego de celebrada la audiencia con el responsable en sede judicial, el caso está en condiciones de ser resuelto. Los caminos que tiene el juez administrativo son mantener la pena o disponer su levantamiento.

Asimismo debe tenerse presente que mientras la justicia no se expida se produce el levantamiento tácito de la punición, ya que la clausura

preventiva no puede superar de 3 días, salvo disposición contraria del juez.

Con respecto a la eximición o reducción del castigo, dado el carácter de castigo inmediato y resolución anticipada, la clausura preventiva no tiene en la ley de procedimiento tributario posibilidad alguna de eximición o reducción del mismo.

Alternativas que tiene el contribuyente para defenderse de la sanción

Existen dos caminos para el levantamiento inmediato de la penalidad:

- La regularización de la falta cometida, cualquiera sea la instancia que se halle atravesando la punición, obliga al juzgador administrativo o judicial a poner fin a la clausura preventiva.
- La otra alternativa es la promoción de un recurso de amparo, lo cual ya corresponde a la esfera judicial no siendo parte del presente trabajo.

Conclusión

Conclusión

El objetivo del presente trabajo es el desarrollo de una guía a ser utilizada por el Contador Público, con el fin de asesorar a su cliente para realizar una defensa en sede administrativa ante infracciones a deberes formales cometidas, por las cuales se lo haya hecho pasible de una sanción.

En primer lugar se caracterizó al régimen infraccional previsto en la normativa actual, con la intención de situar al profesional ante las posibles conductas punibles en que puede encontrarse el contribuyente.

En base a esta caracterización se desarrolló el procedimiento seguido por el contribuyente y por la Administración en cada caso, de manera que quede en claro como debe actuar el presunto infractor y que debe esperar del Organismo recaudador.

Por último, se determinó cuales son las alternativas que tiene el contribuyente para ejercer su defensa y cual es la más conveniente de acuerdo a su situación.

Todos estos caminos a seguir por el presunto infractor se han centrado en sede administrativa debido a que es el ámbito de actuación del Contador Público, reservando la esfera judicial para la actuación de un asesor letrado.

A modo de conclusión final, con respecto a cada objetivo planteado, el contribuyente deberá elegir la vía que sea más conveniente acorde con una serie de factores a considerar. El profesional, a la hora de asesorarlo, no deberá descuidar ninguno de estos factores, ya que la vía a seguir dependerá de lo que pretenda el cliente, decidiendo éste hasta donde quiere discutir, que tiempo quiere esperar, si desea obtener una reducción de la sanción mediante el cumplimiento de determinados requisitos o simplemente desea el pago de la multa o cumplir con la

sanción que le haya correspondido ya que no tiene la intención de cumplir ningún requisito o de discutir frente a la Autoridad.

Lo más importante a la hora de aplicar el procedimiento normado por la normativa vigente por parte del profesional es ubicarse en el cuadro de situación del cliente, buscar las distintas alternativas que sean más convenientes, quedando la decisión final a cargo del contribuyente que es el que responde frente a la Afip, y el que deberá soportar la sanción o quedará liberado de la misma, en función del camino que halla elegido.

La intención del presente trabajo fue la de caracterizar todo este procedimiento a desempeñar por un Contador Público con las herramienta que la ley le otorga, con el objetivo de brindar a su cliente una abanico de posibilidades.

