



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: Contador Público Nacional y Perito Partidor.

# **LEY PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: INTERESES, ILICITOS Y SANCIONES**

Trabajo de Investigación

Por

**Diego Navarro Sardá**

Profesor Tutor

**Carlos A. Schestakow**

M e n d o z a - 2012

[Escribir texto]

## Contenido

INTRODUCCIÓN .....	5
NOCIONES BASICAS DEL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO .....	7
INTERESES, ILICITOS Y SANCIONES .....	9
Intereses resarcitorios .....	9
Consideraciones generales.....	10
Metodología impuesta por la norma.....	11
Alícuota aplicable. Confiscatoriedad.....	11
Anatocismo .....	12
Evolución jurisprudencial y doctrinaria .....	14
INTRODUCCION A LOS ILICITOS TRIBUTARIOS .....	17
Consideraciones generales.....	17
Bienes jurídicos tutelados.....	18
Extinción de las sanciones.....	18
Infracciones formales - Sanciones .....	19
<i>Consideraciones generales del artículo 38 de la Ley N° 11683</i> .....	19
Reducción de sanciones.....	20
Sistema especial de reducción de multas por infracciones formales.....	21
Procedimiento aplicable .....	22
Acumulación de sanciones .....	22
Instrumentación.....	23
<i>Consideraciones generales del artículo ... a continuación del 38 de la Ley N° 11683</i> .....	24
<i>Consideraciones generales del artículo 39 de la Ley N° 11683</i> .....	26

[Escribir texto]

Deberes de colaboración.....	27
Resistencia a la fiscalización. Figura agravada.....	28
Operaciones internacionales. Figura gravada .....	28
Sujetos inimputables .....	28
Principios de la personalidad de la pena.....	29
Procedimiento aplicable .....	29
INCUMPLIMIENTOS DE INFORMACION.....	30
<i>Consideraciones generales del artículo ... a continuación del 39 de la Ley N° 11683</i> .....	31
Multa agravada para los contribuyentes con altos ingresos.....	32
Régimen de retribución para los agentes de información.....	32
Sujetos imponibles .....	32
Principios de la personalidad de la pena.....	33
Clausura.....	33
<i>Consideraciones generales artículo 40 de la Ley N° 11683</i> .....	34
Sanción de clausura. Concepto .....	35
Su constitucionalidad y naturaleza jurídica .....	37
Finalidad de la clausura .....	38
Eximición y reducción de sanciones .....	39
Infracciones formales. Graduación de sanciones.....	42
La extinción de la clausura. Prescripción .....	45
Aplicación de la sanción. Situaciones pasibles de la sanción de clausura.....	45
Apelación en la instancia judicial .....	48
Aplicación de la sanción sin resolución judicial previa.....	49
Carácter de las actas de comprobación.....	49

[Escribir texto]

Omisión de impuestos - Sanciones.....	56
Finalidad.....	58
Defraudación - Sanciones.....	59
Eximición y reducción de sanciones .....	67
Plazo para el pago de multas .....	70
Intereses punitivos .....	70
CONCLUSION .....	71
BIBLIOGRAFIA .....	75

[Escribir texto]

## INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo tiene el propósito de brindar nuevos elementos a los profesionales contadores para mejorar su desempeño en el ejercicio de su actividad. En este sentido se abordará el ámbito relacionado al procedimiento administrativo tributario nacional enmarcado en la Ley 11.683, y más puntualmente los artículos contenidos en el capítulo sexto: “Intereses, ilícitos y sanciones”.

Para el desarrollo del mismo se ha analizado una vasta serie de trabajos, doctrina de renombre y fallos administrativos y judiciales que hacen al esclarecimiento de lo que posteriormente se define como objetivos y preguntas a aclarar.

Resulta importante destacar que al abordar el tema se encuentra una rica jurisprudencia que ha convalidado la naturaleza penal de los ilícitos tributarios y por ende, una necesaria correspondencia de criterio con el Código Penal.

A lo largo de este trabajo se intentará comprender cuál es el criterio aplicado en materia de resolución sobre ilícitos tributarios.

Es por ello que además de analizar el articulado contenido en tal capítulo se observará cómo el error de hecho esencial, el error de derecho, el caso fortuito y la fuerza mayor operan como eximentes de la responsabilidad, teniendo el responsable a su cargo la prueba de su ocurrencia.

La justificación del tema está dada por la gran importancia que tiene para los contribuyentes conocer sus responsabilidades en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y de los derechos que poseen al momento de su defensa tanto en el ámbito administrativo como judicial. Asimismo, se destinará una parte importante del análisis a la sección de la norma que recepta una sanción penal específica como la clausura y que provoca un serio daño patrimonial a quien la sufre, afectando no solo el patrimonio del contribuyente sino también a su imagen comercial, el valor moral de la firma clausurada y, en muchos casos, de la credibilidad de la marca. Resulta importante marcar la tendencia jurisprudencial en el caso, así como los elementos utilizados para no crear el efecto inverso al perseguido por la ley, es decir la disminución de la actividad económica. Para esto se utilizará, además de la bibliografía antes comentada, experiencia obtenida en el ámbito administrativo recursivo provincial (Tribunal Administrativo Fiscal de la Provincia de Mendoza).

La presente investigación pretende expresar con claridad distintos conceptos y problemáticas del tema, de una manera explicativa, haciendo foco en los siguientes aspectos:

[Escribir texto]

Criterio utilizado en la concepción y aplicación de la norma 11.683 en lo referente a ilícitos tributarios

Campo del acción del contribuyente en el cumplimiento de sus derechos y obligaciones.

Constitucionalidad de la sanción de clausura, criterio de aplicación y efectos al ser recurrida.

Además de definir estos objetivos concretos que forman parte de la investigación, es conveniente plantear a través de una pregunta el problema que se estudiará:

¿Está hoy la autoridad de aplicación ateniéndose a la finalidad perseguida por el legislador?  
¿Se vulneran principios constitucionales del contribuyente en el proceso administrativo?

Cabe destacar que al igual que en el caso de los objetivos antes planteados, durante el desarrollo de la investigación, puede modificarse la pregunta o agregarse alguna; ya que del desarrollo del trabajo se pueden plantear más de una pregunta y de este modo cubrir diversos aspectos del problema que se investiga.

[Escribir texto]

## *NOCIONES BASICAS DEL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO*

Se debe entender por Estado a la “totalidad del grupo humano políticamente organizado, se refiere a la sociedad política total y no a esa parte del todo que es el poder público, es decir el gobierno, la máquina gubernamental, o el órgano habilitado para emplear la coacción” (Lozada, 1966).

El Estado es el conjunto de instituciones que poseen la autoridad y potestad para establecer las normas que regulan una sociedad, teniendo soberanía interna y externa sobre un territorio determinado. Es quien se debe encargar de garantizar la mejor calidad de vida posible a sus habitantes y esto, entre otras cosas, implica la prestación eficiente de los servicios públicos. Por lo tanto, para atender el Gasto Público, el mismo debe valerse de recursos que le ayuden a cumplir sus objetivos.

Los **recursos** son las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por sus exigencias administrativas o de carácter económico-social. Según las Finanzas Públicas, los recursos pueden clasificarse en:

**Recursos provenientes de bienes y actividades del Estado:** tales como el producido de bienes del dominio público y privado, superávit de empresas y transferencias de capital. **Ingresos accesorios:** tales como privatizaciones o venta de bienes muebles e inmuebles. **Recursos provenientes del ejercicio de poderes inherentes a su soberanía:** entre ellos se encuentran los recursos tributarios, la emisión de moneda y el crédito público. De acuerdo a esta última clasificación, nos encontramos dentro de ella con los “Recursos tributarios”. Estos se definen por el Modelo de Código Tributario para América Latina en su artículo 13, como:

“Las prestaciones en dinero que el estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. Dentro de los **tributos**, podemos encontrarnos con:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones

[Escribir texto]

Siguiendo las definiciones contenidas en el web Wikipedia.org, los **impuestos** son los tributos exigidos por el Estado sin que exista una contraprestación inmediata por su pago, y aun así exige su cumplimiento por el simple surgimiento del hecho generador, que devolverá a cambio el Estado a largo plazo a través de educación, salud, seguridad, etc., satisfaciendo de este modo las necesidades públicas. En **razón del objeto**, se pueden clasificar en:

- Directos: aquellos que soporta efectivamente el contribuyente.
- Indirectos: aquellos que se trasladan a sujetos distintos al contribuyente de jure.

En **razón del sujeto**, podemos encontrar:

- Reales: aquellos en que lo más relevante en el hecho imponible es el aspecto objetivo.
- Personales: cuando lo más importante son las características del contribuyente.

Las **tasas** son la exacción pecuniaria coercitiva por la prestación potencial de un servicio público divisible. Ej.: tasa de alumbrado público.

Las **contribuciones** son medios de financiamiento establecidos por ley, destinadas a obras y servicios públicos divisibles que satisfacen necesidades públicas pero derivan ventajas patrimoniales para determinados individuos de la población. Ej.: contribuciones por mejoras de cloacas o ciertas calles de determinados barrios.

Siguiendo nuestro análisis respecto del tema que hemos abordado, nos centraremos en esta última clasificación, analizando los “recursos tributarios”. Dentro de ellos veremos los impuestos y específicamente los agentes de retención, entre ellos, las compañías financieras en carácter de tal.

Centrándonos principalmente en los impuestos, el Estado ha instaurado las figuras de agentes de retención y percepción con el objetivo de poder asegurarse determinadas sumas de dinero que sean ingresadas como parte de sus recaudaciones de manera anticipada, permitiéndole a éste garantizarse futuras declaraciones de estos contribuyentes que en cierta forma ya han ingresado a las arcas de la administración pública parte de sus impuestos, por los que se encuentran en condiciones de declarar posteriormente su actividad e ingreso para poder hacer uso del crédito retenido o percibido precedentemente.

Dicha figura está tan unida a la obligación tributaria aun sin ser ella misma la obligada por cuenta propia, que tal circunstancia la sitúa en una posición única, insuperable e intransferible de actuar por cuenta del Fisco en la recaudación del tributo, dado que, por la cercanía e inmediatez con el nacimiento de la obligación tributaria, es el exclusivo y único sujeto a quien se le podría endilgar una responsabilidad solidaria conjunta con el contribuyente incidido.



[Escribir texto]

La razón y fundamento de esta carga pública es, precisamente, que el Estado recaude los tributos en el momento mismo en que se produzca el hecho imponible y, por lo tanto, en la "fuente", es decir, en el origen o nacimiento de la obligación tributaria. Dado que el Estado pretende instalar en el escenario del derecho público a un tercero, distinto del contribuyente, para asegurar a través de otro sujeto la recaudación anticipada del impuesto, el carácter de retenedor o de perceptor no puede caer en una persona distinta del contribuyente sin que tenga participación en la operación gravada. Sin la existencia de relación con el hecho generador del gravamen se estaría asignando una obligación tributaria carente de fundamento constitucional que la justifique.

En definitiva estas figuras representan una clara ventaja para el Estado ya que a través de ellas tiene asegurado cierta recaudación y además, como anteriormente expresamos, brinda seguridad de que los sujetos que han sufrido retenciones y percepciones declaren sus actividades para poder hacer uso de su crédito contra el Estado.

## *INTERESES, ILICITOS Y SANCIONES*

### Intereses resarcitorios

*Artículo 37 de la Ley N° 11683- La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. La tasa de interés y su mecanismo de aplicación serán fijados por la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos; el tipo de interés que se fije no podrá exceder del doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Nación Argentina. Los intereses se devengarán sin perjuicio de la actualización del artículo 129 y de las multas que pudieran corresponder por aplicación de los artículos 39, 45, 46 y 48. La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta. En los casos de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación los intereses de este artículo continuarán devengándose.*

[Escribir texto]

## Consideraciones generales

La fijación de intereses resarcitorios está vinculada con el hecho de no haber ingresado el pago de una obligación de dar suma cierta de dinero a la fecha de su vencimiento, es decir en ocasión de omisión de pago de una obligación.

La ley 11683 de rito tributario prevé dos tipos de intereses. Aquellos que se aplicarán en caso de simple mora, a los cuales se denomina *resarcitorios*, que generan un incremento del monto de obligación ingresada fuera de término, logrando con ello la reparación, o indemnización del perjuicio causado por la mora incurrida. Y aquellos otros que se devengan desde la interposición de la demanda cuando es necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivos los créditos y multas ejecutoriadas conocidos como *punitorios*.

La Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Sala II, reconociendo correctamente la diferencia planteada por la ley 11683 sentenció el 2/4/85, al respecto, en los autos "La Cantábrica SA" que la ley 11683 establece dos clases de intereses perfectamente diferenciados y que no se superponen. Ellos son, por un lado, los intereses resarcitorios que se devengan ante la falta total de pago de los gravámenes, desde su respectivo vencimiento y hasta el momento de la interposición de la demanda de ejecución fiscal y, por otro, los intereses punitorios que corren de allí en adelante, vale decir, a partir de la fecha de interposición de la demanda.

Si bien la sanción ha sido considerada por la C.S.J.N como una sanción civil (fallo Avellana de Colombres), en su aplicación es un tema que ha dividido a la doctrina.

Parte de ella sostiene que su estudio amerita la contemplación de dos aristas, una formal, vinculada a la demora en el cumplimiento de la obligación y, otra subjetiva imputable al deudor que, culposa o dolosamente, omitió su pago. Así lo afirma el Tribunal Fiscal de la Nación sosteniendo que para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad. Dejando en claro la necesidad de verificar para el elemento formal el mero acaecimiento del plazo (mora automática), en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor.

Por lo que si bien el fisco los aplica "automáticamente", sin incluir en el análisis otro punto que la demora incurrida, se deben merituar razones excepcionales, ajenas a la voluntad del deudor, como lo son razones de caso fortuito o fuerza mayor, constituyendo situaciones que no han podido preverse o que habiéndose previsto no pudieron evitarse (art. 514 Código Civil) o a la existencia de

[Escribir texto]

una acción extraña a la voluntad del contribuyente. En este sentido no queda duda alguna de que la obligación de abonar los intereses resarcitorios subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos al percibir el pago de la deuda principal, y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta.

Otras corrientes como la de Giuliani, Fonrouge y Navarrine opinan que no constituye una sanción de índole civil ni penal-fiscal, sino simple resarcimiento de daños, por lo que corresponde su aplicación objetiva y de pleno derecho como establece el artículo 37 de la ley de rito.

#### **Metodología impuesta por la norma**

- Los intereses resarcitorios se devengarán sin interpelación alguna, por la falta total o parcial de pago de gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta.
- No existe la previa necesidad de la constitución en mora del deudor
- Su aplicación no impide las multas previstas en los artículos sancionatorios.
- La obligación de abonarlos persiste no obstante la percepción por parte de la AFIP DGI del pago de la deuda principal, previo al término de la prescripción para el cobro de ésta.
- Continuarán devengándose en ocasión de apelación al Tribunal Fiscal de la Nación.

#### **Alícuota aplicable. Confiscatoriedad.**

En relación a la tasa aplicable al artículo 37 de la Ley N°11683, la misma era del 3% mensual. Mientras que para el artículo 52 (intereses punitivos) ascendía al 4% mensual, en virtud a la resolución 1253/98 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Luego con el tiempo la resolución 110/2002 los llevo a 4% y 6% respectivamente. Hasta la resolución 36/03 B.O. 23/01/2003 que fijo la tasa en el 3% para resarcitorios y 4% para punitivos.

Un resultado de la fijación de tales alícuotas ha sido vista muchas veces como una actitud confiscatoria por parte del Fisco Nacional. Al respecto, la C.S.J.N. en el caso “Cerrito S.R.L.” ha justificado la inclusión de medios coercitivos para lograr el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales impuestas y que afectan en forma directa al interés de la comunidad. Aclarando la lógica de implementar alícuotas superiores a las que los particulares pudieran acceder en el mercado financiero, para no afectar la renta nacional en vistas de un financiamiento del deudor a través del no pago de obligaciones fiscales.

[Escribir texto]

A su vez, resulta contributivo destacar los comentarios de José Rubén Eidelman en el análisis del fallo del Juzgado en lo Contencioso Administrativo N°1 de La Plata para la causa “Della Corte, Alberto”. En su análisis resalta la importancia del mismo ya que entiende este determina la inconstitucionalidad dado que tanto la Constitución Nacional como la Provincial prohíben la delegación legislativa en materia tributaria. Mientras que el Juez Luis Arias resuelve: 1) declara inconstitucional a los art. 86 y 87 del Código Fiscal, ya que delegan al Poder Ejecutivo la fijación del incremento de la tasa de interés aplicable y por cuanto autorizan la capitalización de intereses.

