

## UNIDAD XI

Teórico:

### PROCESO CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL.

#### **El derecho procesal tributario. 2 Caracteres generales del proceso contencioso tributario. 3**

Sumarios. 4 Vía recursiva. 5 Procedimiento especial art. 40 LPF. 6 Tribunal Fiscal de la Nación. 7 Procesos judiciales: ejecución fiscal, vía recursiva judicial, acción y demanda de repetición.

1. El derecho procesal tributario está constituido por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea con relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a la forma, a la validez, a la determinación de oficio, una clausura o juicio de ejecución fiscal.

#### PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL APLICABLE EN MATERIA TRIBUTARIA

- 1) **DEBIDO PROCESO ADJETIVO:** aplicable en el derecho tributario penal por su raigambre constitucional (artículo 18, CN) comprende el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a una sentencia fundada. En lo referido al procedimiento de la ley 11683 (t.o. 1998) y las leyes de aplicación supletoria, en líneas generales se ha afirmado que se contempla debidamente este principio, que obra como límite a la arbitrariedad, al autoritarismo ya la unilateralidad administrativa, siendo consagrado por la jurisprudencia como una apreciable garantía del imperio del derecho ("rule o flaw"). En cualquier caso en que el contribuyente vea vulnerado el principio del debido proceso legal en sede administrativa, queda expedita la vía de la acción de amparo judicial que ha tenido favorable acogida en nuestros tribunales, quienes además pueden declarar de oficio, en el caso concreto en que están conociendo la inconstitucionalidad de un precepto legal, en mérito al denominado control difuso de la constitucionalidad.
- 2) **LEGALIDAD:** Ninguna persona podrá ser penada sin juicio previo fundado en la ley anterior al hecho del proceso y sustanciado conforme a las disposiciones del referido Código, de acuerdo lo establecido en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional.
- 3) **IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL:** Del principio de legalidad deriva a su vez el de irretroactividad de las leyes penales – salvo situaciones en las que la ley penal posterior fuese más benigna (artículo 2, CP)-, como así mismo el de prohibición de la analogía. También vinculado con el principio del epígrafe se encuentra el de tipicidad de las infracciones. Se afirma, al respecto, que en el derecho tributario penal la descripción de las conductas tributarias ilícitas puede formularse sin la precisión que requiere el derecho penal. Por ello, no sería violatorio que se describiera la acción punible mediante una genérica referencia al incumplimiento de normas impositivas. Ha sido motivo de análisis la situación de las denominadas “leyes penales en blanco”, leyes donde se define la infracción y se establece la pertinente sanción, pero cuyo contenido depende de un reglamento o disposición del Poder Ejecutivo o de alguna repartición de la Administración, arribándose a la conclusión de que no contravienen el principio de legalidad.
- 4) **JUICIO PREVIO:** Marca la imposibilidad de aplicar una sanción penal sin un juicio previo, fundado en ley anterior al hecho del proceso, garantía constitucional señalada por el artículo 18 y reiterada por el artículo 1° del Código Procesal Penal de la Nación. Tales exigencias se cumplen si se respeta la garantía que asegura la inviolabilidad de la defensa en juicio, satisfecha en el proceso penal siempre que se haya conservado la secuencia de acusación, defensa, prueba, alegación sobre su mérito y sentencia suficientemente motivada, comprendiendo un juicio rápido, dentro de lo razonable.
- 5) **DE LA DUDA IN DUBIO PRO REO:** Significa que en caso de duda debe estarse a favor del

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

6) DE LA LEY PENAL MÁS BENIGNA: el principio de la ley penal más benigna consagra que si la norma vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la existente al pronunciarse el fallo, se aplicará siempre la más benigna, y si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. Y dentro de la órbita del derecho tributario, gran parte de la doctrina opina que es lógica la aplicación retroactiva de una ley penal más beneficiosa. En efecto, uno de los principios rectores del derecho penal es aquel que establece la irretroactividad de la ley, y en concordancia con él se desprende que cuando una ley nueva tipifica una conducta no penada anteriormente o es más severa que las leyes precedentes, resulta inaplicable.<sup>14</sup> Siendo un principio de derecho común que domina toda la legislación penal, debe decirse que cuando la ley nueva suprime todo castigo para el acto que la anterior consideraba como punible, debe éste quedar exento de toda pena.