Bibliografía General

1. Buitrago, L. Guzmán, M. Sánchez Succar, **Procedimiento Fiscal**, Editorial Errepar, Bs. As., 2001.
2. Fonrouge Giuliani, Navarrine, Susana Camila; **Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social**, Editorial Depalma, Bs.As., 2001.
3. Gómez, Teresa; Folco, Carlos María, **Procedimiento Tributario**, Editorial La Ley, Bs. As., 2004.
4. Humberto P. Diez, Alberto P. Cotto, Fernando J. Diez, **El ilícito en la ley de Procedimiento Tributario Nacional**, Editorial Errepar, Bs. As., 2001.
5. Humberto P. Diez, Alberto P. Cotto, Fernando J. Diez, **Esquemas del ilícito impositivo previsional**, Editorial Errepar, Bs. As, 2000.
6. Jarach Dino, **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**, Editorial Cagallo, Bs.As, 1983.
7. Jarach Dino, **Curso de Derecho Tributario**, Editorial Cima, Bs. As., 1980.
8. Lobera, Elizabeth R., **Procedimiento Tributario ante la Afip**, Editorial Errepar, Bs. As., 2004.
9. Martín José María, **Derecho Tributario Argentino**, Editorial Cima, Bs. As. , 1980.
10. O.A. Rofrano y O.D. Gómez, **Cuadernos de Procedimiento Tributario**, Ediciones Nueva Técnica SRL, Bs.As. 2000
11. Vicente Oscar Díaz, **La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal**, Ediciones Macchi, Bs. As., 1992.
12. Vicente Oscar Diaz, **Ensayo de Derecho Penal Tributario**, Ediciones ceeva Téceica SRL, Bs.As., 1999.

Anexos

Anexo N° 1

Modelo de descargo ante una infracción del artículo 39 de la ley 11683.

Sr. Jefe

AFIP DGI

Mar del Plata Ag.1

S _____ / _____ D

Ref. : S/127/AFIP-DGI/774-99-F

De mi mayor consideración:

Por la presente, quien suscribe, Díaz Jorge Daniel, por propio derecho, CUIT 20-05332100-4, domicilio fiscal en Av. Luro 5398 de la ciudad de Mar del Plata, provincia de Buenos Aires, en legal tiempo y forma me dirijo a Ud. y respetuosamente digo:

I.- OBJETO:

En el carácter invocado vengo a formular descargo que autoriza el Art. 71 de la Ley 11683 contra la resolución 28/08/2004 de fecha 26/08/2004 que instruye el sumario S/127/AFIP-DGI/774/99-F por una supuesta infracción al Art. 37 RG 100 y consecuentemente al Art. 39 de la Ley 11683.

II.-DESCARGO:

Vale aclarar que el sumario tiene origen en el acta confeccionada en Formulario 8400/M 016 N° 004475 de fecha 19 de Junio de 2004.

La siguiente acta deberá dejarse sin efecto conforme a las siguientes consideraciones de hecho y derecho que paso a exponer:

- En forma preliminar quiero manifestar que mi conducta se ha ajustado a la RG 100 dado que he encargado la impresión de mis facturas a una imprenta autorizada por la AFIP, he esperado que la AFIP le autorice vía Internet la impresión de dichas facturas, y he podido observar, a simple vista que el correspondiente CAI y fecha de vencimiento figuran preimpresos en las mismas.

- Partiendo de la base de que las facturas han sido encargadas en una de las imprentas autorizadas por la AFIP (System Graphic SA CUIT 30-64053978-6), he confiado la confección de mis facturas en una imprenta que -a mi sano entender y buena fe- si ha logrado la autorización de este organismo para imprimir los documentos según ley, ha de ser entre otros requisitos, por actuar con cierta idoneidad, en la que he confiado al encargar la impresión de mis facturas. En resumen, mi razonamiento al encargar las facturas en esta imprenta autorizada por la AFIP, y cumpliendo con la RG 100 fue el siguiente: "si la AFIP ha autorizado a esta imprenta debe ser por cumplir los requisitos legales entre los que asumo que se encuentra el conocimiento pormenorizado de todos los datos, tamaños tipográficos, tabulación, color, forma, etc. del producto que venden, vale decir facturas u otros documentos equivalentes".

- Si la imprenta no ha tenido el recaudo de cumplimentar determinados detalles de tabulación y tamaños tipográficos y sin embargo esta autorizada por la AFIP para imprimir los documentos según ley, cabe preguntarse que infracción puede pretenderse imputar a mi persona, en carácter de comerciante de herramientas en un contexto económico que como es de publico conocimiento, apenas me permite pagar los proveedores e impuestos que recaen sobre mi actividad, por lo que mal puedo pagar un asesor en diseño gráfico. Dicha imprenta ha reconocido su error en una nota que adjunto, asumiendo su imputabilidad, si es que existe algún imputable a esta supuesta infracción.