En igual sentido, Eidelman agrega que para el juez el interés reviste una “carga tributaria”, y dispone que no debe delegarse al Poder Ejecutivo su fijación, no solo al interés resarcitorio sino también a la capitalización de intereses o “anatocismo”.

### **Anatocismo**

Respecto de este concepto, nos remitiremos tomando como base el trabajo realizado por Teresa Gómez (año 2000) “Los intereses resarcitorios y la legalización del anatocismo en materia fiscal”, de donde surgen entre otras las siguientes aseveraciones que considero fructíferas de citar; a saber:

La palabra anatocismo proviene del griego "aná", reiteración, y "tokimós", acción de dar a interés. Definiéndoselo como la acción de pagar intereses sobre los intereses vencidos y no satisfechos, también es conocido como interés compuesto (Ossorio, 2007).

Su vinculación con las normas del Código Civil y las garantías constitucionales

Es bueno destacar las diferencias jurídicas sobre el criterio de anatocismo entre el derecho civil y el derecho comercial argentino. Así, observamos que el nuevo texto del artículo 623 del Código Civil reza que: "No se deben intereses de los intereses, sino por convención expresa que autorice su acumulación al capital con la periodicidad que acuerden las partes; o cuando liquidada la deuda judicialmente con los intereses, el juez mandase pagar la suma que resultare y el deudor fuese moroso en hacerlo (Reforma introducida por la ley 23928 de convertibilidad del austral - 28/3/1991 - T. 1991-B - pág. 1751 - LL - Anales de legislación). Serán válidos los acuerdos de capitalización de intereses que se basen en la evolución periódica de la tasa de interés de plaza".

Como puede observarse los requisitos permisivos del anatocismo son:

- 1) convención expresa;
- 2) existencia de liquidación de deuda aprobada judicialmente;
- 3) intimación judicial de pago de la suma resultante de la liquidación y

[Escribir texto]

4) mora del deudor.

Por su parte, el artículo 569 del Código Comercial sostiene que: "Los intereses vencidos pueden producir intereses, por demanda judicial o por una convención especial. En el caso de demanda, es necesario que los intereses se adeuden por lo menos por un año. Producen igualmente intereses los saldos líquidos de las negociaciones concluidas al fin de cada año".

En materia de doctrina jurisprudencial civil se ha sostenido, en reiteradas oportunidades, que el anatocismo no se permite porque significaría retribuir al acreedor por el uso de un dinero que él no ha facilitado a la contraparte, que es el interés capitalizado al margen de las pautas legales señaladas, lo cual ofende entonces la noción de justicia distributiva, dado que no se encuentra motivo para dicho pago, el que no puede darse sin razón que lo sustente ("Kreiman de Dorfman, Rebeca c/Schwartzman de Santibáñez, Ruth" - CNCiv. Cap. Fed. - Sala C - 16/12/1980 - JA - T. 981-II - pág. 787 y CNCiv. Cap. Fed. - Sala D - "Rossini, Amílcar H. y otra c/Balayan, Yeruant y otros" - 23/8/1985 - LL - T. 1986-A - pág. 298 y ED - T. 117 - pág. 171). Avanzando aun más, la jurisprudencia sostuvo que el texto civil es bien claro al prohibir tanto el "anatocismus conjuntus", o sea, el que importa la acumulación del interés ordinario al capital para hacerle producir intereses, como el "anatocismus separatus", por el cual se forma otro capital con los intereses para hacerle devengar, a su vez, otros intereses ("Viniplast SA c/Shahinian" - JPI Com. N° 3 de Cap. Fed. - 13/11/1980 - LL - T. 1981-C - pág. 220).

Los antecedentes del anatocismo en materia fiscal merecen un párrafo aparte, ya que para el Organismo Recaudador la tendencia fue la opuesta a la de la jurisprudencia citada precedentemente. Veamos al respecto algunos antecedentes (Cfr. Gómez, Teresa: "Reforma introducida a la ley de procedimiento tributario N° 11683" - Reforma Tributaria - Aplicación Tributaria SA - enero/00 - pág. 289), como el dictamen 16/92 (DAL (DGI) - 4/5/1992) -que fuera dejado sin efecto el 19/4/1996-, sostenía que "al producirse la capitalización de intereses resarcitorios los mismos participan de la naturaleza tributaria, en la medida en que no se habría producido la cancelación total de la obligación tributaria, considerando como tal no sólo el impuesto sino también los intereses resarcitorios derivados de la mora en el cumplimiento del pago del gravamen.

"Participando de dicha naturaleza, pues, y siendo que el artículo 42 (actual art. 37) de la ley de procedimiento tributario no tiene carácter taxativo sino meramente enunciativo, cabe concluir que los intereses así capitalizados generarían, a su vez, intereses resarcitorios conforme las previsiones del citado artículo."

De conformidad con lo expuesto, el Servicio Jurídico de la Dirección General Impositiva entendió que en el caso que se haya pagado el impuesto y quede un saldo adeudado en concepto de

[Escribir texto]

intereses, al transformarse los mismos en capital son susceptibles de generar intereses, de acuerdo con lo previsto por el artículo 42 de la ley 11683 (t.o. 1978).

Otra prueba acabada de la aplicación de anatocismo es la resolución general 643/99 (BO: 28/7/1999), que regula la imputación de pagos dispuesta por las normas sobre planes de facilidades, cuando se trate de pagos efectuados, antes o después, de operada la caducidad de los mismos. En dicha resolución se sostiene que, a fin de evitar los perjuicios para el Fisco que derivarían de la imputación de los pagos parciales al capital adeudado antes que a los intereses resarcitorios, corresponde establecer reglamentariamente que los referidos intereses, en la medida en que se cancele el capital que los generó, serán considerados como capital y devengarán sus propios intereses resarcitorios.

En este sentido es de notar que todas las normas infra legales mencionadas precedentemente y dictadas por el Organismo Recaudador se olvidaron de la vigencia plena, absoluta, categórica, definitiva, ilimitada y terminante del artículo 17 de la Constitución Nacional -principio de legalidad-, en cuanto expresa que: "Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°."

A pesar de tanta normativa infra legal destacada, el Fisco hoy cuenta con una la facultad de imponer una obligación de dar suma cierta de dinero a un contribuyente sin una ley que lo norme. Haciendo que mediante dictámenes, instrucciones generales o resoluciones se desvirtúe lo normado por el Código Civil.

## Evolución jurisprudencial y doctrinaria

En el año 1980 la Corte esgrime su posición frente al anatocismo en materia tributaria en los autos "Ledesma SA" (CSJN - Fallos - T. 302 - pág. 1363 - 24/11/1980), en los cuales sentenciaba que el artículo 623 del Código Civil, aplicable al caso en razón de la ausencia de una norma específica sobre el particular y en tanto no resultara incompatible con los principios rectores en materia fiscal, se impone el rechazo del reclamo de capitalizar los intereses que se devengan sobre el capital no pagado, habida cuenta que el caso no encuadra en las excepciones previstas en dicho precepto.

Sin embargo, una verdadera revolución doctrinaria se produce en el año 1982 -bajo la antigua redacción del art. 623, CC-, con el dictado de los autos "Vianini, S. P. A. y otro c/Obras Sanitarias de la Nación". Revolución que marcó dos tendencias en cuanto la aceptación, o no, del anatocismo. Donde se destaca la resolución, por mayoría, que: Cuando no existe deuda alguna de

[Escribir texto]

capital por haber sido éste totalmente saldado, la prohibición del artículo 623 del Código Civil no tiene sentido ni razón de ser porque no subsisten las dos deudas, no hay acumulación de sumas productiva de interés ni simultaneidad de curso de intereses, correspondientes a dos cantidades de distinto origen, esto es, capital e interés. Por ello, si en el caso se debe actualmente una sola suma de dinero -los intereses primitivos ya dejados de cursar porque el capital del que provenían fue saldado- nada impide que ese valor así congelado produzca intereses, pues se ha convertido en un capital ya desprendido e independizado de su fuente y se ha transformado en una deuda de dinero autónoma que, por disposición del artículo 622 del Código Civil, ha de devengar intereses en caso de mora.

Si analizamos el anatocismo como generador de una obligación tributaria nacida contra natura, debemos recordar que en el fallo " Surrey S.A.C.I.F.I.A. c/ D.G.I. s/ D.G.I. Causa: 14883/95 15/08/97 Cámara Nacional en lo Cont. Adm. Fed., sala V)", la Cámara fue terminante cuando sostuvo que del análisis del artículo 42 de la ley 11683 (t.o. 1978, actual art. 37) surge que no se halla prevista la aplicación de intereses resarcitorios sobre intereses de ese mismo tipo, aun cuando éstos se capitalicen. Interpretar lo contrario importaría violar el principio de legalidad, habida cuenta de que se estaría creando un suplemento tributario sin una norma previa que le de fundamento. En el mismo sentido opinaba Clara Rescia de De la Horra cuando expresaba que "el principio de legalidad o juridicidad de la tributación impide la creación de cargas fiscales, cualquiera fuere su denominación, si no surgen de la ley". Resultando evidente que no pueden liquidarse intereses sobre los intereses cuando la ley fiscal no lo autoriza y, naturalmente, no procede en este ámbito aplicación analógica de ninguna naturaleza.

Sin embargo, la reforma de la ley 25239, hoy por hoy, autoriza el anatocismo "a secas" en cuanto norma que en caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiese devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en el artículo 37.

Pese a la reforma introducida, Bertazza y Díaz Ortiz expresaban que siempre sostuvieron postura en el sentido de la improcedencia del anatocismo en materia tributaria. En suma, continúan diciendo los autores, desde nuestro punto de vista el anatocismo era improcedente en materia tributaria hasta el 30/12/1999, ya que a partir del 31/12/1999 rige la modificación. Por su parte, Juan Oklander, con opinión favorable a la aplicación del anatocismo, concluía en un artículo sobre el tema en cuestión que: "Condenar genéricamente y en abstracto al anatocismo sólo puede explicarse por la supervivencia de antiguos prejuicios originados en el desconocimiento de la actividad financiera, cuyos elementos básicos son el interés y su forma de capitalización o pago.

[Escribir texto]

Nos parece un acierto que la ley 25239 haya modificado la ley para legitimar, a partir de su vigencia, la aplicación del anatocismo en materia tributaria".

En conclusión, Gómez (año 2009) asevera que, la reforma introducida al artículo 37 de la ley de procedimientos tributarios surgió por una ley que es la expresión natural de la voluntad del parlamento; votada en mayoría por el Honorable Congreso de la Nación, único Órgano que puede imponer obligaciones a los habitantes.

Va de suyo que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe; sin embargo, esta nueva norma "legaliza" una vieja aspiración del Fisco permitiendo transformar en capital a los intereses adeudados, curiosa construcción legislativa que logra que el anatocismo, disfrazado con ropajes jurídicos, se convierta en legal.

El anatocismo ofende la noción de justicia distributiva porque obliga a un pago sin una razón que lo sustente. Pero mucho más se ofende la noción de justicia cuando se pretende imponerle al anatocismo efecto retroactivo, asignándole un pretendido "carácter aclaratorio" a la norma en cuestión. Adviértase que, tal como ha sostenido reiteradamente la justicia en materia tributaria, la posibilidad de reajustar conceptos impositivos sin una ley previa ha sido expresamente vedada, ya que significaría modificar la cuantía de obligaciones tributarias respecto de las cuales, y atendiendo a su naturaleza, rige el principio de reserva o legalidad.

Asimismo, Germán Bidart Campos quien, desgranando el tema de la legalidad, ha dicho que no basta con la ley, sino que es menester que el contenido de esa ley responda a ciertas pautas de valor suficientes. De lo contrario, bastaría que la voluntad de los gobernantes se ocultara o disfrazara con el formalismo de la ley para que, mediante la ley, se pudiera mandar o prohibir cualquier conducta, por injusta que ella fuera. Por ello acudimos al valor justicia, que constitucionalmente se traduce en la regla o el principio de razonabilidad afirmando que la ley que manda o prohíbe algo debe ser intrínsecamente justa, lo que en derecho constitucional equivale a razonable, el principio de legalidad rezaría de la siguiente manera: nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley justa no manda ni privado de lo que la ley justa no prohíbe...



# INTRODUCCION A LOS ILICITOS TRIBUTARIOS

## *Consideraciones generales*

La jurisprudencia en materia tributaria ha convalidado la naturaleza penal del ilícito tributario, por ende, la necesidad de la presencia de los elementos objetivo y subjetivo en la conducta del autor. Reafirmando el principio de personalidad de la pena, el que sostiene que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva, como subjetivamente.

El elemento objetivo es aquel que contiene a la acción típica, verificada por los hechos – comisión u omisión-, al autor (sujeto activo) y a los medios. El elemento subjetivo tiene que ver con aquel elemento que se encuentra en el cerebro del autor del injusto, y que contienen a la voluntad y la intención que dirigen la acción, es decir el dolo.

En los ilícitos tributarios, la sola comprobación del elemento objetivo no basta para configurar la infracción, puesto que aplicando el principio de “no hay pena sin culpa” debe probarse la tipicidad subjetiva, esto es el dolo del auto.

Decimos que estos ilícitos tienen naturaleza penal, por lo que las penas aplicables podrán herir al delincuente tanto en su patrimonio como en su persona, así tendremos reclusión, prisión y también penas pecuniarias en forma de multas. En este sentido, y a modo justificatorio es provechoso destacar el dictado de la sentencia de la causa “Lapiduz Enrique”, en donde la C.S.J.N. evacuo dudas respecto de la naturaleza de la pena de clausura, no existen reparos en afirmar que la pena de clausura, aplicable en materia de ilícitos tributarios, es una medida de índole estrictamente penal.

Así destacamos como jurisprudencia del alto tribunal la siguiente; a saber:

a) Parafina del Plata, C.S.J.N, 2/9/1968

Constituyo un verdadero leading case en cuanto al reconocimiento de la necesidad de presencia del elemento subjetivo para la configuración de la defraudación fiscal; donde se resalta la siguiente cita: ”la mera comprobación de la situación objetiva en la que se halle el infractor no basta para configurar el delito, ya que las normas punitivas de la ley 11683 consagran el principio de la personalidad de la pena, que responde en esencia al concepto fundamental de que solo puede ser

[Escribir texto]

reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”.

b) Usandizaga, Perrone y Juliarena, C.S.J.N, 15/10/1981.

Sostuvo que la retención ingresada extemporáneamente no configura per se automáticamente el delito objetivo de defraudación fiscal, donde incorpora la presencia del elemento subjetivo esbozando: “...no existe sanción penal por el ingreso tardío de retenciones, si en el obrar del agente de retención no se revelan hechos que caracterizan a una conducta fiscal dirigida a la evasión”.

c) Wortman, Jorge Alberto y otro: C.S.J.N, 8/6/1993.

Comenta en sus considerandos: “ que en cuestiones de índole sancionatorias ha consagrado el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”. “...si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido el hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente”.

### *Bienes jurídicos tutelados*

La finalidad de la ley 11683 protege el bien jurídico “Administración Tributaria” a través de ilícitos formales y el bien jurídico “Rentas Fiscales” a través de los ilícitos “materiales”, ya sean dolosos o culposos. En este sentido se plantea la duda sobre si los ilícitos formales son objetivos o subjetivos, la corte ha dicho que reconoce como principio liminar la subjetividad de los ilícitos, sin perjuicio que, con relación a algunos de ellos, se produzca la inversión de la carga de la prueba.

### *Extinción de las sanciones*

La extinción de las sanciones puede operar por muerte del infractor, prescripción, amnistía e indulto. Tal como en el derecho penal criminal, la muerte del infractor extingue las sanciones ya sean estas por infracciones formales o sustanciales por omisión o defraudación.

Dicho principio es recogido por esta ley en su artículo 54 in-fine, sosteniendo el principio de reprimir solo al culpable, aclarando la no aplicabilidad de las sanciones frente al fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada.

## Infracciones formales - Sanciones

*Artículo 38 de la Ley N° 11683 - 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 pesos doscientos (\$200), la que se elevará a cuatrocientos pesos (\$400) si 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 omitiere proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del artículo 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 artículo 71. Si dentro del plazo de quince (15) días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo primero de este artículo, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los QUINCE (15) días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70 y siguientes, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente.*

### *Consideraciones generales del artículo 38 de la Ley N° 11683*

Conducta requerida	Culposa. Negligencia o impericia
Acción típica	No presentación de declaración jurada
Autoría	Obligado por deuda propia o ajena
Pena	Multa \$200 personas física y de \$400 personas jurídicas
Bien jurídico tutelado	Administración tributaria

[Escribir texto]

La sanción tratada en la jerga cotidiana es llamada también “multa automática”. En realidad esta aseveración de automaticidad se encuentra vinculada solamente a la configuración de la infracción, toda vez que no requiere intimación previa. Pero para aplicar esta sanción debe ser sustanciado el sumario administrativo (art. 70 ley 11683),

Este ilícito se encuentra vinculado al incumplimiento de un deber formal de colaboración en cabeza del contribuyente y/o responsable de presentar la declaración jurada. En vista a ello, la falta de presentación de la declaración jurada, con o sin saldo de impuesto resultante, generara la aplicación de la multa analizada.