**7) DE LA PENA O CULPABILIDAD:** no basta la mera comprobación de la situación objetiva para calificar un ilícito, siendo menester la concurrencia del aspecto subjetivo 8) DE NON BIS IN IDEM: el "non bis in idem" tiende a evitar que alguien sea perseguido judicialmente más de una vez con motivo de la comisión de un solo hecho y constituye una garantía constitucional. La Corte Suprema de Justicia de la Nación le reconoce tal carácter y veda no sólo la posibilidad de una nueva sanción por el mismo hecho sino el riesgo de que ello ocurra, agravio que no se redime con una nueva sentencia absolutoria.<sup>16</sup> Es que dicho principio prohibitivo integra la dimensión normativa de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por virtud del mismo, el inculpaado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

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

La sanción tributaria es un concepto conexo a la infracción tributaria; en ese sentido puede afirmarse que se trata de una punición, consecuencia del ilícito configurado. No siempre para una infracción habrá una correlativa sanción, pues ello dependerá, entre otras cosas, de la naturaleza jurídica del ilícito y su relevancia, observándose en los ordenamientos impositivos preceptivos eximitorios de penalidades en diversas situaciones donde la Hacienda Pública no sufre perjuicios de importancia. Infracción y sanción son conceptos inherentes al Derecho, de allí que no sea posible concebir una norma jurídica sin sanción, pues en tal hipótesis el ordenamiento carecería de efectividad, toda vez que no basta establecer obligaciones y prohibiciones, sino que es necesario dotarlas de un mecanismo de reacción contra el quebrantamiento del orden preestablecido. En consecuencia, los destinatarios de la norma jurídica deben conocer las consecuencias que derivarían de su incumplimiento. La finalidad de dicho sistema estriba en restablecer, salvaguardar y propiciar el orden establecido por la ley, pero no puede convertirse en una fuente de recaudación para las arcas del Estado. El ordenamiento jurídico-tributario necesita inexorablemente de un sistema de sanciones apto para castigar conductas opuestas a la

norma, permitiendo de esta forma el restablecimiento del equilibrio afectado. También debe permitir la preservación del deber de solidaridad y el adecuado respeto del principio de igualdad en las cargas tributarias. El sistema infraccional tributario debe tutelar una serie de valores: - el normal cumplimiento de los ingresos tributarios incriminando no sólo la evasión, sino todos aquellos comportamientos violatorios de normas meramente formales pero cuya omisión incide directamente en aquel resultado. - la igualdad y equidad entre los contribuyentes, pues sobre la base de sus respectivas capacidades contributivas deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, respetando así el deber de solidaridad. Estos extremos constituyen el fundamento del interés fiscal como interés público a la regular percepción de la renta pública que son condiciones indispensables de vida para la comunidad, en razón de que ello hace posible el funcionamiento de los servicios públicos. Cometer una infracción tributaria implica vulnerar tales valores.