- **FACTURAS "A"**: Los inspectores actuantes manifiestan que en las mismas no se destaca correctamente la fecha de vencimiento, sin especificar que entienden ellos por destacar correctamente, dado que la misma se encuentra impresa en forma legible y accesible a la simple vista..

- **FACTURAS "B"**: Los inspectores manifiestan que en estas facturas el CAI y la fecha de vencimiento no se encuentran en el margen inferior derecho. Si se observa la factura en cuestión, puede notarse que la única leyenda con que se ocupa el margen inferior derecho es la que contiene el CAI y vencimiento, mas a la derecha de la misma no existe leyenda alguna que de lugar a confusión. La imprenta consigno el CAI a partir del cm 7.3 hasta el cm 14 del margen inferior

consignándose en forma clara y visible, en idioma castellano y con números arábigos,

Quiero agregar que en las facturas que se encargaron en la imprenta con posterioridad y que la misma imprimió en el mes de mayo de 1999, ha enmendado dichos detalles, según consta en la nota que nos entregaron.

Quiera el Señor Jefe tener presente que las sanciones impuestas por infracciones a los deberes formales tienen como finalidad compulsar al contribuyente a cumplir con las obligaciones impuestas por el fisco, y no causarles simplemente un daño pecuniario, creando a su vez un régimen recaudatorio a través de estas sanciones. Debe tenerse en cuenta que en ningún momento la tarea del Fisco se vio ni remotamente entorpecida, vale decir que el bien jurídico protegido por la norma nunca se puso en peligro, ni menos aun se causo perjuicio al Fisco, ya que en todo momento este pudo verificar el cumplimiento de mis obligaciones.

III.- PLANTEA NULIDAD:

La ley de Procedimientos Administrativos entre los requisitos esenciales del acto administrativo que enumera en el art. 7, menciona: en su inciso b) "... **que deberá sustentarse en el derecho aplicable...**", en su inciso e) "... **que deberá ser motivado...**" expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, y en su inciso f), **la finalidad del acto, estableciendo que las medidas que el actor involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad.** Por lo expuesto en el apartado II del presente escrito, impugno tal acto administrativo por carecer notoriamente de dicha motivación y finalidad.

En tales condiciones, dicha resolución, que reviste la naturaleza de un acto administrativo, resulta nula de nulidad absoluta en los términos del Art. 14 de la Ley 19549, y debe ser revocado según el Art. 17 de la citada Ley.

IV.- PRUEBA:

Se presentan como prueba documental copia de las facturas intervenidas por los inspectores ("A" 0001-00000909 y "B" 0001-0000937), copia de una de las nuevas facturas encargadas en mayo de 2004 ("A" 0001-00002000) y nota de la imprenta System Graphic SA.

Se exhiben los originales para su constatación.

V.- CASO FEDERAL:

Desde esta primera actuación quiero formular expresa reserva de plantear el Caso Federal, por estar en juego tutelas de orden constitucional (Arts. 1 ,17 ,18 ,19 y 28 de la Constitución Nacional).

VI.- PETITORIO:

Por lo expuesto al Sr. Jefe solicito:

- 1- Tenga por interpuesto en legal tiempo y forma el descargo contra la resolución del 26/08/99.
- 2- Por articulada la nulidad planteada
- 3- Por ofrecida y presentada la prueba
- 4- Por reservado el Caso Federal
- 5- Oportunamente, se ordene el archivo de las actuaciones de referencia.

JORGE DANIEL DIAZ
CUIT 20-05332100-4

Anexo N°2

Modelo de descargo para la audiencia de clausura:

AUDIENCIA DE CLAUSURA
ALEGA DEFENSA – OFRECE PRUBAS

Señor Jefe

División Jurídica

Región.....