Dado el carácter culposo que la norma necesita y en virtud a que las infracciones y sanciones tributarias les son aplicables las disposiciones del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Conf. CNACAF, Sala III in re “García Navarro” del 29/9/93); es que hacemos hincapié en que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el infractor, es menester la concurrencia del elemento subjetivo, ya que solo es reprimido quien sea culpable, haciendo necesario para su configuración la presencia de negligencia o impericia.

La enunciada automaticidad de la infracción no obsta que el contribuyente ejercite el poder de defensa demostrando la falta del elemento subjetivo culposo configurado por la presencia de negligencia o impericia. Por ejemplo situaciones de huelga del organismo recaudador, falta de soporte en papel o magnético, día declarado inhábil, etc.

## Reducción de sanciones

La Instrucción General N° 6/2007 (A.F.I.P.) ha sustituido a la Instrucción General N° 4/97 con el objeto de plasmar en la misma la experiencia adquirida en los diez (10) años de vigencia de esta última la misma receta además, las importantes modificaciones tanto normativas como organizativas producidas durante dicho lapso. Según su texto, su principal fin es el de sistematizar las pautas aplicables al juzgamiento administrativo de las infracciones a las normas que regulan las materias impositivas y de los recursos de la seguridad social y la pertinente graduación de sanciones. Dicha norma es de aplicación desde el 30/07/2007 a los nuevos sumarios que se inicien y a las etapas no cumplidas de los procedimientos sumariales en trámite a esa fecha.

[Escribir texto]

### Sistema especial de reducción de multas por infracciones formales

Los infractores formales (artículo 38 ley 11683) que hubiesen omitido la presentación en término de las declaraciones juradas, podrán beneficiarse con el sistema especial de reducción de multas previsto en el presente apartado, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

a) Regularicen su situación mediante el cumplimiento de la presentación omitida, en el lapso transcurrido entre el primer día posterior al vencimiento general y el día anterior a la notificación a la que alude el artículo 38 de la Ley 11.683.

b) No hayan cometido la nueva infracción dentro del término de 2 (dos) años de haberse regularizado, por el presente sistema, una infracción anterior.

c) renuncien expresamente a discutir en el ámbito administrativo y judicial la pretensión punitiva fiscal y abonen la multa correspondiente.

El importe de la multa, como también el número de infracciones susceptibles de ser regularizadas, según se trate de personas físicas o de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables - de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior, se ajustará al siguiente cuadro.

<u>Infracción n°</u>	<u>1ra</u>	<u>2da</u>	<u>3ra</u>
Personas físicas	\$ 20	\$ 50	\$ 100
Personas jurídicas	\$ 40	\$ 100	\$ 200

Fuente: Ins. Gral. (AFIP) 6/2007

La falta de concurrencia de alguno de los requisitos detallados en los incisos a),b) y c) precedentes impedirá el acogimiento del infractor a las previsiones del presente sistema. No obstante ello, de corresponder, se podrá hacer uso de los beneficios que le acuerde el art. n° 38, o sea, reducción de la multa si el contribuyente dentro del plazo de quince (15) días a partir de la infracción paga voluntariamente la multa y presenta la declaración jurada omitida.

[Escribir texto]

### Procedimiento aplicable

El procedimiento para la aplicación de la pena en cuestión establece la sustanciación del respectivo sumario, conforme lo establecido por el artículo 70 de la ley 11683. La norma a su vez establece que a opción de la A.F.I.P. la notificación podrá ser emitida por el sistema de computación de datos, en tanto reúna los requisitos establecidos en el artículo 71.

A los fines del emplazamiento se efectuará según el presente procedimiento:

a- se confeccionará un acta numerada con suscripción ológrafa del juez administrativo competente.

b- el contribuyente o responsable será puesto en conocimiento de sus obligaciones receptadas en el acta, a través de una notificación emitida por medios informáticos con firma facsimilar, la individualizara el acta por numero y fecha. Luego de la notificación el contribuyente podrá:

a- presentar la declaración jurada omitida y pagar la multa. En este caso el importe se reducirá, de pleno derecho, a la mitad.

b- no presentar la declaración jurada ni pagar la multa. Este hecho acarreará la sustanciación del correspondiente sumario, siendo la notificación cabeza del mismo.

Dado que el monto involucrado no alcanzara los \$2500 – necesarios para habilitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación-, solamente procedería la interposición del recurso de Reconsideración ante el superior previsto en el inciso a) del artículo 76 de la ley de rito.

### Acumulación de sanciones

La presente multa será acumulable, de corresponder, con la multa por violación al cumplimiento de los deberes formales del art. 39. Todo ello, a pesar de que gran parte de la doctrina opina que la duplicación vulnera el principio del “non bis in ídem”.

La CSJN ha sentenciado que la acumulación debería operar, únicamente en aquellos casos en que una declaración jurada fuera presentada ni al vencimiento general ni dentro del plazo requerido.

[Escribir texto]

## Instrumentación

Las infracciones formales por falta de presentación de Declaración jurada a su vencimiento, se generan automáticamente al día siguiente de la omisión, por ende debe presentarse urgentemente antes de que llegue la notificación por parte de la AFIP, abonar la multa reducida conforme escala y presentar formulario 206 (multinota) según modelo:

---

CUIT N° .....

Domicilio Fiscal.....

AGENCIA n°.....

TE/MAIL.....

ASUNTO: COMUNICACIÓN REDUCCIÓN DE MULTA POR APLICACIÓN S/inst. Gral. N° 6/2007

Señor jefe de Agencia/Jefe Administrativo

El que suscribe informe por este medio que el día .....de.....de.....2009 se ha abonado multa reducida en los términos de la Instrucción General 6/2007 por omisión de declaración jurada periodo ...../..... del impuesto..... cuyo vencimiento se produjo el día.....de.....de....., por \$..... cuya fotocopia de adjunta. Y además informo:

- a) No haber cometido la nueva infracción dentro del término de dos (2) años de haberse regularizado, por el presente sistema, una infracción anterior.
- b)Renuncio expresamente a discutir en el ámbito administrativo y judicial la pretensión punitiva fiscal .

Se adjunta además copia de la declaración jurada omitida y su respectivo constancia de presentación.

FIRMA DE CONTRIBUYENTE.....

CARÁCTER.....

---

[Escribir texto]

*Artículo ... de la Ley N° 11683- (Artículo incorporado sin número a continuación del artículo 38, por Ley 25795) "Artículo...: 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 Pesos Un Mil Quinientos (\$ 1.500), la que se elevará a Pesos Nueve Mil (\$ 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 Pesos Diez Mil (\$ 10.000), la que se elevará a Pesos Veinte Mil (\$ 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."*

### *Consideraciones generales del artículo ... a continuación del 38 de la Ley N° 11683*

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 obligado a



[Escribir texto]

	presentar.
Autoría	Personas Físicas o Jurídicas \$1.500
a) pena de multa entre partes independientes	Empresas con sujetos del exterior \$9.000
b) pena de multa entre partes no independientes	Personas físicas y sucesiones indivisas \$10.000. empresas con sujetos del exterior \$20.000
Bien jurídico tutelado	Administración tributaria

El artículo bajo análisis prevé dos hipótesis delictuales: la primera para sujetos obligados a presentar declaración jurada informativa de precios de transferencia entre partes independientes, la segunda trata idéntica omisión pero entre partes vinculadas. En ningún caso es necesario el requerimiento previo por parte de la AFIP.

Gran parte de la doctrina considera que si los sujetos que intervienen en el mercado internacional requieren un seguimiento fiscal especial, las penas no guardan proporcionalidad con la gravedad que reviste el incumplimiento, sino que son desproporcionados con la conducta que se quiere sancionar.

Otro aspecto importante a considerar tiene que ver con los costos operativos internos en los que el obligado debe incurrir para satisfacer las solicitudes de información. Por su parte los contribuyentes manifiestan su continuo disgusto por el establecimiento de deberes de colaboración sin una contraprestación dineraria que ayude a soportar estos costos internos.

*Artículo 39 de la Ley N° 11683 - (Texto según Ley 25795) Serán sancionadas con multas de Pesos Ciento Cincuenta (\$ 150) a Pesos Dos Mil Quinientos (\$ 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 Pesos Cuarenta y Cinco Mil (\$ 45.000):*

[Escribir texto]

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

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

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

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

*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.*

### *Consideraciones generales del artículo 39 de la Ley N° 11683*

Conducta requerida	Culposa
Acción típica 1° párrafo	Violaciones a la ley 11683, leyes tributarias, dec. Reglamentarios del P.E., normas obligatorias que impongan deberes formales.
Autoría	Obligado por deuda propia o ajena
Penal	Multa de \$150 a \$2.500
Bien jurídico tutelado	Administración tributaria

[Escribir texto]

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 alguna. 3- omisión de proporcionar datos- a requerimiento- de operaciones internacionales.
--------------------------	---

Surge de la redacción de este artículo que estamos en presencia de una norma penal en blanco, que podrá ser integrada por otras normativas relacionadas, como puede ser un decreto del P.E., o bien por otra norma de carácter obligatorio como una resolución general dictada por el organismo recaudador. Jurisprudencialmente ha sido recepcionada en este último sentido aplicándose a la falta de utilización de controladores fiscales de uso obligatorio por resoluciones generales.

Ahora, la norma requiere un carácter culposo para su configuración, en el accionar del contribuyente, de la negligencia o impericia, ya que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el contribuyente. Ello en virtud de que a las infracciones y sanciones les son aplicables las disposiciones del código penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Conf. CNACAF, sala III in re “García Navarro” del 29/9/93).

### Deberes de colaboración

Dada la amplitud del primer párrafo (ley penal en blanco), varias son las conductas que pueden estar alcanzadas. Desde la sanción a los consumidores finales que no exijan, no conserven en su poder y no exhiban a los inspectores la factura o documento equivalente, de las compras realizadas; hasta la utilización de facturas con CAI vencido.

[Escribir texto]

### Resistencia a la fiscalización. Figura agravada

Esta nueva multa agravada tiene como finalidad doblegar a los contribuyentes en intentos tendientes a entorpecer y obstruir el proceso de fiscalización mediante demoras injustificadas u ocultamientos de información.

Gran parte de la doctrina ha advertido la superioridad del derecho constitucional del contribuyente a no declarar en contra de sí mismo, sin que ello pueda ser tomado como resistencia a la fiscalización. Se entiende que la norma sanciona el incumplimiento reiterado, por lo que:

- 1- debe existir un requerimiento de la A.F.I.P. con fecha de cumplimiento no menor a 10 días
- 2- verificado el incumplimiento, la Administración debe reiterar el requerimiento.
- 3- se verifica el incumplimiento contumaz por parte del obligado

### Operaciones internacionales. Figura gravada

Si bien el artículo 38 bis previo una multa por incumplimiento de presentar una declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivadas de operaciones de importación y exportación.

En este caso se mantiene la línea, indicando dos hipótesis sancionatorias:

- 1- omisión de proporcionar datos para el control de las operaciones. Siendo lógico en este caso que el contribuyente debiera resultar punible que se encontrara bajo fiscalización.
- 2- falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales. Debiendo el contribuyente que la conducta debe ser contumaz o reiterada y no un simple extravío u omisión.

### 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 perciba o disponga en su totalidad del otro, los incapaces, los penados a los que se refiere el art. 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.

[Escribir texto]

## Principios de la personalidad de la pena

Atendiendo al principio de personalidad de la pena en materia tributaria, solo puede ser penado quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetivamente como subjetivamente.

Esta sanción no será de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada (art. 54 de la ley 11683).

Operan como eximentes de la responsabilidad el error de hecho esencial el error de derecho el caso fortuito y la fuerza mayor con la prueba del cargo del contribuyente.

## Procedimiento aplicable

El artículo 70 de la ley 11683 establece que los hechos reprimidos por la norma analizada serán objeto de 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. El artículo a continuación establece, en su párrafo segundo, que el acta será notificada al presunto infractor acordándole 5 (cinco) días para que presente su defensa y ofrezca la prueba que haga a su derecho. Asimismo, aquilatada doctrina interpreta que del artículo 71 de la ley 11683 se establece la existencia de un plazo de 15 (quince) días, prorrogables mediante disposición fundada por igual lapso y única vez, para que el contribuyente presente su defensa en los sumarios instruidos por presuntas infracciones tipificadas en el artículo 39 de dicho texto legal. Esto es así por cuanto los mismos son iniciados mediante resolución del juez administrativo y por ende resulta de aplicación el primer párrafo del artículo 71 de la ley de rito.

Como corolario de sucesivas críticas ajustadas a derecho llevaron al organismo a dictar la Nota Externa N° 5/1998 en la cual se estableció que: “habiendo 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 incumplimientos a los deberes formales previstos en el artículo 39 de la citada, 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 concordancia con lo establecido en el primer párrafo del mencionado artículo”.

En cuanto a las vías recursivas aplicables contra la pena analizada están previstas en el artículo 76. Sin embargo queda habilitada la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. En caso

[Escribir texto]

contrario, solamente procedería la interposición del recurso de Reconsideración ante el Superior previsto por el inciso a) del artículo citado.

### INCUMPLIMIENTOS DE INFORMACION.

*Artículo ... de la Ley N° 11683 - (Artículo Incorporado sin número a continuación del Artículo 39 por Ley 25795) "Artículo...: Será sancionado con multas de Pesos Quinientos (\$ 500) a Pesos Cuarenta y Cinco Mil (\$ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas - originales o rectificativas- previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

*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 Pesos Diez Millones (\$ 10.000.000), que incumplan el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de DOS (2) a DIEZ (10) veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo.*

[Escribir texto]

*Consideraciones generales del artículo ... a continuación del 39 de la Ley N° 11683*

Conducta requerida	Culposa: negligencia o impericia
	Omisión de presentar, a requerimiento, DDJJ informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las Ganancias derivados 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 Resolución General de la A.F.I.P. los siguientes documentos:

✓ Declaraciones juradas informativas – originales o rectificativas- sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivadas de precios de transferencias

[Escribir texto]

- ✓ 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 que del presente artículo resulta acumulable con la del artículo 38 bis, debiendo considerarse la condición del contribuyente y la gravedad de la infracción.

### 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 pesos diez millones (\$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. Considerándose por distintos doctrinarios como una multa violenta y exorbitante, que roza la violación al principio de proporcionalidad de la pena.

### Régimen de retribución para los agentes de información

El decreto 1886/93 establece un régimen de retribución de los gastos administrativos en que incurran los agentes de información de los tributos. La que se liquidará por periodos cuatrimestrales calendarios vencidos.

El gasto que demande el cumplimiento del presente decreto se atenderá con cargo al presupuesto vigente de la AFIP-DGI.

### Sujetos imponibles

Acorde a lo dispuesto por el artículo 54 de la ley 11683, no están alcanzados por esta multa las sucesiones indivisas, el cónyuge cuyos réditos propios perciba o disponga en su totalidad el otro, los incapaces, los penados a que se refiere el artículo 12 del Código Penal, los quebrados cuando la infracción sea posterior a la pérdida de la administración de sus bienes y siempre que no sean responsables con motivo de actividades cuya administración o gestión ejerzan.



[Escribir texto]

## Principios de la personalidad de la pena

Atendiendo al principio de personalidad de la pena en materia tributaria, solo puede ser penado quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetivamente como subjetivamente. Esta sanción no será de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada (art. 54 de la ley 11683).

Operan como eximentes de la responsabilidad el error de hecho esencial el error de derecho el caso fortuito y la fuerza mayor con la prueba del cargo del contribuyente.