Todo acto contrario a una norma jurídica constituye lo que se ha dado en llamar un hecho ilícito. Ante las diferentes características y naturaleza que adquieren las distintas formas de vulneración del derecho objetivo, el sistema jurídico ha establecido, a su vez, diferentes modos de reaccionar ante la configuración de estos hechos ilícitos. Así, en primer lugar, se debe diferenciar claramente el ilícito de naturaleza civil del ilícito de naturaleza penal; y el criterio fundamental que permite la diferenciación de ambos conceptos está dado por la finalidad de las sanciones que el sistema jurídico establece como consecuencia necesaria de la realización de ambos tipos de actos ilícitos. Mientras en el ámbito civil se protege fundamentalmente el interés de los particulares y cuando se configura un acto ilícito la sanción correspondiente al mismo tiende a restituir a la víctima al estado anterior al hecho, en el ordenamiento penal, en cambio, se contempla el interés público y se sancionan en el mismo sólo aquellas conductas que atentan contra la convivencia social, siendo que, por ende, la sanción aplicada a quien resulta responsable del ilícito penal no tiene naturaleza resarcitoria sino que tiene una finalidad ejemplar y represiva. La sanción penal debe aplicarse cuando la violación al orden jurídico exige una medida más grave que el puro resarcimiento, o cuando el mismo no serviría para indemnizar la lesión jurídica porque se han afectado bienes jurídicos esenciales. La sanción penal no intenta como la sanción civil restablecer el statu quo ex ante y el equilibrio del patrimonio e intereses, sino que lo que intenta es castigar la conducta antijurídica y prevenir futuras transgresiones al orden jurídico.

#### E) CLASES DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS:

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

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

En el sistema tributario argentino, dentro del régimen represivo fiscal, coexisten sanciones de naturaleza civil, con otras de naturaleza penal. El ordenamiento represivo previsto en la ley 11683, del cual se excluye a los intereses, porque tienen por finalidad resarcir al acreedor de la imposibilidad del uso del capital durante el período que el deudor estuvo en mora, presenta una serie de características peculiares que han motivado un arduo debate doctrinario en cuanto a la naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones previstas en la citada ley. Cabe señalar que existen al menos tres distintas posturas doctrinarias que difieren en cuanto a la naturaleza de las sanciones previstas en la ley 11683: -quienes sostienen la naturaleza penal de dichas sanciones; - quienes argumentan a favor de la naturaleza administrativa de las mismas; - aquellos que consideran que las particularidades de las mentadas infracciones y la autonomía del derecho tributario permiten sostener la

naturaleza tributaria de dichas sanciones.

1) TEORÍA PENALISTA Aquellos autores que sostienen la naturaleza penal del ilícito tributario parten de la base de afirmar que la sanción tributaria tiene un claro sentido retributivo y no resarcitorio, siendo que, además, afirman que no existen diferencias ontológicas entre el ilícito penal común y el ilícito tributario. Quienes sustentan esta postura interpretan que en el ilícito tributario, al igual de lo que sucede en el ilícito penal, se tiende a proteger bienes jurídicos, lo que demostraría la identidad entre ilícito tributario e ilícito penal. Dichos autores niegan la existencia de diferencias sustanciales entre los bienes jurídicos tutelados por la norma represiva penal y los bienes jurídicos protegidos por la norma represiva tributaria, ya que sostienen que, un mismo bien jurídico, puede ser tutelado indistintamente por un delito penal o por una infracción tributaria.

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

## 2) TEORÍA ADMINISTRATIVISTA

En realidad, quienes consideran de naturaleza administrativa al ilícito tributario, no concuerdan en cuanto a los fundamentos que llevan a dicha conclusión. En primer término, están quienes argumentan en favor de la naturaleza administrativa de los ilícitos tributarios en base a considerar que el bien jurídico tutelado en el ilícito tributario es ontológica y cualitativamente distinto del protegido por el derecho penal común (Goldsmidt, Waline, Delogu, Nuñez, Andeozi). En segundo término, encontramos autores que argumentan en favor de la naturaleza administrativa tomando como criterio de referencia la naturaleza, características y efectos de la pena en los ilícitos tributarios, que no tendría por objeto disminuir un bien jurídico del infractor, sino resarcir al fisco el daño sufrido a consecuencia del acto antijurídico del contribuyente (Villegas y Fernandez Lalanne). Por último, existen autores que sostienen la naturaleza administrativa de las infracciones tributarias en virtud del órgano que aplica las infracciones. Es decir, serían infracciones de naturaleza administrativa por que el órgano que tiene atribuida competencia para aplicar dichas sanciones es un órgano dependiente de la Administración Pública (Villegas Basavilbaso, Diez11, Ferreiro Lapatza12, Carlos Martínez Pérez).