Administración Federal de Ingresos Públicos

Dirección General Impositiva

S / D

I – PERSONERÍA:

Marcia Fernández, Contadora Pública, en nombre y representación del señor Juan Carlos Domínguez, acreditando personería mediante copia del poder que se adjunta, constituyendo domicilio en Lavalle 1852, ciudad de Mar del Plata, el cual declaro bajo juramento se encuentra vigente, se presenta respetuosamente y dice:

II – OBJETO:

En el carácter invocado y siguiendo expresas instrucciones de mi poderdante vengo a alegar descargo y a ofrecer pruebas, de acuerdo a lo previsto por el artículo 41 de la ley 11683, con relación al acta 011 N° 000111111, de fecha 12 de febrero de 2004.

III – LOS HECHOS

Mi representado organizado como empresa unipersonal, posee un único local comercial y su actividad principal consiste en la venta al por menor de artículos de joyería y relojería.

Con fecha 12 de febrero de 2004 se constituyeron en el domicilio de mi representado, sito en la Av. Libertad 111, de esta ciudad de Mar del Plata, los funcionarios de esa Dirección General Juan Pérez y Roberto Sánchez, procediendo a labrar el acta de comprobación.

El aspecto cuestionado por los funcionarios actuantes, según surge de la mentada acta, es la falta de emisión de facturas a través de los equipos denominados “controladores fiscales” por las ventas de bienes que realizó el día 12/02/2004, infringiendo con dicho proceder – los puntos 1,2,3,4, Punto 3) y 14 de la RG 4104(DGI), texto sustituido por la RG 259(Afip), complementarias y modificatorias, y constituyen “prima facie” las causales previstas por el inciso a) del artículo 40 de la ley 11683.

IV – DERECHO APLICABLE

Conforme surge de la propia prueba aportada por ese Fisco, el contribuyente emitió facturas por las ventas realizadas, en forma manual, lo cual demuestra, en forma evidente, que en ningún momento el contribuyente ha puesto en peligro el bien jurídico tutelado por el Organismo Recaudador.

Por otra parte, tal como surge de las pruebas documentales que se acompañan, las facturas emitidas se encuentran debidamente asentadas en libros. En otro orden se deja constancia que a la fecha del labrado del acta de constatación ya se había gestionado la adquisición del controlador fiscal, por cuanto no es intención del rubrado infringir las normas fiscales. Esta adquisición no pudo realizarse con anterioridad, debido a las dificultades económicas que atraviesa la actividad, producto de la recesión imperante en el país, la cual es de público conocimiento e interpreto el Ente debe merituar, a fin de aminorar su postura .

Según se interpreta, y en función a lo expuesto, nos encontramos, en todo caso, ante una infracción de tipo formal. Es decir, la conducta enrostrada al contribuyente se

encuentra sancionada en el artículo 39 de la ley 11683, que pena con multa las violaciones a dicha ley allí enumeradas. Situación esta que no se coincide con la pretensión fiscal.

Nótese que la falta de cumplimiento del extremo formal que impone la utilización del controlador fiscal, en modo alguno importa que se hayan dejado de emitir en relación a las operaciones verificadas las pertinentes facturas solicitadas por los compradores, ni que se haya dejado de tributar por las mismas, de modo que no se ocasione perjuicio alguno al Fisco.

En este orden y en coincidencia con lo sostenido por la Justicia, pongo de manifiesto mi total disconformidad, recordando que es irracional pretender hacer frente a los avances tecnológicos y a los altos índices de evasión, imponiendo al contribuyente una sumatoria de exigencias, cambiando las reglas y obligándolo a afrontar costos adicionales, con el agravante de que esta nueva imposición, costosa no puede presumirse como definitiva.

V- PRUEBA DOCUMENTAL

- 1- Se adjunta solicitud de compra de equipo denominado controlador fiscal, de fecha.....
- 2- Se pone a disposición el libro IVA Ventas, a fin de observar la registración de las facturas labradas.

VI- CASO FEDERAL

Para el improbable supuesto de que el señor juez administrativo no haga lugar al descargo interpuesto, hago reserva del caso federal para acudir ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación por vía del artículo 14 de la ley 48.

VII- PETITORIO

Por todo lo expuesto solicito que:

- 1- Se me tenga por parte y por constituido el domicilio más arriba señalado.
- 2- Por interpuesta en tiempo y forma la presente defensa.
- 3- Se haga lugar a las pruebas ofrecidas

- 4- Se encuadre la infracción detectada en los términos del artículo 39 de la ley 11683.
- 5- Se tenga presente el caso federal planteado.