## Clausura

*Artículo 40 de la Ley N° 11683 - Serán sancionados con multa de Trescientos Pesos (\$300) a Treinta Mil Pesos (\$ 30.000) y clausura de tres (3) a diez (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 Diez Pesos (\$ 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) (Sustituido por Ley 25795) No llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas; o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

*c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la 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 dos (2) años desde que se detectó la anterior. Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen*

[Escribir texto]

*para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo Nacional.*

***b)** (Agregado por Ley 25795) 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.*

***b)** (Agregado por Ley 25795) 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.*

#### Consideraciones generales artículo 40 de la Ley N° 11683

Conducta requerida	Culposa: negligencia o impericia
Penas principales	Multa de \$300 a \$30.000. clausura de 3 a 10 días
Penas accesorias	Suspensión de matrícula, licencia o inscripción registral otorgada por el PE
Tipo de delito	De peligro
Bienes jurídicos tutelados	Administración tributaria-mercado-rentas fiscales
	No entregar factura o documento equivalente por las operaciones de venta realizadas. No emitir factura o documento equivalente por las operaciones de venta realizadas. No emitir factura o documento equivalente en la forma y requisitos establecidos por el organismo recaudador.
Autoría (a)	Contribuyente vendedor
	No llevar registros de las ventas y compras realizadas o, si las llevar, fueren

[Escribir texto]

	defectuosas o incompletas.
Autoría (b)	Contribuyente vendedor
Acción típica inciso c)	Encargar el transporte comercial de mercaderías sin soporte documental. Transportar comercialmente mercaderías sin soporte documental.
Autoría (c)	El contribuyente que encarga el transporte y/o el transportista que lo realiza
Acción típica inciso d)	No inscribirse en la A.F.I.P. cuando se tuviera obligación de hacerlo
Autoría (d)	Contribuyente 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 (e)	Contribuyente vendedor
Acción típica inciso f)	No poseer, no mantener operativos, o no utilizar los instrumentos de medición y control de producción dispuestos para toda norma tendiente a verificar y fiscalizar tributos nacionales.
Autoría (f)	Contribuyente productor

### *Sanción de clausura. Concepto*

A los efectos del tratamiento de este instrumento del que se valen las administraciones tributarias, se utilizarán como eje conductor unificador las ideas plasmadas por profesionales de la Comisión de Derecho Tributario de la asociación de abogados de Buenos Aires (“Cuestiones sobre la aplicación de la clausura en materia tributaria”, por Mariana Rodríguez, María Ángeles Schell, Luciano Riveiro y Eduardo Laguzzi). Cerrando con una comparativa de lo que personalmente podré aportar luego de mi experiencia en el Tribunal Administrativo Fiscal de la Provincia de Mendoza, en lo referente al instrumento que tratamos.

[Escribir texto]

En un primer arribo, la clausura puede definirse como “el cierre temporal o permanente de un local, comercio, establecimiento, etc.”. Pudiendo separarlas típicamente en clausuras son: a) preventiva y b) definitiva.

Se declara clausurado provisoriamente un lugar cuando se encuentran seriamente afectadas las condiciones de seguridad, higiene, salubridad o se está desarrollando en él una actividad prohibida. No existen objeciones formales de la autoridad referida a la administración, sino que son consecuencia concreta del funcionamiento.

De acuerdo con lo expresado por la Dra. Catalina García Vizcaíno, en materia tributaria el Art. 35 de la ley 11.683 establece que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) cuenta con amplios poderes para verificar en cualquier momento (inclusive respecto de períodos fiscales en curso), por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. Resulta interesante acentuar que “la facultad de clausurar preventivamente ha sido establecida por la ley 24765 en sustitución de la clausura automática, que era regulada en el anterior tercer artículo incorporado a continuación del Art. 44 de la ley 11.683, que fue derogado por el Art. 16 de la ley 24.765.

De esta manera, es posible clausurar preventivamente un establecimiento, cuando un funcionario autorizado por la AFIP constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el Art. 40 de esta ley y, concurrentemente exista un grave perjuicio o bien el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

De esta manera los autores arriban a la primera conclusión que: La clausura significa la prohibición de realizar en un establecimiento de carácter comercial o industrial, durante el tiempo que disponga la sentencia, la actividad propia de ese lugar. Y, la Administración en ejercicio de las potestades administrativas tiene una gama de posibilidades entre las cuales está, precisamente, la clausura; una facultad que se le otorga con carácter excepcional porque lo que se está cercenando es un derecho constitucional. El derecho constitucionalmente consagrado a trabajar y ejercer toda actividad lícita se lo limita así con el derecho otorgado a la Administración de imponer sanciones a las conductas infraccionales.

Por último, la clausura definitiva importa una resolución administrativa que imposibilita la explotación o la realización de una obra. Puede ser revisada por vía administrativa y por la autoridad judicial, mientras que la clausura como sanción implica la finalización de un proceso administrativo, en el cual se ordena la clausura.

[Escribir texto]

## Su constitucionalidad y naturaleza jurídica

Del relevamiento de vastas redacciones relacionadas se puede arribar a la conclusión de que destacada doctrina se ha expresado tanto en oposición a este tipo de sanciones, como en defensa de su constitucionalidad.

Con la simple finalidad de esclarecer en este sentido, la Corte Suprema de la Nación en el fallo “Mickey S.A.” (García Pinto, José - P/Mickey S.A. S/Inf. Art. 44 Ley 11683, 05 de Noviembre de 1991) resolvió que la sanción de clausura es constitucional. Para arribar a esta decisión el más alto tribunal consideró que “en orden a la supuesta afectación que de los derechos tutelados en los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional se atribuye a la clausura del establecimiento procede señalar que la Carta Magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables, no son susceptibles de impugnación constitucional. Consecuentemente, resulta incuestionable la facultad concedida al legislador de establecer los requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad”.

Agregando a continuación un reflexivo análisis de la finalidad perseguida con la imposición de este tipo de sanciones: “la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.

La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudados que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad”. Por ello, la Corte Suprema consideró que la sanción de clausura no aparece como irrazonable frente al bien jurídico protegido por la norma: el circuito de producción de bienes y servicios, y como consecuencia de su falta de control, la renta fiscal.

La afectación del bien jurídico protegido es lo que legitima el poder punitivo de la administración para aplicar una sanción al contribuyente que infringe la ley. Ahora bien, resta determinar su naturaleza jurídica. En este punto se hace imperioso citar nuevamente al tribunal superior, esta vez en el marco de la causa “Lapiduz”, en la cual consideró

[Escribir texto]

que la clausura reviste un innegable carácter represivo, siendo una medida de naturaleza estrictamente penal.

Asimismo, en el mensaje del Poder Ejecutivo sobre el proyecto de la ley 24.765 se resaltó que: “En el caso de la sanción de clausura a que se refiere el proyecto, su naturaleza penal lo coloca en un terreno diferente, en el cual debe asegurarse la plena vigencia de las garantías que rodean a los procesos destinados a la punición. Pero, ¿por qué es una pena? Porque cuando el inspector, sin intervención de ningún órgano jurisdiccional, administrativo y mucho menos judicial, cree que se ha cometido una infracción y pone la faja de clausura, está causando un agravio que va más allá del aspecto económico del responsable del pago o del contribuyente. En efecto, lo afecta en otros valores. La buena doctrina indica que en todo caso la sanción que debe imponer el Estado debe ser del mismo tipo que la falta cometida, es decir, de carácter pecuniario, no debiendo afectar otros valores que hacen al establecimiento, a su imagen y al valor moral de años de actividad comercial, que afectarán aún el valor llave del comercio”.

Y es su naturaleza penal la que obliga a que al momento de su aplicación de una sanción de clausura se deba garantizar el derecho al debido proceso y defensa en juicio, pilares del derecho penal, del presunto infractor.

Tomando las palabras de Julio B. Maier cabe recordar que: “Para someter a alguien a una pena, es necesario el pronunciamiento de una sentencia firme de condena que declare su culpabilidad en un delito determinado y le aplique la pena, y que para obtener legítimamente esa sentencia, es preciso tramitar un procedimiento previo, según la ley en el que se verifique la imputación. La importancia que esta máxima asume en la construcción dogmática de toda la estructura del Derecho procesal penal es fundamental” (Maier, 1996).

## Finalidad de la clausura

La finalidad de la clausura en el derecho tributario es proteger la renta fiscal y la igualdad ante la ley; ya que con su aplicación se intenta crear un sistema equilibrado de apercibimiento y estímulos legales tendientes a inducir un cambio en los hábitos de conducta de un gran número de contribuyentes evasores o simplemente remisos en el cumplimiento de sus obligaciones y por otro lado el circuito de producción de bienes y servicios.

El objetivo final o mediato es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria. El objetivo inmediato es concebir una estructura que afecte directamente la posibilidad de no cumplir, mediante un sistema de riesgo para el evasor.

[Escribir texto]

Pues bien, el objetivo es claro y razonable, no obstante es oportuno remarcar nuevamente que una pena que impide ejercer una actividad comercial, o productiva, por parte de quien la sufre, generando el efecto adicional de la pérdida de credibilidad del clausurado, debe, antes de efectivizarse, ser revisada cuidadosamente por la justicia, ya que, citando el razonamiento de Gómez y Folco (Año 2009), no puede avalarse la clausura por la clausura misma. Vamos a analizar ahora, a la luz de lo expuesto, dos fallos recientes en esta materia.

### **Apelación**

El artículo 77 de la LPT establece que las sanciones de multa y clausura, así como la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción en el registro, cuando sea procedente, podrán ser recurridas dentro del plazo de cinco (5) días por ante los funcionarios superiores de la AFIP, quienes deberán expedirse en un plazo que no exceda de diez (10) días. La resolución de estos últimos causa ejecutoria, pudiendo ser puesta en práctica inmediatamente.

Si el contribuyente no se encuentra conforme con la resolución dictada por los funcionarios superiores de la AFIP, puede apelar ante la justicia ordinaria dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución. El recurso será concedido al sólo efecto devolutivo, es decir, sin que se suspenda la medida (art. 78 LPT). En caso de que el contribuyente quisiera apelar la sentencia del Juez, el recurso también será concedido con efecto devolutivo.

Asimismo, la Corte Suprema ha determinado (confirmando un fallo de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario) que es inconstitucional la disposición del artículo 78 de la ley procesal tributaria en cuanto otorga mero efecto devolutivo a la apelación, pues si bien en otros fallos se "...ha admitido la actuación de cuerpos administrativos con facultades jurisdiccionales...la validez de los procedimientos se encontraba supeditada al requisito de que las leyes pertinentes dejaran expedita la instancia judicial posterior"; señalando, a su vez, que este requisito adquiere particular relevancia cuando la resolución administrativa contiene la aplicación de sanciones penales.

### **Eximición y reducción de sanciones**

Tenemos varios bienes jurídicos tutelados en la sanción de multa y clausura: las facultades de verificación y fiscalización, el circuito económico, el libre mercado y la renta fiscal. El bien jurídico tutelado conocido como facultades de verificación y fiscalización se halla protegido también en el primer párrafo del artículo 39 de la ley 11683 que contiene sanciones por

[Escribir texto]

incumplimiento de deberes formales genéricos. El correcto encuadramiento de la conducta desplegada generó interpretaciones contradictorias en la propia administración fiscal.

La AFIP en la instrucción general 6/2007 trata esta problemática:

"3.3.1.1. Artículo 40. Su vinculación con las infracciones contempladas en el artículo 39. El inspector actuante que constate simultáneamente dos o más infracciones encuadradas en los artículos 39 y 40, deberá labrar un acta de comprobación por cada tipo de contravención verificada en función de su encuadre en cada una de las normas citadas..."

"3.3.1.2. Subsidiariedad de la infracción formal genérica. Si durante la sustanciación de un sumario iniciado con fundamento en las causales contempladas en el artículo 40, el juez administrativo advierte que la infracción no encuadra en dicho artículo, deberá analizar si el hecho configura la contravención prevista en el artículo 39. En caso afirmativo, se iniciará un nuevo sumario imputando esta infracción sobre la base de la misma acta de comprobación oportunamente labrada".

De proceder la eximición de la sanción, debería resolverse así en sede administrativa, sin que se requiera para ello la intervención del poder judicial.

En el fallo "Cooperativa Agrícola Ganadera de Berabevú Ltda. s/apelación clausura", se dijo que debía considerarse la condición del obligado, que no registraba antecedentes similares, la levedad de la lesión al bien jurídico tutelado, y demás circunstancias que habían rodeado al hecho punible para poder echar mano de este instituto. Porque, caso contrario, las consecuencias de la aplicación de la sanción ocasionarían un perjuicio excesivo. Así, se pudo juzgar que la sanción de multa y clausura impuesta, lucía excesiva en relación con la conducta reprochada.

En definitiva, se trata de observar una adecuada proporcionalidad entre la falta comprobada y la sanción, de forma tal que la función represiva se lleve adelante en concordancia con los propósitos tenidos en cuenta por el legislador al sancionar la norma.

Jorge Damarco explica que los principios liberales para garantizar los derechos humanos son: a) Legitimación: habla de la necesidad de la existencia de una necesidad social por la posible ocurrencia de conductas antisociales para elaborar una norma penal; b) subsidiariedad: la norma penal es la última ratio para frenar lo antisocial; c) ponderación: para que la nueva norma no provoque consecuencias impropiedades en la realidad social; d) fragmentariedad: sólo deben ser materia de prohibición penal las conductas que constituyan graves ataques a los bienes jurídicos imprescindibles; e) proporcionalidad: la conminación penal no debe sobrepasar el daño causado con la conducta antisocial; f) conducta: la persona debe ser castigada por la conducta desplegada y no por lo que es.



[Escribir texto]

En el año 2007, la AFIP dictó la instrucción general 6, en la cual fijó una serie de pautas en materia de atenuantes y agravantes a considerar por el juez administrativo. Como se trata de una norma interna no publicada, transcribo la parte pertinente:

### **Circunstancias atenuantes y agravantes de la responsabilidad de los infractores**

#### **Atenuantes**

a) La actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada durante su desarrollo.

b) La adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes en relación con la capacidad contributiva relativa del responsable.

c) La buena conducta general observada respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación.

d) El lugar de domicilio o residencia, siempre que la distancia o la dificultad de comunicación hayan constituido un inconveniente importante para obtener un adecuado conocimiento o asesoramiento sobre la ley fiscal.

e) La renuncia al término corrido de la prescripción.

f) La ausencia de sanciones firmes, por infracciones a los deberes y obligaciones -formales o materiales- de los responsables.

#### **Agravantes**

a) La actitud negativa frente a la fiscalización o verificación y la falta de colaboración o resistencia -activa o pasiva-, evidenciada durante el desarrollo de la misma.

b) La insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva relativa del responsable.

c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación, relacionados con la condición de riesgo o conducta del contribuyente (vgr. domicilio fiscal inexistente o no válido, falta de presentación de declaración jurada, etc.).

d) La gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal que los mismos evidencien, en relación con la capacidad contributiva del infractor y con la índole de la actividad o explotación.

e) El ocultamiento de mercaderías y/o la falsedad de los inventarios.

[Escribir texto]

f) La reincidencia o reiteración en la comisión de infracciones a los deberes y obligaciones - formales o materiales- de los responsables, de acuerdo a las definiciones estipuladas en los puntos 3.2.2. y 3.2.3. A estos efectos deberán considerarse todos los antecedentes que registre el sumariado, tanto en materia impositiva como de los recursos de la seguridad social.

En materia previsional, los elementos que atenúan o agravan la responsabilidad de los infractores, deberán ser evaluados al momento de labrarse el acta de infracción y ser consignados en la misma. Ello sin perjuicio de la facultad del juez administrativo que dirima la impugnación que pueda deducirse, de efectuar un nuevo análisis de dichas circunstancias a la luz de los elementos obrantes en las actuaciones y de las pruebas ofrecidas por el contribuyente.

#### **Tratamiento de circunstancias particulares**

Las precedentes reglas de atenuación o de agravamiento de las penas no obstarán para que, en atención a las circunstancias de cada caso en particular, las sanciones se fijen en proporciones menores o mayores hasta llegar, respectivamente, al mínimo o al máximo legal.

#### *Infracciones formales. Graduación de sanciones*

Se observarán los criterios que para cada tipo infraccional se consignan en el Anexo I, que se aprueba y forma parte integrante de la presente instrucción general.

En función de todo lo expresado, concluyo con la formulación de los aspectos que deberían ser tenidos en cuenta, por el juez administrativo, al momento de evaluar la eximición de la sanción, toda vez que la materialidad de la infracción se ha producido. Cada uno de ellos, a mi modesto entender, goza de entidad suficiente para resolver la condonación de la sanción de multa y clausura y, de ser así, el acto administrativo que resuelve imponer la sanción debería contener algún considerando con las razones por las cuales, entiende, que no considera ajustado a derecho la eximición de la sanción de multa y clausura:

1. La levedad de la infracción cometida. Este elemento está contemplado en el artículo 49 de la ley 11683. No puede dejar de considerarse el nivel de gravedad de la infracción cometida y para ello, en el caso del inciso a), del artículo 40 de la ley 11683, evidentemente, el monto de la factura no emitida o no entregada, sería el parámetro a considerar.

2. La condición del responsable también se halla contemplada en el artículo 49. Evidentemente, el carácter de monotributista se encuentra en el extremo opuesto a un gran

[Escribir texto]

contribuyente nacional. De tal forma, ocurrida la materialidad de la infracción en el caso de un pequeño contribuyente debería considerarse la eximición.

Cabe considerar que, realizada la modalidad objetiva prevista por el artículo 1 de la ley 23349 y sus modificatorias (IVA), en un marco de habitualidad -art. 4- no hay montos mínimos exentos, y el sujeto pasivo del impuesto debe cumplir con todos los deberes de la resolución general 1415, pero, en muchos, se estará frente a un "micro contribuyente".

3. Las circunstancias del caso. Se denominan "circunstancias" a los elementos accesorios de la infracción fiscal que sin cambiar su esencia determinan su menor o mayor gravedad. Las circunstancias objetivas son clasificadas en: cualitativas -concernientes a la naturaleza del ilícito-; instrumentales -referida a los medios empleados-; temporales -relacionadas con el tiempo y la ocasión-; espaciales -inherentes al lugar-; consecuenciales -relacionadas con la magnitud del daño-. Trasladando estos conceptos al caso bajo estudio, los hechos ocurridos en lugares sin medios de transporte o de comunicación, o por las condiciones particulares del clima o de fenómenos naturales, deberían evaluarse como eximentes.

4. La conducta del responsable. Deberían analizarse los antecedentes del contribuyente o responsable. La condición de reincidente en la infracción que origina la sanción de multa y clausura resulta incompatible con una eximición, pero así también, debería tenerse en cuenta a aquel sujeto que siempre ha mantenido un prolijo cumplimiento de sus deberes formales y materiales. No es ocioso decir que la ley 11683 y su reglamento tienen previstos más de cincuenta deberes de colaboración, algunos de ellos de muy difícil cumplimiento teniendo en cuenta los costos que acarrearán y las reducidas estructuras administrativas de las PYMES obligadas a su cumplimiento.

5. El principio de razonabilidad. El principio de proporcionalidad de la sanción responde a la finalidad de todo sistema de graduación de sanciones. No puede interpretarse aisladamente sino que también tiene que correlacionarse con el principio de razonabilidad de todos los actos de gobierno que se desprende del artículo 1 de la Constitución Nacional, en cuanto el mismo prevé un sistema republicano de gobierno. Los actos del poder público no pueden ser irrazonables y la desproporción en la aplicación de una sanción es una forma de irracionalidad, lo que ha sido reconocido en numerosos pronunciamientos judiciales de los tribunales competentes para entender en los recursos contra las sanciones de clausura.

## **Instrucción general 6 Afip - Anexo I**

[Escribir texto]

Tipo infraccional	Graduación de multas - Ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones (montos expresados en pesos)			
	(C I) P.Físicas	(C II) Soc.Pers.- Entid.en Gral	(C III) Soc. x Acciones	(C IV) Cons.Finales
1) Párrafo 1 del art. s/n agregado a continuación del art. 38:	500	1.000	1.500	
2) Párrafo 1 del art. 39:	750	1.000	1.250	
3) Párrafo 2 del art. 39:(1)				
3.1.) Infracciones relativas al domicilio fiscal	2.000	2.250	2.450	
3.2.) Casos de resistencia a la fiscalización	2.000	2.250	2.450	
3.3.) Omisión de proporcionar datos p/control de operaciones internacionales	2.000	2.250	2.450	
3.4) Falta de conservación de comprobantes justificativos de precios pactados en operaciones internacionales	2.000	2.250	2.450	
4) Art. s/n agregado a continuación del art. 39: Incumplimiento a requerimientos de presentar DDJJ - Régimenes de Información(2)				
4.1.) Regulariza la presentación de la DDJJ previo a la resolución del sumario o al Vto. del plazo concedido p/impugnar el acta de infracción y no fue posible antes de la sanción	500	1.000	1.500	
4.2.) No regulariza la presentación de la DDJJ previo a la resolución del sumario o al Vto. del plazo concedido p/impugnar el acta de infracción y no fue posible antes de la sanción	900	1.350	2.025	
4.3.) Posee antecedentes por aplicación de esta sanción:				
4.3.1.) De 1 a 3 antecedentes	2.250	6.750	13.500	
4.3.2.) De 4 a 6 antecedentes	6.750	13.500	27.000	
4.3.3.) De 7 antecedentes en adelante	45.000	45.000	45.000	
5) Artículo 40 (C I, CII y C III) y artículo 10 (C IV):	3.000	4.500	6.000	50
Clausura y suspensión -de corresponder-	5 días	6 días	7 días	
5.1.) De mediar circunstancias atenuantes:	1.500	3.000	4.500	20

[Escribir texto]

Clausura y suspensión -de corresponder-	3 días	4 días	5 días	
5.2.) De concurrir circunstancias agravantes:	3.900	5.100	7.500	100
Clausura y suspensión -de corresponder-	7 días	8 días	9 días	

### La extinción de la clausura. Prescripción

Esta forma de extinción de la sanción de clausura se encuentra prevista en el artículo 56 del la ley de procedimiento tributario, la cual establece el mismo plazo tanto para las multas como para las clausuras. El término de prescripción para aplicar y hacerla efectiva es de cinco (5) años para contribuyentes inscriptos y para contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de hacerlo ante la AFIP o que, debiendo hacerlo no habiendo cumplido con ello, regularicen espontáneamente su situación; mientras que en el caso de contribuyentes no inscriptos el plazo es de diez (10) años.

Comienza a correr el plazo de prescripción para aplicar la clausura desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hechos u omisiones punibles (cfr. art. 58 LPT). El término de prescripción para hacer efectiva la clausura, comienza a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga.

*Artículo ... de la Ley N° 11683 - (Artículo sin número agregado a continuación del Artículo 40 por Ley 25795) "Artículo...: Las sanciones indicadas en el artículo 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."*

### Aplicación de la sanción. Situaciones pasibles de la sanción de clausura

En el caso de operaciones mayores a \$ 10: - No entrega o no emisión de facturas o comprobantes equivalentes, en los términos fijados por la AFIP. - No llevar registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las llevaren, las mismas fueren incompletas o defectuosas. -

[Escribir texto]

Encargar o transportar mercadería, aunque sea ajena, sin el respaldo documental que exige la AFIP. - No inscribirse como contribuyente ante la AFIP cuando correspondiere hacerlo. - No poseer o no 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. - No poseer, o no mantener en condiciones de operatividad o no utilizar 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 AFIP. Aspecto subjetivo- Necesariamente debe existir un sujeto a quien atribuir la infracción. - No se requiere negligencia en el accionar del sujeto infractor. - Es suficiente la imputación de la conducta infraccional al mero título de culpa.

### **Procedimiento**

Se labra acta de comprobación. El contribuyente concurre a la audiencia, a fin de ejercer su defensa. Luego la AFIP emite resolución. Apelación de la sentencia en sede administrativa. Ante la denegatoria, el presunto infractor puede apelar de la resolución administrativa en sede judicial.

### **Acta de comprobación**

Los hechos, omisiones y suspensión de matrícula o registro habilitante pasibles de multa y clausura, deben ser objeto de un acta de comprobación, en la cual se debe dejar constancia de las circunstancias relativas a los mismos, es decir:

- descripción de la infracción cometida,
- prueba de los hechos u omisiones (Ej. fotocopia de facturas, libros, etc.),
- encuadramiento legal de la infracción,
- circunstancias o pruebas que desee incorporar el interesado,
- citación a una audiencia para ofrecer descargo,
- firma de los funcionarios actuantes, y
- acta de notificación del acta labrada.

A considerar... El acta de comprobación labrada por los funcionarios intervinientes en el procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables constituye, en cuanto a las obligaciones formales, un instrumento público, habida cuenta de que es extendida por aquéllos en ejercicio de sus funciones. En consecuencia, su contenido hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias que consigna, así como de la ejecución del procedimiento llevado a cabo. Es oponible por querrela

[Escribir texto]

de falsedad. No obstante, a través de ella se comprueban únicamente las manifestaciones de los funcionarios, por lo que, debido a que la carga de la prueba recae en quien acusa, ante su carencia, los cargos pueden ser desestimados (Causa: "Yu Jong Geuk s/inf. ley 11683"- CPE - Sala A - 11/12/2001).

### **Nulidad de las actas de comprobación**

En opinión de Humberto J. Bertazza (Año, 1997) en materia de nulidades, la doctrina distingue entre las "absolutas" y las "relativas". Las nulidades absolutas aparecen al encontrarse afectado el orden público, cuando no se respetan garantías constitucionales que son fuente de normas procesales y, sobre todo, cuando atañen a la inviolabilidad de la defensa en juicio. Tales nulidades son declarables de oficio, en cualquier estado o grado del proceso. En la práctica, las nulidades de las actas de comprobación se suelen dar por calificaciones imprecisas realizadas por los inspectores, falta de pruebas, omisión de consignar las circunstancias concretas y detalladas y falta de fundamentación, entre otras. Ello, pues las omisiones aludidas en el acta de constatación importan vulnerar el derecho de defensa en juicio. Las nulidades relativas, por su parte, son motivadas por situaciones susceptibles de ser saneadas.

### **Audiencia**

La audiencia a la cual es citado el imputado en el acta de comprobación, a fin de que ejerza su defensa, acompañando las pruebas de que intente valerse, se debe llevar a cabo en un plazo no anterior a los cinco (5) días ni superior a los quince (15) días de labrada acta. En la fecha fijada, el contribuyente debe presentarse junto con la documentación a través de la cual acredite personería o bien puede optar por presentar una defensa por escrito.

Opciones frente a los cargos formulados:

Una de las opciones es la de reconocer la infracción denunciada: En donde el responsable, expresamente, reconoce la materialidad de la infracción cometida, la sanción se reduce, por única vez, mínimo legal (art. 50, LPT). También puede ejercer defensa: ante la no admisión de la contravención que se le atribuye, el presunto transgresor puede oponer reparos, aportando las pruebas que hagan a su derecho.

### **Resolución de la AFIP**

Una vez terminada la audiencia, el Juez Administrativo se pronuncia en un plazo no mayor a dos (2) días. En tal pronunciamiento, el Fisco decide, teniendo en consideración los argumentos

[Escribir texto]

esgrimidos y pruebas aportadas, si procede dejar sin efecto la acción intentada, remitiendo actuaciones al archivo, o si bien corresponde aplicar la sanción legal prevista. La autoridad administrativa, puede imponer la suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el registro, o bien aplicar multa y ordenar la clausura. En el caso de esta última, debe disponer sus alcances y los días en que debe cumplirse.

Sentencia de clausura. Procedimiento para hacerla efectiva.

Se hace efectiva, por medio de funcionarios autorizados al efecto, se deben adoptar los recaudos y seguridades del caso y pueden realizarse comprobaciones a fin de constatar que no existan violaciones a la misma.

### **Efectos de la aplicación de la sanción**

Durante su aplicación, cesa totalmente la actividad en el establecimiento. Excepción: actos para la conservación, custodia de bienes o continuidad de un proceso productivo que no pudiera interrumpirse. Además, no se suspende el pago de salarios y obligaciones previsionales.

Violación a la sanción de clausura

Genera una pena de arresto de diez (10) a treinta (30) días y nueva clausura por el doble de tiempo de la primera. Las sanciones son aplicadas por los jueces en lo penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o por los jueces federales en el resto de la República.

Apelación administrativa a la sentencia de la AFIP

La resolución dictada es recurrible dentro de los cinco (5) días, ante el superior inmediato del funcionario que dictó el acto, quien deberá expedirse en un plazo no mayor a diez (10) días (art. 77, LPT). La sentencia dictada como consecuencia del recurso interpuesto, una vez firme, tiene fuerza ejecutoria, por los medios y formas que prevé la Ley de Procedimiento Tributario. La no interposición de este recurso de apelación, genera que el acto administrativo quede firme y, por ende, adquiera la calidad de cosa juzgada material. El administrado no puede cuestionar la sanción impuesta, en un procedimiento posterior.

### **Apelación en la instancia judicial**

Es de destacar que agotada la vía administrativa, el contribuyente puede recurrir a la justicia impugnando el acto dictado por la Administración contra el recurso interpuesto en esa instancia. El mismo se otorga con efecto devolutivo, ante los juzgados en lo penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y juzgados federales en el resto del territorio de la República. El escrito debe ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los cinco (5) días de notificada la



[Escribir texto]

resolución (art. 78, LPT). Verificados los requisitos formales, dentro de las veinticuatro (24) horas de formulada la apelación, se debe elevar el escrito al juez competente (CPPN). Es importante reiterar que el efecto devolutivo implica que el **contribuyente** se encuentra con que pese a ejercer una acción judicial, deberá soportar la aplicación de la sanción impuesta en sede administrativa, sin una revisión judicial temporalmente oportuna.

### **Aplicación de la clausura preventiva**

Cuando los funcionarios de la Administración constataren que se configuran uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y, concurrentemente, existe un grave perjuicio o el responsable tuviere antecedentes por haber cometido la misma infracción en menos de un (1) año, se dispone la clausura preventiva.

### **Aplicación de la sanción sin resolución judicial previa**

Siendo que el procedimiento legal prevé la aplicación de la sanción de clausura preventiva por un máximo de tres (3) días -en principio- hasta que la autoridad judicial se expida sobre la procedencia de la misma, ello importa que la intervención judicial se otorga con efecto devolutivo.

*Artículo 41 de la Ley N° 11683 - Los hechos u omisiones que den lugar a la multa y clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o de registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 40, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, luego de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los cinco (5) días ni superior a los quince (15) días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100. El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor a los dos (2) días.*

### **Carácter de las actas de comprobación**

Como adelantamos más arriba, el Fisco encuentra respaldo en fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), los que son seguidos normalmente por la mayoría de los tribunales inferiores. No es el propósito desarrollar esta postura, sino simplemente sintetizar que la AFIP-DGI

[Escribir texto]

entiende que las actas labradas por funcionarios públicos son instrumentos públicos en los términos del artículo 979 del Código Civil; por ende, hacen plena fe de su contenido hasta que sean redargüidos de falsedad, por acción civil o criminal (arts. 993 y 994, CC). Sostiene que la relación circunstanciada de los hechos que hacen sus agentes, cuando constatan una infracción al artículo 40, tiene el valor de instrumento público. El artículo 979 citado expresa: "Son instrumentos públicos respecto de los actos jurídicos: 1. Las escrituras públicas hechas por escribanos públicos en sus libros de protocolo, o por otros funcionarios con las mismas atribuciones, y las copias de esos libros sacadas en la forma que prescribe la ley. 2. Cualquier otro instrumento que extendieren los escribanos o funcionarios públicos en la forma que las leyes hubieren determinado...".

Dando por sentado que quienes labran aquella relación son funcionarios públicos, ubican las actas dentro del género "... cualquier otro documento que extendieren los "... funcionarios públicos...", del que nos habla el inciso 2) del artículo 979 del Código Civil. De esta manera, aquellos pasan a hacer plena fe, en cuanto al hecho de haberse ejecutado los actos contenidos en ellas (cfr. arg. art. 994, CC).

El superior tribunal de la Nación, respaldando el criterio del Fisco, ha dicho "... que la materialidad del hecho infraccional fue válidamente comprobada al tiempo de la inspección, según surge de la actuación labrada, siendo que por lo demás el responsable jamás redarguyó de falsedad el instrumento público en el que consta la violación detectada al régimen de facturación...". En otro decisorio, añadió en forma más explícita aún que "... cabe entender que el acta de comprobación labrada por los funcionarios intervinientes, en el procedimiento de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes y responsables, en cuanto a las obligaciones formales, constituye un instrumento público. En efecto, está extendida por aquéllos en el ejercicio de sus funciones, por lo que su contenido hace plena fe de la existencia material de los hechos y circunstancias de que da cuenta, como de la ejecución del procedimiento cumplido...". Éste es el criterio mantenido hasta la actualidad por la Corte, y que resulta imperante en la mayoría de los tribunales.

### **El verdadero valor probatorio dado por la ley 11.683**

Pese a que emana de la CSJN la afirmación de que las actas labradas, en oportunidad de constatar una infracción de clausura, son un instrumento público, entendemos que ésta es errónea y que oportunamente será rectificadas por aquel tribunal.