Marcia Fernández
Apoderada

Anexo Nº 3 :

Modelo de Recurso de reconsideración:

Mar del Plata, 12/04/2004

Sr. Director

AFIP

Mar del Plata

S / D

Referencia: Resolución fecha 27/02/2004

Impuesto: Ganancia Mínima Presunta

Concepto: DDJJ determinativa de saldo de Período: 2002

Contribuyente: J.C. García y Cia SRL CUIT: 30-35566985-6

De mi mayor consideración:

I-PERSONARÍA:

Por la presente Marcia Fernández, en carácter de gerente J.C.García y CIA SRL CUIT: 30-35566985-6, con domicilio fiscal en Av. Colon 5817 de la ciudad de Mar del Plata, provincia de Buenos Aires, en legal tiempo y forma me dirijo a Ud. y respetuosamente digo:

II – OBJETO:

En el carácter invocado vengo a presentar recurso de reconsideración que autoriza el artículo 76 de la ley 11683 contra la resolución de fecha 27/02/2004 recibida el 20/03/2004 que impone una multa de \$1000,00 por supuesta infracción al artículo 39 de la Ley 11683 t.o. en 1998 y sus modificaciones.

III – FUNDAMENTO DEL RECURSO:

La empresa ha atravesado por inconvenientes financieros derivados de los problemas en los que está inmerso el sector y que son de público conocimiento, por lo que nos hemos encontrado imposibilitados de certificar el Balance pertinente el

Consejo Profesional de Ciencias Económicas como así también pagar los honorarios correspondientes al informe de auditoría y confección de DDJJ respectiva para su presentación ante esa Administración.

Cabe aclarar que a la fecha hemos cumplido con dicha presentación y como surge de la copia que adjunto, de la DDJJ en cuestión no solo no resulta impuesto a pagar, sino que la misma arroja saldo a favor del contribuyente de libre disponibilidad.

Es evidente que no ha existido perjuicio concreto para el Fisco, toda vez que no se dejó de ingresar impuesto alguno y que por el contrario existe saldo a favor del contribuyente, de libre disponibilidad. Es por dicho motivo que se invoca el artículo 49 último párrafo, pidiendo al Juez administrativo, la eximición de la sanción.

Para el caso en que el Señor Juez insista en la aplicación de la sanción, se solicita tenga a bien considerar las causas atenuantes que según la Instrucción 4/97, permiten graduar las multas para sociedades de personas en un 20% del máximo legal. Dichas causas atenuantes son las siguientes a saber:

- buena actitud del contribuyente frente a verificaciones
- eficiente organización contable
- buena conducta respecto a deberes formales y obligaciones de pago anteriores
- buen cumplimiento de las obligaciones sustanciales
- no reincidencia en comisión de infracciones estructurales
- presentación en tiempo y forma de declaraciones juradas informativas con datos propios o de terceros

Dichas pautas podrán ser verificadas por la Administración en su propio sistema de información y en lo inherente a la organización contable, se pone a disposición de la misma, los libros de la empresa a los efectos de verificar lo expuesto.

IV- CASO FEDERAL:

Desde esta primera actuación quiero formular expresa reserva de plantear el Caso Federal, por estar en juego tuteladas de orden constitucional (arts. 1,17,18,19 y 28 de la Constitución Nacional).

V- PETITORIO:

Por lo expuesto al Sr. Jefe solicito:

- Tenga por interpuesto en legal tiempo y forma el recurso de reconsideración del artículo 76 de la ley 11683 contra la resolución del 27/02/2004
- Por presentada la copia de la DDJJ del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y exhibido su original para constatación y por ofrecidas las pruebas inherentes a las pautas atenuantes para la graduación de sanciones.
- Por reservado el Caso Federal.
- Oportunamente se haga lugar a la eximición de la sanción por falta de gravedad, o en su caso se tengan en cuenta las causas atenuantes para graduar la misma en un 20% del máximo legal.

Marcia Fernández

Gerente