Para determinar el valor probatorio de las actas, como ya dijimos, debemos analizar el pensamiento de la CSJN en lo atinente a cuál es la fuente de interpretación de la ley y con qué

[Escribir texto]

modalidad debe hacerse su exégesis. Siguiendo a la Corte, y guiándonos por el principio rector que nos da el artículo 1 de la LPT, debemos estar a lo que regula este cuerpo adjetivo especial del derecho tributario, ya que el derecho privado sólo se aplica en forma supletoria: a) El artículo 41 de la LPT establece que los hechos u omisiones que den lugar a las sanciones del artículo 40 deben ser objeto de un acta de comprobación; la ley describe los recaudos que éstas deben cumplir, dentro de los cuales fija que las actas deben contener la citación para que el responsable, "... provisto de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa..." en el organismo fiscal. b) El artículo 35, inciso g), incorporado por la ley 26044, contempla la figura conocida como "agente encubierto" para constatar las infracciones al artículo 40, inciso a), remitiendo a su vez, "al tratar la necesidad de labrar el acta", al inciso c) de dicho artículo. El inciso c) del artículo 35 de la LPT nos da la respuesta sobre el valor probatorio que tienen las actas labradas por los inspectores de la AFIP-DGI, el cual está en perfecta armonía con el artículo 41 de la LPT.

Así, en primer orden, resulta oportuno aclarar que las actas labradas bajo una u otra modalidad de actuación de los inspectores tienen el mismo valor probatorio. Contra ambas se puede hacer una simple prueba en contrario, no existen diferencias:

a) Las del artículo 35, inciso g), remiten al inciso c) y valen como prueba en juicio.

b) Las del artículo 41, realizadas por agentes que revelan su rol, llevan la necesidad de convocar a una audiencia de descargo y prueba en el organismo, teniendo prevista una posterior revisión administrativa del acto resolutorio.

Estas dos situaciones particulares que trae la LPT nos indican a las claras cuál ha sido la voluntad del legislador al regular el labrado de las actas por parte del Fisco: valer como prueba en el sumario infraccional, y punto. Decir lo contrario implica recurrir a un texto especial (léase CC), desconociendo que en virtud del artículo 1 de la LPT no es de aplicación, porque la ley adjetiva tributaria regla el procedimiento y el valor que tienen las actas de constatación que hacen sus agentes.

Quienes sostienen que el acta es un instrumento público, además de recurrir indebidamente al derecho privado, efectúan una lectura ligera y parcial, ya que resumen el inciso 2) del artículo 979 del Código Civil, ignorando la correlación de éste con el primero, pese a que ambos forman el mismo artículo, además de que sin este extremo igual deben interpretarse armónicamente. El inciso 2), al hablar de "... cualquier otro instrumento que extendieren los escribanos o funcionarios públicos en la forma que las leyes hubieren determinado...", está haciendo una clara mención a los que no sean escrituras públicas, de los que ya habló en el inciso 1), pero dicho inciso -al igual que el anterior- remite a la ley como encargada de dar el carácter de instrumento público.

[Escribir texto]

Es la exigencia que el propio artículo establece, de que sea una ley la que fije aquella cualidad de instrumento público. Para ser tal, además de tratarse de un funcionario público en ejercicio de sus funciones, debe existir una ley que haya dado aquel valor.

Como se ve, estas actas no tienen la calidad de instrumento público porque el artículo 979 fija un condicionamiento: "en la forma que las leyes hubieren determinado".

En el caso, la ley tributaria especial precisamente determinó que valen como simple prueba en juicio, lo que surge de los artículos 35 y 41. La ley es lo suficientemente clara, además de excluyente; no se aplica, por virtud del artículo 1 de la LPT, el Código Civil. No da lugar a opiniones o especulaciones.

El propio inciso g) del artículo 35 que regula la actuación del agente encubierto expresa que las actas tienen el valor que fija el inciso c) del referido artículo, con lo que se está significando que valen como prueba en las actuaciones, siempre que se cumplan los recaudos para que puedan ser ponderadas.

En el otro supuesto -del agente con rol fiscal revelado- el artículo 41, dentro de los requisitos que deben cumplir las actas, establece el de fijar una audiencia de descargo y prueba en sede administrativa, por lo que una interpretación coherente y sistemática nos lleva a esta conclusión.

Si fuera instrumento público, no admitiría la simple prueba en contrario que contempla el artículo 41 de la ley adjetiva; por eso se intentó -y no se logró-, cuando se sancionó la ley 26044 -conocida como "antievasión II"-, que se incluyera en ella al agente fedatario.

Ni el propio administrador de ingresos públicos creía que las actas son instrumentos públicos, de ahí el pedido de que se sancione una nueva norma que le otorgue esa cualidad a aquellas. Si se pretende la incorporación de agentes fedatarios para el procedimiento de clausuras, es porque las actas del procedimiento normal (léase las del art. 41) no dan fe. Lo dicho se colige usando la lógica.

La ley 26044 tampoco dio a las actas reguladas, para la situación especial del artículo 35, inciso g), el carácter de instrumento público. Así, la Administración no logró la inclusión de agentes fedatarios que pretendía, sólo obtuvo la autorización para que actúen funcionarios sin revelar su rol en el organismo fiscal, determinándose en forma expresa que éstos debían labrar actas según el inciso c) y el artículo 41.

Por eso, si el derecho privado fuese aplicable -que no lo es-, deberíamos observar en particular qué dice la LPT para saber si le ha dado o no la categoría de instrumento público a las actas que constatan infracciones al artículo 40.

[Escribir texto]

La LPT sólo da el carácter de instrumento público a las actas que labran los funcionarios cuando notifican en cumplimiento del artículo 100, inciso b), de la ley, para lo cual regula cuidadosamente la actuación de los funcionarios, con la finalidad de que aquella notificación cumpla su propósito.

El resto de las actas -esto es, las que no son del art. 100, inc. b)- son afirmaciones de los funcionarios (o empleados) del Fisco que, para tener alguna validez probatoria, deben ser incorporadas al proceso como tales -esto es, ratificadas- y deben asumirse las responsabilidades que corresponden por la exactitud de sus dichos en una causa de naturaleza penal.

Insistimos: la calidad probatoria de las actas no varía, ya sea que se realicen en ejercicio de funciones encubiertas [art. 35, inc. g), LPT] o dándose a conocer como agentes del Fisco (art. 41, LPT).

Por otro lado, a los fines del acta (recaudo, valor probatorio en el proceso, etc.), si vamos a recurrir a legislación supletoria, debemos ir a ver a qué nos remite el artículo 116 de la LPT, donde no se menciona el Código Civil, pero sí el Código Procesal Penal. Éste requiere, para la validez de las actas, la firma de dos testigos de actuación (art. 138, CPPN), llevando aparejada dicho incumplimiento la sanción de nulidad (art. 140, CPPN).

Mal pueden formalizar un instrumento público si ellos no son depositarios de la fe pública, lo que se condice con lo prescripto en los artículos 35 y 41 de la LPT. Si el legislador hubiera querido que las referidas actas tuviesen el valor de un instrumento público, lo hubiera dicho en forma expresa, como en el supuesto arriba señalado.

Adviértase que en este caso no existiría la audiencia de descargo y ofrecimiento de prueba en sede administrativa, directamente el procedimiento a aplicar sería el de redargución de falsedad, ya sea en sede civil o penal; por lo que el mencionado artículo, en vez de una audiencia de prueba y descargo, se diría que dicta la resolución, abriendo así la posibilidad directa de promover una de las dos acciones judiciales referidas.

El argumento utilizado por la AFIP, del supuesto carácter de instrumento público que tendría el acta, es incorrecto por más que lo haya dicho la CSJN, como vimos. Vuelvo: para ser instrumento público el legislador debe darle ese carácter, y acá ocurre todo lo contrario, al establecer que en la audiencia se puede probar en contrario (lo dice el art. 41, LPT).

Si hiciera plena fe, el contenido de las actas se pasaría inmediatamente después de labradas al dictado de la resolución, porque no es posible en esa instancia redargüir de falsas a aquellas, se iría a sede judicial. No existiría un procedimiento regulado -como lo está- en sede administrativa, como tampoco estaría reglada la revisión administrativa de la resolución que incorporó el artículo

[Escribir texto]

10 de la ley 24765. Hemos visto expuesto el criterio que sostenemos -en forma casi completa en un decisorio de la Sala III de la Cámara Federal de La Plata, lo que lleva a que, por el detenido desarrollo del tema, resulte aconsejable su lectura.

Lo dicho más arriba y el detallado análisis del voto transcrito nos llevan a dar por cerrado el punto, repitiendo que son las propias enseñanzas de la CSJN las que nos llevan a concluir que las actas en los procedimientos de clausura no son instrumentos públicos.

El máximo tribunal ha dicho siempre que la primera fuente interpretativa de la ley es su letra. Ésta debe ser interpretada computando la totalidad de sus preceptos, de la forma que mejor armonice la solución de la causa con los principios y garantías constitucionales, entre ellas, la de igualdad. En materia tributaria, se debe otorgar primacía a los textos que son propios de su espíritu y a los principios de la legislación especial; sólo con carácter supletorio, a los que pertenecen al derecho privado.

Por eso decimos que de la literalidad de la norma especial tributaria no surge ex lege que las actas sean instrumentos públicos, ya que admite probar en contrario en su propia sede administrativa y por cualquier medio de prueba de que intente valerse, previendo a su vez un recurso en dicha sede contra el acto administrativo primario. Con el criterio del organismo, el procedimiento que le está dado para garantizar el derecho de defensa de los particulares se transforma en una espera legal para sancionar, ya que no puede hacerlo en forma automática. Debe existir una instancia administrativa previa en donde ejercer el derecho de defensa, y ésta debe ser útil objetivamente hablando, de acuerdo con nuestro sistema jurídico.

Si constitucionalmente es inválido sancionar sin permitir el debido proceso, ¿qué diferencia hay en hacerlo luego de unos meses? En la práctica es lo mismo, porque se simula dejar ejercer un derecho que fácticamente se deniega, al ampararse en una supuesta fe pública de las actas.

*Artículo 42 de la Ley N° 11683 - La autoridad administrativa que hubiera dictado la providencia que ordene la clausura dispondrá sus alcances y los días en que deba cumplirse. La Administración Federal de Ingresos Públicos, por medio de sus funcionarios autorizados, procederá a hacerla efectiva, adoptando los recaudos y seguridades del caso. Podrá realizar asimismo comprobaciones con el objeto de verificar el acatamiento de la medida y dejar constancia documentada de las violaciones que se observaren en la misma.*

[Escribir texto]

### **Consideraciones generales Artículo 42 de la Ley N° 11683**

Con relación a esta sanción el Fisco ordenaba a los jueces administrativos que una vez firme la sanción de clausura en sede administrativa, sea efectivizada el primer martes siguiente a dicha firmeza, imponiéndosele efecto devolutivo a la apelación elevada por el contribuyente. En este sentido denota una clara contrariedad con la jurisprudencia, ya que todos los jueces concedían los recursos con efectos suspensivos (reconociendo por otra parte que una decisión contraria sería inconstitucional por vulnerar la regla del control judicial suficiente y la defensa en juicio). Estableciendo que el contribuyente puede apelar y apelar, pero el Fisco siempre puede ejecutar la pena, no obstante el asunto pendiente de decisión jurisdiccional.

Esto origina una dura posición crítica tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. Los magistrados resolvían que la sanción de clausura es de naturaleza penal y por lo tanto toda resolución administrativa que importe una pena debe tener la posibilidad de revisión por parte del órgano jurisdiccional, a fines de impedir que aquellos organismos ejerzan un poder absolutamente discrecional. Vista la abstracción del control por parte de la justicia, al otorgar efecto devolutivo al recurso de apelación, según lo establece el artículo 11 de la ley 24.765; el fallo “Enrique Lapiduz” pone punto final a la controversia. En dicha causa se sentencio que la ejecutoriedad de la sanción de clausura sin que antes haya sido confirmada la pena por un tribunal judicial, deviene en notoriamente inconstitucional, atendiendo a que la sanción de clausura es una medida de índole estrictamente penal.

*Artículo 43 de la Ley N° 11683 - Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuese habitual para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. No podrá suspenderse el pago de salarios u obligaciones previsionales, sin perjuicio del derecho del principal a disponer de su personal en la forma que autoricen las normas aplicables a la relación de trabajo.*

### **Consideraciones generales del artículo 43 de la Ley N° 11683**

Es contundente la norma al fijar un cese total de la actividad del sancionado, dejando a salvaguarda la continuación de aquellos procesos productivos en los cuales la interrupción puede generar una pérdida de la producción (acerías), o la descomposición de los productos en proceso de producción o materias primas (pescaderías, chacinados). Sin embargo, las obligaciones

[Escribir texto]

previsionales y salariales continuaran manteniendo su ritmo normal, intentándose así no perjudicar a los empleados

*Artículo 44 de la Ley N° 11683 - Quien quebrantare una clausura o violare los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de diez (10) a treinta (30) días y con una nueva clausura por el doble de tiempo de aquélla. Son competentes para la aplicación de tales sanciones los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República. La Administración Federal de Ingresos Públicos, con conocimiento del juez que se hallare de turno, procederá a instruir el correspondiente sumario de prevención, el cual, una vez concluido, será elevado de inmediato a dicho juez. La Administración Federal de Ingresos Públicos prestará a los magistrados la mayor colaboración durante la secuela del juicio.*

#### **Consideraciones generales del Artículo 44 de la Ley N° 11683**

El quebrantamiento de fajas de clausura de la ley tiene remisión directa al quebrantamiento de sellos y documentos previsto en el artículo 254 del Código Penal, donde se sanciona con pena de 6 meses a 2 años al que violare dichos elementos que fueran colocados por la autoridad para asegurar la conservación, o la identidad, de una cosa. La norma fiscal prevé una doble punición, arresto de 10 a 30 días y una nueva sanción de clausura por el doble de tiempo de la originalmente prevista. Debiendo ser la primera interpuesta a quien quebrante la clausura o violare los sellos que la hicieran efectiva, mientras que la segunda será imputada a los titulares del establecimiento o a los subordinados que cumplan con sus órdenes. Todo esto en vistas del principio de personalidad de la pena. Asimismo, creo conveniente destacar que existe jurisprudencia que se inclina por el procesamiento del imputado y la aplicación, en principio de un embargo de sus bienes. (“Madero de Liotti, Clara Sofía” - \$3000 sobre sus bienes y “Pueysa S.A.” – procesamiento sobre el presidente de la firma y embargo sobre sus bienes por un importe de \$ 5.000).

## **Omisión de impuestos - Sanciones**

*Artículo 45 de la Ley N° 11683 - El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del*



[Escribir texto]

*gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable.*

*La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.*

*La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de Una (1) hasta Cuatro (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, 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.*

*Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales.*

*Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.*

### **Consideraciones generales del Artículo 45 de la Ley N° 11683**

Conducta requerida	Culposa: Negligencia o impericia
Acciones por omisiones típicas	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Omisión de impuestos proveniente</li><li>2. Omisión de impuestos proveniente de DDJJs inexactas</li><li>3. Omisión de impuestos proveniente de falta de actuación como tal por parte del agente de retención y del agente de percepción.</li><li>4. Omisión de impuestos provenientes de la falta de presentación de DDJJ en transacciones internacionales</li><li>5. Omisión de impuestos proveniente de DDJJs inexactas en transacciones internacionales</li><li>6. Omisión de impuestos proveniente de la</li></ol>

[Escribir texto]

	falta de actuación como agente de retención en transacciones internacionales.
Autoría	Obligado por deuda propia o ajena
Pena general	Multa del 50% al 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir.
Pena agravada por supuestos 4, 5 y 6	Multa de 1 hasta 4 veces del impuesto dejado de pagar o retener en las hipótesis delictuales generadas en transacciones internacionales.
Bien jurídico tutelado	Rentas fiscales

Dentro de la rama de los ilícitos materiales que tienen como finalidad proteger el bien jurídico renta pública, se encuadra el **artículo 45** que ha instituido la figura de la omisión de pago. Siendo en este caso la conducta sancionada la que consiste en dejar de pagar, retener o percibir. Para que quede integrada la tipificación punible, los medios utilizados deben ser:

- a) la falta de presentación de declaraciones juradas;
- b) declaraciones juradas inexactas, o
- c) informaciones inexactas.

### *Finalidad*

La finalidad de la norma es castigar a quien, por su culpa o negligencia, no paga pudiéndolo hacer, es decir, reprimir la conducta culposa que obliga a la Administración a intervenir activamente para suplir las inexactitudes incurridas por los contribuyentes y también la falta de presentación de las declaraciones juradas.

La jurisprudencia ha establecido invariablemente que el encuadramiento en la figura del artículo 45 requiere conductas culposas enderezadas a pagar de menos o a no pagar. En materia de infracciones materiales de carácter culposo (omisión de impuesto), a la administración le alcanzará con acreditar la materialidad de la infracción, debiendo aplicarse la sanción legalmente contemplada, a menos que el presunto infractor acredite la existencia de una causal absoluta admitida por la legislación vigente, o ella surja de las actuaciones. Así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Elen Valmi de Claret y Garrello”, en donde al analizar la figura del artículo 45 de la ley 11.683 en lo que aquí interesa dijo: "(...) surge

[Escribir texto]

claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena concluyó: “(...) si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente”. El propio Administrador Federal, con el dictado de la Instrucción General 06/2007, ha dispuesto: “a los fines de encuadrar el accionar de los responsables en las previsiones de este artículo 45, deberá tenerse en cuenta que el elemento subjetivo requerido por el tipo infraccional resulta ser básicamente la culpa - o sea, la conducta negligente o imprudente del contribuyente o responsable-“.Asimismo, se agrega: “La sanción prevista en el mismo, se aplicará siempre que no corresponda la del artículo 46 y en tanto no hubiera mediado error excusable de hecho o de derecho” (...) “No corresponderá aplicar la sanción prevista en el artículo 45, cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el artículo 17 -con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen-. En estos supuestos, la falta de presentación debe encuadrarse en las previsiones del artículo 38 y/o, en su caso, en las del artículo 39”.

### *Defraudación - Sanciones*

*Artículo 46 de la Ley N° 11683 - El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de Dos (2) hasta Diez (10) veces el importe del tributo evadido.*

*Artículo ... de la Ley N° 11683 - (Artículo Incorporado sin número a continuación del Artículo 46 por Ley 25795) "Artículo...: El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal de Ingresos Públicos."*

[Escribir texto]

**Artículo 47 de la Ley N° 11683** - Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

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

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

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

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

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

**Artículo 48 de la Ley N° 11683** - Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

**Consideraciones generales Artículo 48 de la Ley N° 11683**

Conducta requerida	Dolosa: Intención y voluntad
Acción típica	Defraudación fiscal sea por acción u omisión
Autoría	Obligado por deuda propia o ajena
Pena	200% al 1000%
Bien jurídico tutelado	Rentas fiscales

[Escribir texto]

La defraudación, por evasión genérica, se verifica cuando existen declaraciones engañosas u ocultación maliciosa que perjudicaren al Fisco con liquidaciones de impuestos ardidosas. Del texto legal se destacan 3 (tres) elementos:

a) dolo, el que se manifiesta mediante una conducta antijurídica deliberada y se caracteriza por el elemento de intencionalidad;

b) maniobra u ocultación. Las declaraciones engañosas u ocultación maliciosa se exteriorizan a través de la comisión de actos positivos y personales (acción) o por omisión; y c) perjuicio al Estado. Ha entendido la doctrina que el perjuicio provocado al Estado se refiere a la consumación del daño.

Asimismo, se ha sostenido que el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11683 se configura siempre que la conducta se encuentre acompañada de los siguientes elementos: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) el error de la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. La defraudación fiscal debe requerir:

a) una conducta comisiva u omisiva que materialice el fraude, entendido como engaño, maniobra o ardid con la aptitud suficiente para provocar error en el fisco.  
b) daño patrimonial efectivo al fisco.

En la figura de defraudación, el elemento intencional (voluntad o elemento volitivo) está dado por el dolo, el que existe no solamente cuando se ha querido un resultado sino también cuando se ha tenido conciencia (conocimiento o elemento intelectual) de la criminalidad de la propia acción y a pesar de ello se ha obrado.

El dolo es la forma subjetiva ordinaria y más grave, mientras que la culpa es menos grave y excepcional. A diferencia del dolo, la culpa no halla su razón en la comprensión y voluntad delictiva. La razón de ser de la culpa se basa en la voluntad contraria a la precaución que el autor está obligado a observar en ciertas circunstancias para no dañar los intereses ajenos. Esta falta de precaución no es sancionable en sí misma, sino por su resultado delictivo, producido al margen del querer del agente.

La doctrina ha expresado que la acción u omisión -conducta negativa- es el elemento objetivo, apoyo material del tipo. En cuanto al elemento subjetivo, se señala que resulta aquel que

[Escribir texto]

se verifica en el cerebro del autor del delito; dentro de él están contenidos la voluntad que dirige la acción, el fin de la misma, los efectos colaterales, etc. En lo concerniente a las ocultaciones maliciosas, cabe destacar que oculta aquel que esconde o tapa la verdad; también el que calla lo que le correspondería decir. Ese acto de ocultamiento se materializa con malicia, es decir, con la intención de dañar. A través de los procedimientos mentados se obtiene el objetivo perseguido, que es el de perjudicar a la Hacienda Pública, lo cual pone de manifiesto que en la actual caracterización del ilícito se demanda la consumación del daño generado al Fisco. Por tanto, y a diferencia de las infracciones culposas, en la defraudación fiscal se requiere que el fisco pruebe no sólo la materialidad de la infracción sino también su elemento subjetivo.

Así como la omisión de pago de impuestos es una figura cuyo elemento intencional surge del acaecimiento del hecho mismo por presumirse la existencia, al menos, de negligencia en la presentación de las declaraciones juradas, en la figura de la defraudación la intención dolosa ha de ser probada por la Administración. La pretendida presunción de dolo por la sola ocurrencia de la infracción tributaria debe ser desechada sin más, por ser contraria a elementales principios constitucionales de inocencia en materia penal. Para que resulte procedente la sanción prevista en el artículo 46 de la ley de procedimiento es necesario que surja de los antecedentes administrativos la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable. Dejando en claro la radical diferencia entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario, que consiste en la inversión de la carga de la prueba que sufre el sujeto responsable.

Con el propósito de liberar de prueba al ente recaudador en la demostración del ilícito, la ley 23.314 incorporó el art. 47, que incluye una enumeración de presunciones legales relativas, destinadas a tipificar conductas dolosas, y tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. En consecuencia, una vez que el fisco ha probado que se configura alguno de los hechos base establecidos en los cinco incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido la intención de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de intención dolosa. Al respecto, en la causa "Luis Guillén SA", el Tribunal Fiscal de la Nación señaló: "En el caso de las presunciones establecidas en el art. 47 de la ley de rito, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo recaudador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco. Es decir que, sobre la base de la

[Escribir texto]

materialización de algunos de los hechos que menciona la norma permite presumir el elemento subjetivo del tipo infraccional".

A su vez, en la causa "Skytech SRL", en consonancia con la doctrina emanada de la causa "Ramazzotti, Raúl Enrique", el mismo Tribunal dijo: "A fin de aplicar las sanciones previstas en el art. 46 de la ley de rito, se exige al ente recaudador no sólo acreditar la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta". En el primer caso no corresponderá la sanción por omisión de impuestos y menos aún, la de defraudación, mientras que en el segundo, se pretende aplicar la figura de la defraudación (art. 46). En ninguno de los dos supuestos, existe un acto de ocultamiento que se materialice con malicia, es decir, con la intención de dañar. Por su parte, es frondosa la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que ha sentado que corresponde el reencuadre de la sanción aplicada por la AFIP (defraudación fiscal) en la figura omisiva del art. 45 de la ley 11.683. A continuación, citamos extractos de los pronunciamientos seleccionados que ilustran la situación que nos ocupa:

- "Corresponde reencuadrar en la figura omisiva la sanción aplicada por la Administración Fed. de Ingresos Públicos en los términos de los arts. 46 y 47, incs. b) y c) de la ley 11.683 — t.o. en 1998 y sus modif.— , toda vez que si bien la actora conformó los créditos y débitos fiscales ajustados, no surge del informe final de inspección, de las actuaciones administrativas, ni de la resolución apelada, el motivo de los mismos, lo cual no permite tener por acreditada la conducta fraudulenta atribuida" (Antolín Fernández S.A. , TFN, Sala B, 24/05/2005).

- "Cabe reencuadrar en el art. 45 de la ley 11.683 — t.o. en 1998 y sus modif. — la multa aplicada por la AFIP, en los términos de los arts. 46 y 47 inc. a) de la citada ley, a la contribuyente que ha presentado la declaración jurada del impuesto al valor agregado sin movimiento cuando en realidad había realizado operaciones gravadas, pues, del acto apelado no se explicita la gravedad de la contradicción que exige la norma" (Cine Press S.A, TFN, Sala A, 28/02/2006).

- "Corresponde aplicar la sanción prevista en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modif.) y

[Escribir texto]

no la contenida en el art. 46 de dicha norma, al contribuyente que omitió ingresar el impuesto a las ganancias en su justa medida, pues, el ente recaudador al fundamentar la sanción se limitó a indicar las características doctrinarias del dolo y a citar jurisprudencia sin explicar concretamente en que habrían consistido los ardides, maquinaciones o procedimientos deliberadamente concebidos por el actor para causar el demérito a la hacienda pública y perjudicar al mercado” (Alaniz, Víctor H, TFN, Sala B, 22/11/2005, y en el mismo sentido, Rostagno, Hugo F., TFN, Sala A, 04/05/2005).

- “Corresponde reencuadrar en la infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683 la conducta del contribuyente que consignó saldo cero en la declaración jurada original correspondiente al Impuesto a las Ganancias procediendo posteriormente a rectificarla toda vez que, el Fisco omitió acreditar el soporte fáctico de la presunción de dolo contenida en el art. 47 inc. b) de la citada ley, limitándose a considerar a la rectificativa presentada como un reconocimiento de la defraudación fiscal endilgada” (Areso S.R.L., TFN, Sala A, 14/02/2006, y en el mismo sentido, TFN, Sala D, Fernández, Alberto S., 22/12/2005; TFN, Sala B, "Tesis S.R.L.", 21/11/2005).

- “Cabe modificar la sanción impuesta al contribuyente según los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. 1998) reencuadrándola en el tipo omisivo del art. 45 de la misma, ya que para que el organismo fiscal pueda sancionar a un contribuyente con multa por defraudación, es absolutamente imprescindible que surja de los antecedentes administrativos la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable, circunstancia que no se da en la presente causa” (Cossio, Juan M. TFN, Sala A, 28/04/2005, en el mismo sentido TFN, Sala B, Cuerolandia S.A.C.I.F., 12/12/2003),

- “Corresponde reencuadrar en el art. 45 de la ley 11.683 — t.o. en 1998 y sus modif. — la sanción por defraudación impuesta por la Administración Fed. de Ingresos Públicos, ya que si bien ha quedado demostrado la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas y la responsabilidad de la recurrente de poseer facturas apócrifas como respaldo de operaciones — que no pudieron ser comprobadas por otros medios de prueba— el Fisco no ha podido acreditar contundentemente que esta conducta se haya debido a un dolo directo o, a la producción de actos positivos tendientes a desdibujar la realidad, tales como la connivencia con el proveedor o que la recurrente haya impreso las facturas apócrifas” (Tres Tranqueras S.R.L., TFN, Sala C, 27/12/2005).

- “Corresponde reencuadrar la conducta del contribuyente en la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 toda vez que, Fisco omitió acreditar el soporte fáctico de la presunción contenida en el



[Escribir texto]

art. 47 inc. a) de la citada ley, a la cual recurrió a efectos de considerar configurado el dolo requerido para la defraudación fiscal” (Velocidad Tiempo Cero S.A., TFN, Sala C, 19/12/2005).

- “Incorre en la infracción de omisión de pago de impuestos prevista en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998) (Adla, LVIII-C, 2969), y no en la de defraudación fiscal, quien presentó declaraciones juradas inexactas y las rectificó oportunamente pues, teniendo en cuenta que el ajuste impositivo partió de los propios elementos brindados por el contribuyente, no puede atribuírsele una conducta comprensiva del elemento intencional requerido por la figura establecida en el art. 46 de la citada norma” (Yuviet S.A. c. Dirección Gral. Impositiva Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV, 09/06/2005).

- "La sola rectificación de las Declaraciones Juradas no implica de por sí la aplicación directa de sanción, por considerar tal conducta como demostrativa de una voluntad previa de defraudar ni, por el contrario, pueda ser entendida como eximente de toda pena. Toda pretensión punitiva debe basarse en elementos de convicción lo suficientemente contundentes” (TFN, “Barbaricca, Oscar A.", 1/11/2001).

Sin embargo, no se puede soslayar que existen otros precedentes jurisprudenciales en los que el Tribunal Fiscal o la Cámara han avalado el accionar del fisco, confirmando la multa impuesta al contribuyente en los términos de los arts. 46 y 47 de la ley 11.683, al entender en el caso de la presentación de la declaración jurada original de un tributo con saldo cero cuando en realidad existía saldo a favor de la AFIP, expresamente reconocido con la presentación de declaraciones juradas rectificativas, que éstas deben ser tomadas en consideración como corroborante de la concurrencia del elemento subjetivo requerido para tener por cometido el ilícito que se imputa. Por todo ello se infiere que no se comparte la opinión de la aludida línea jurisprudencial, por lo que reiteramos que pretender aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley de rito, exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo, el legislador estableció presunciones, en las cuales a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo Fiscalizador se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

[Escribir texto]

A su vez, los argumentos de la doctrina y jurisprudencia volcados en este sentido, fueron receptados a partir de la vigencia de la IG 6/2007, cuyo cumplimiento y acabado seguimiento es obligatorio para todo funcionario de la Administración. Asimismo, se advierte que el fisco no acredita fehacientemente los hechos base que determinan la aplicación de las presunciones de dolo previstas en el art. 47 de la ley 11.683. Con relación a la presunción estipulada por el inciso b) del art. 47, tiene dicho el Tribunal Fiscal: “La existencia de la conducta dolosa no puede inferirse solamente invocando una diferencia numérica considerable, pues la situación fáctica en la que se basan las presunciones utilizadas no ha sido probada, sin que resulte suficiente, al efecto, la simple alegación de una "grave incidencia" sobre la materia imponible, cuando tampoco se ha acreditado que haya existido "una grave contradicción" entre los libros y la documentación. Pero el hecho de no configurar la conducta dolosa no implica que la conducta omisiva quede impune, por lo que corresponde reencuadrar la multa aplicada”.

Finalmente, a fin de que el organismo fiscal pueda sancionar a un contribuyente con multa por defraudación, es absolutamente imprescindible que surja de los antecedentes administrativos la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable. Si no se pudiera acreditar dicho elemento probatorio, la conducta debe reputarse cometida con culpa — y por lo tanto encuadrable en la figura del art. 45— salvo que se haya podido demostrar error excusable. Con relación a este punto, debe ponerse de resalto que el Tribunal Fiscal ha sostenido en numerosos pronunciamientos la viabilidad de modificar el encuadre legal de la conducta por la que se atribuye al responsable haber cometido la infracción, siempre que no se agrave la sanción, dado que no es posible en esta instancia la "reformatio in pejus" (ver, entre otros, "Ricciuto, Nicolás" - 28/7/1994; "Bucherri, Mario" - 20/3/1995; "Dica ICSA" - 26/11/1993). Esta tesitura, vale recordar, fue confirmada por la Alzada en autos "Clemente Lococo" (Sala IV - 7/11/1980) y "Lema Laboratorio" (Sala I - 13/11/1980), entre otros”. A su vez, es oportuno citar la opinión vertida por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal: “La circunstancia de no configurar la conducta del actor la infracción dolosa descrita en la ley procesal no importa que la omisión quede impune, por cuanto lo cierto es que se omitió declarar el impuesto en su justa medida y por ello, corresponde reencuadrar la conducta en los términos del artículo 45 de la ley”.

Por las razones de hecho y de derecho que se desarrollan, y la jurisprudencia y doctrina que se invocan, me es importante destacar que la rectificación de una declaración jurada presentada “en cero”, implica la tipificación de la conducta en la figura del art. 45 de la ley de procedimiento fiscal

[Escribir texto]

–omisión de impuestos–, en el entendimiento de que no se dan los elementos típicos del art. 46 de la citada norma, por lo que deviene improcedente la pretensión sancionatoria de la Administración que aquí comentamos.

## Eximición y reducción de sanciones

***Artículo 49 de la Ley N° 11683** - Si un contribuyente rectificare voluntariamente sus declaraciones juradas antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en las infracciones del artículo 46 ni en las del agregado a su continuación, las multas de estos últimos artículos y la del artículo 45 se reducirán a Un Tercio (1/3) de su mínimo legal.*

*En los mismos términos, dicha reducción será aplicable si el contribuyente presenta declaraciones juradas rectificativas a instancia de la inspección actuante y abona íntegramente el saldo declarado dentro de los Cinco (5) días de formalizada dicha presentación. Cuando la pretensión fiscal fuere aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de Quince (15) días acordado para contestarla, la multa de los artículos 45 y 46, excepto reincidencia en la comisión de la infracción prevista por este último, se reducirá a Dos Tercios (2/3) de su mínimo legal.*

*En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos fuese consentida por el interesado la multa que le hubiere sido aplicada a base de los artículos 45 y 46, no mediando la reincidencia a que se refieren los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.*

*Cuando fueran de aplicación los artículos 45 y 46 y el saldo total de los gravámenes adeudados, previamente actualizados, no excediera de Pesos Seiscientos (\$ 600) no se aplicará sanción si el mismo se ingresara voluntariamente, o antes de vencer el plazo indicado en el segundo párrafo.*

*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. En el caso de los artículos 40 y el agregado a su continuación, la eximición podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por dicha norma, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.*

***Artículo 50 de la Ley N° 11683** - Si en la primera oportunidad de defensa en la sustanciación de un sumario por infracción al artículo 39 o en la audiencia que marca el artículo*

[Escribir texto]

*41, el titular o representante legal reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal.*

### ***Consideraciones generales del Artículo 50 de la Ley N° 11683***

La reforma de la ley 25.795 incorpora las nuevas figuras delictuales. Siendo quizás la más importante a fines de alentar los ajustes propuestos por las inspecciones es la reducción de la multa a 1/3 del mínimo cuando se presente la declaración jurada rectificativa y se abone íntegramente el saldo en un plazo de 5 días.

El esquema de reducción de sanciones va disminuyendo a medida que van transcurriendo las distintas etapas procesales. Por lo que las multas se graduaran de la siguiente forma:

a) se aplicara la multa de 1/3 del mínimo legal – para los artículos 45 y 46 y 46 bis-, cuando el contribuyente rectifique voluntariamente, antes de correrse la vista enunciada en el art. 17: no existirá esta posibilidad en caso de verificarse reincidencia en los art. 46 y 46 bis.

b) se aplicara multa de 1/3 del mínimo legal –para los artículos 45, 46 y 46 bis, cuando el contribuyente rectifique a instancias de la inspección actuante y abone íntegramente el saldo declarado dentro de los 5 días de formalizada dicha pretensión

c) se aplicara la multa de 2/3 del mínimo legal, únicamente para los arts. 45 y 46, cuando la pretensión fiscal fuera aceptada antes de transcurridos los primeros 15 días otorgados en el corrimiento de la vista. No existirá esta posibilidad en el caso de verificarse reincidencia en el art. 46.

d) se aplicara multa del mínimo legal cuando el contribuyente se allanare a la determinación de oficio y no registrare reincidencia en la hipótesis prevista por el artículo 46. Es de destacar que en este último supuesto el contribuyente habrá ejercido el debido proceso adjetivo. Es decir el derecho a ser oído en la vista del descargo, el derecho a ofrecer y producir la prueba y, por último, el derecho a una resolución administrativa fundada.

e) no se aplicara la multa del art. 45 ni la del art. 46 cuando el saldo adeudado por el contribuyente, previamente actualizado, no excediera de \$600 y el ingreso de la deuda se hace en forma voluntaria o antes del plazo de 15 días.

[Escribir texto]

f) no se aplicara la multa del art. 38, 38 bis, 39, 39 bis, cuando a criterio del juez administrativo la licitud no revistiere gravedad.

g) el juez administrativo, en los supuestos del art. 40 y 40 bis, podrá optar por imponer multa o clausura, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Asimismo, resulta válido recordar que la imposición de estas sanciones viene precedida del sumario correspondiente. Ello así, el artículo 70 de la ley 11683 establece que los hechos reprimidos por los artículos sin número agregados a continuación del artículo 38, 39, agregado a su continuación, 45, 46, agregado a su continuación y 48, 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. También serán objeto de sumario las infracciones del artículo 38 en la oportunidad y forma que allí se establecen.

El Fisco debe garantizar el debido proceso adjetivo y, por consiguiente, el derecho de defensa del contribuyente; por ello el artículo 71 del texto antes citado establece que la resolución que disponga la sustanciación del sumario será notificada al presunto infractor, a quien se le acordará un plazo de quince días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por una única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.

El acta labrada que disponga la sustanciación del sumario, indicada en los supuestos de las infracciones del artículo 39, será notificada al presunto infractor, acordándole cinco días para que presente su defensa y ofrezca las pruebas que hagan a su derecho.

La incoherencia legislativa puesta de manifiesto en el segundo párrafo del artículo 71, que solo otorga cinco días para la presentación de la defensa, fue subsanada por el Organismo Recaudador con el dictado de la nota externa 5/1998 (BO: 1/10/1998), reparando el error. Así queda establecido, con respecto a los sumarios por incumplimientos de los deberes formales previstos en el artículo 39 de la ley de rito fiscal, que 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 quince días, en concordancia con lo establecido en el primer párrafo.

[Escribir texto]

### *Plazo para el pago de multas*

*Artículo 51 de la Ley N° 11683 - Las multas aplicadas deberán ser satisfechas por los responsables dentro de los quince (15) días de notificadas, salvo que se hubiera optado por interponer contra las mismas las acciones o recursos que autorizan los artículos 76, 82 y 86.*

### *Consideraciones generales del artículo 51 de la Ley N° 11683*

En caso de no recurrirse la multa aplicada por el Fisco, el contribuyente deberá ingresar el importe dentro de los 15 días de haber sido notificado. Si la notificación hubiera sido en día inhábil, el plazo comenzará a contarse desde el primer día hábil siguiente.

En el supuesto caso de que el contribuyente recurra la sanción aplicada utilizando las vías previstas por el art. 76 (recurso de reconsideración antes el superior o recurso de apelación ante el T.F.N.), el artículo 82 (demanda contenciosa) o el artículo 86 (recurso de apelación limitada ante la C.N.A.C.A.F.) no ingresara el monto de la multa hasta que la misma quede firme.

### *Intereses punitivos*

*Artículo 52 de la Ley N° 11683 - Cuando sea necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivos los créditos y multas ejecutoriadas, los importes respectivos devengarán un interés punitivo computable desde la interposición de la demanda. La tasa y el mecanismo de aplicación serán fijados con carácter general por la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, no pudiendo el tipo de interés exceder en más de la mitad la tasa que deba aplicarse conforme a las previsiones del artículo 37.*

[Escribir texto]

## CONCLUSION

Como conclusión de este trabajo resulta importante hacer un comentario sobre la necesidad de realizar cuatro consideraciones generales al momento de evaluar las sanciones que recepta el capítulo sexto de la ley 11.683 y que son los que han dado lugar a este estudio; a saber:

1) La necesidad de conocer la naturaleza de las sanciones en materia de ilícitos tributarios. En este sentido resulta casi necesario referirnos a la sentencia de la causa “LAPIDUZ ENRIQUE c/DGI s/acción de amparo” C.S.J.N.- 28/4/98”, donde la C.S.J.N. puso punto final a las dudas emergentes sobre la naturaleza de la pena de la clausura. A partir de este resolutorio no existen reparos para poder afirmar que la pena de clausura, aplicable en materia de ilícitos tributarios, es una medida de índole estrictamente penal.

Reafirmando que los ilícitos tributarios son propios del derecho penal, y ello es así porque investigada cual es la consecuencia de la conducta antijurídica realizada, si a esta le corresponde un reproche penal, la conducta será también penal. En este sentido es claro que las penas aplicables en esta materia pueden herir al infractor tanto en su patrimonio como en su persona.

2) Otro aspecto a considerar respecto de la aplicación de las penas tributarias, es que la ocurrencia del hecho objetivo que contiene la acción típica, verificada por el hecho – comisión u omisión-, al autor (sujeto activo) y a los medios, no es motivo para que el juez administrativo considere la aplicación de la sanción contenida en la ley abordada. Como podrá observarse, todos y cada uno de los ilícitos legislados tienen elemento subjetivo propio. Ya sea la culpa, representada por la negligencia o la impericia manifestada por el obligado, como el dolo, representado por la intención y voluntad puesta de manifiesto en la realización de acción, son imprescindibles para configurar el tipo delictual. En este sentido, el fallo Parafina del Plata, (C.S.J.N, 2/9/1968) constituyó un verdadero leading case en cuanto al reconocimiento de la necesidad de presencia del elemento subjetivo para la configuración de la defraudación fiscal; donde se resalta la siguiente cita: ”la mera comprobación de la situación objetiva en la que se halle el infractor no basta para configurar el delito, ya que las normas punitivas de la ley 11683 consagran el principio de la personalidad de la pena, que responde en esencia al concepto fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”.

3) Otras circunstancias a considerar es la voluntad del sujeto responsable, que es la que finalmente determinará muchas veces la graduación en la aplicación de la sanción y la

[Escribir texto]

responsabilidad en la carga de la prueba al momento del juicio. Esto es sencillamente aquel elemento que se encuentra en el “cerebro” del autor del injusto. Dentro de él van contenidos la intención y la voluntad que dirige la acción, es decir el dolo. En definitiva, se trata de observar una adecuada proporcionalidad entre la falta comprobada y la sanción impuesta, de forma tal que la función represiva se lleve adelante en concordancia con los propósitos tenidos en cuenta por el legislador al sancionar la norma.

4) Otra arista a considerar es cómo el ilícito afecta al bien jurídico tutelado, haciéndolo a través de delitos de daño, de peligro concreto y peligro abstracto.

Una parte de la doctrina y de los tribunales sostuvieron que a través del incumplimiento de los deberes formales podían afectarse dos bienes jurídicos distintos.

El mero incumplimiento de ciertos deberes formales no solo podía dañar la Administración Tributaria, sino que podía afectar, poniéndolo en peligro, un bien jurídico más importante, la renta fiscal. Ello importó una modificación de la concepción tradicional que distinguía los ilícitos formales e ilícitos materiales y que consideraba que los primeros eran ilícitos de pura acción (u omisión) que no requerían de un resultado. En efecto, la afectación de la “Administración Tributaria” se produce por el mero incumplimiento del deber formal, porque se trata de deberes establecidos como deberes de colaboración con la Administración Tributaria y su incumplimiento es sancionado porque el implica falta de colaboración.

En cambio, la configuración de los segundos, siempre requería una afectación cierta de la renta fiscal, sea por la falta de ingreso o por haberse ingresado el tributo en un monto inferior al debido. Ahora, en los términos de esta tendencia doctrinal y jurisprudencial, aparecían otros ilícitos, de carácter material, que protegían la renta fiscal, pero que no requerían el daño de ella, sino sólo la posibilidad de que el perjuicio se produjera. Los tribunales examinaban, en cada caso particular, si se ponía en peligro o no la renta fiscal y concluían afirmando que como ello no ocurría, debían revocarse las resoluciones del organismo recaudador que aplicaban sanción de clausura porque esta resultaba inconstitucional por su falta de razonabilidad.

Otros tribunales, sostuvieron una posición distinta. Consideraron que para aplicar la sanción de clausura debía comprobarse que el incumplimiento del deber formal que configurara el ilícito debía impedir a la Dirección General Impositiva obtener el dato o la información requerida. Pero, señalaban que si por otro medio o de alguna otra forma, el organismo recaudador podía llegar a conocer el dato u obtener la información, no era posible aplicar la sanción de clausura. Y examinando cada caso particular, concluían afirmando que esos otros medios o formas existían y



[Escribir texto]

que, consecuentemente, correspondía revocar las resoluciones que imponían la sanción y que ésta resultaba inconstitucional.

Es dable destacar que estos serían los lineamientos a seguir en el análisis de los ilícitos tributarios a los fines de resolución por la autoridad de aplicación, tratando de sopesar el efecto de custodia de los bienes jurídicos, sin caer en la mala praxis que intenta penar situaciones por la mera ocurrencia del hecho.

Párrafo aparte merece sanción de clausura, ya que en virtud de los fallos reseñados y los lineamientos trazados acerca de tal instituto, se considera que no cabe duda que los fines que busca dicha sanción son razonables. Sin embargo en cuanto a la clausura en su modalidad preventiva, atento la naturaleza jurídica de carácter penal del instituto, resulta que la aplicación de la misma debe ser sometida a un control jurisdiccional inmediato, dado que al quedar al arbitrio exclusivo de la administración se estarían violando importante garantías procesales que derivan del mismo art 18 de la CN.

En efecto, si un ciudadano es sancionado con una clausura del tipo preventiva por el funcionario público, la administración se encontraría en uso de facultades exclusivas del poder judicial, al verse vedada la posibilidad de un juicio previo para el contribuyente dado que es sometido a una sanción penal sin posibilidad de defenderse previamente ante la autoridad judicial.

En definitiva se llega al extremo que la administración actúa como Juez y parte remitiéndose a un sistema penal inquisitorio, al aplicar in-situ una condena restrictiva por considerar que el contribuyente ha realizado una infracción que lo perjudica.

Si bien el ciudadano posee la posibilidad de que la decisión del funcionario público pueda ser revisada y hasta levantada por el poder judicial, la aplicación inmediata de la clausura preventiva no tan solo implica un pre-juzgamiento, sino que puede causar importantes daños no tan solo económicos sino que comerciales y morales que se extienden hasta el momento de que la medida pueda ser revisada por un juez, lo cual puede prolongarse por bastante tiempo, aun mas si se considera los tiempos actuales de la justicia.

Por todo ello resulta que la aplicación in-limine de la clausura preventiva debe ser restringida a los casos en donde el contribuyente se encuentre cometiendo reiteradamente graves infracciones de fondo, las cuales hayan sido notificadas previamente por la administración.

En el resto de los casos, antes de su procedencia, la clausura preventiva debería ser avalada por un juez previo ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente. Asimismo y sin perjuicio de lo desarrollado, a su vez veo la sanción de Clausura en todas sus

[Escribir texto]

modalidades, debe ser aplicada con un criterio restrictivo, atento que la administración dispone de medios menos lesivos como la multa para buscar que los ciudadanos cumplan con sus deberes.

En el fallo reseñado Finca Rosaura (Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, sala I - 2011/06/21 Finca Rosaura SH de Ferrara Norma y Stremel Beatriz Mercedes s/apela Resol. A.F.I.P.-D.G.I.) aunque los jueces intervinientes han avalado la procedencia de la clausura, han reducido al mínimo las sanciones aplicadas por la AFIP, advirtiéndose el carácter restrictivo del instituto, el cual debería ser aplicable tan solo a sanciones de mayor magnitud como las de fondo y ser dejadas de lado en cuanto a las de forma.

[Escribir texto]

## BIBLIOGRAFIA

Lozada, Salvador Maria. (1966). *Instituciones de Derecho Público*. Buenos Aires, ediciones Macchi.

Gómez, Teresa, y Carlos María. Folco. (1998). *Verificación Y Fiscalización*. Buenos Aires, ediciones Nueva Técnica.

Ossorio, Manuel. (2007). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales, Enciclopedia Jurídica Omega*. Buenos Aires, edición Heliasta.

Humberto J. Bertazza. (1997, febrero). *Modificaciones a la Ley de Procedimiento Tributario*. Errepar Doctrina Tributaria, tomo/boletín: XVII.

Folco Carlos María. (2000). *Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura*. Santa Fe, Editores Rubinzal Culzoni.

Cucchiatti, Miguel. (1999). *Algunas consideraciones sobre el régimen de clausura (art. 40 ley 11.683)*. Seminario intensivo sobre régimen tributario, penal tributario y previsional. Periódico Tributario N° 189.

Teresa Gómez. (2010). *La corte confirmó la pena de clausura por falta de controlador fiscal*. Argentina, periódico económico tributario N° 239.

García Vizcaíno, Catalina. (1996). *Derecho tributario, Tomo II*. Buenos Aires, editorial Depalma.

Carmona, Jorge. (2002). *Acerca de las intimaciones que está cursando la Administración Federal de Ingresos Públicos por infracción a los deberes formales*. Errepar, Tomo IX.

Lodi-Fé, María. (2010). *Nuevo régimen de graduación de las sanciones*. Errepar, Tomo XXIV.

De Luca, Lorena F. (2010). *Régimen de graduación de sanciones*. Errepar, Tomo XIV.

Destuniano, Alfredo. (2009). *Multa y clausura. Eximición de la sanción*. Errepar. Doctrina Penal Tributaria y Económica, Tomo XIII.

Doljanin, Angel Gustavo. (2008). *La sanción de clausura impositiva a la luz de la jurisprudencia actual*. Trabajo de post-grado de especialización en tributación, Universidad Nacional de Mar del Plata.

Recuperado de: [http://eco.mdp.edu.ar/cendocu/repositorio/et\\_doljanin\\_ag.pdf](http://eco.mdp.edu.ar/cendocu/repositorio/et_doljanin_ag.pdf)

Destuniano, Alfredo. (2010). *El derecho sancionador de la ley 11683*. Errepar, edición Septiembre.

[Escribir texto]

**Declaración Jurada Resolución 212/99-CD**

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgredí o afecta derecho de terceros”

Mendoza, 02 Octubre 2014

Apellido y Nombre	N° Registro	Firma
Diego Nazario Sardi	22630	