## 3) TEORÍA TRIBUTARISTA

Tampoco existe unidad de criterios entre quienes sostienen la naturaleza tributaria de los ilícitos previstos en la ley 11683. Dentro de la doctrina nacional, cabe citar como a uno de los autores más representativos de esta postura, a Giuliani Fonrouge, para quien las características especiales del ilícito tributario le aseguran una posición particular en el campo de lo ilícito, que hace inaplicables a su respecto ciertos principios del derecho penal común, aunque el citado autor considera que en su esencia, las infracciones tributarias son de materia penal a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscripta a la ilicitud contemplada en el Código Penal. Este autor no admite la conceptualización de las infracciones tributarias como de naturaleza administrativa porque no acepta que la ilicitud de las mismas radique en un quebrantamiento de un fin administrativo sino que sostiene que el contenido de dicha ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales, siendo que, por otra parte, tampoco resultaría defendible la naturaleza administrativa de las infracciones tributarias por el hecho de que el derecho fiscal no forma parte del derecho penal administrativo, por lo que concluye que las infracciones fiscales reconocen fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, en un concepto de soberanía financiera distinta de la soberanía política, lo que permitiría sostener que la naturaleza de dichas infracciones no es ni penal ni administrativa, sino tributaria.

III) INFRACCIONES EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO NACIONAL Nº 11683 Y MODIFICATORIAS  
Las infracciones y las sanciones se encuentran legisladas en la ley 11683, en el Título I, Capítulo VI, artículos que van desde el 38 al 52.

A) INFRACCIONES FORMALES:

1) INFRACCIÓN Y MULTA POR LA NO PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN JURADA (artículo 38)  
a) Causales de aplicación: Este tipo de infracción es de tipo formal y se da cuando al vencimiento de los plazos generales para la presentación de las declaraciones juradas, éstas no se presentan. Cabe aclarar que se dará este supuesto cuando exista la obligación de presentar la declaración jurada. Por la descripción del tipo infraccional, queda excluido de las previsiones de esta sanción aquel que no revista la condición de contribuyente que es aquel sujeto, persona física o jurídica, que desarrolla un acto o incurre en una situación jurídica en que no configura un hecho imponible. Cabe considerar entonces que dependerá de la categorización de las normas impositivas de cada impuesto, ya que el pago de un tributo es un hecho independiente de la obligación de inscripción, es decir, no todo contribuyente tiene obligación de inscribirse y sólo éstos tienen la obligación de presentar declaraciones juradas. El Decreto reglamentario de la Ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones), prevé que todos los que están obligados a pagar la deuda impositiva propia o ajena, tienen la obligación de presentar declaraciones juradas. En estos instrumentos se consigna la materia imponible y el impuesto correspondiente el que es ingresado en la forma y plazos que establece la autoridad fiscal con tal propósito.

La segunda de las conductas previstas deviene de la integración que dicha norma contiene al remitir a otra norma del mismo ordenamiento. Textualmente dispone que *“las mismas sanciones se aplicarán cuando se omitiere proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del artículo 11”*. El citado artículo establece que *“la AFIP podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posee”*. Este supuesto de hecho se vincula exclusivamente al caso en que el fisco, con fundamento en razones específicas, se aparta del régimen general de auto declaración por parte del contribuyente y requiere de éste el acercamiento de ciertos datos para que la propia autoridad confeccione la liquidación del impuesto. Este artículo tipifica el incumplimiento de un deber formal especial (la no presentación de las declaraciones juradas), **en cambio el artículo 39 tipifica el incumplimiento genérico de los deberes formales**. Esta relación de especialidad hace que la aplicación de la sanción que se establece en este artículo excluya a la del artículo siguiente, por aplicación del criterio de especialidad, pero que la ley no ha tenido en cuenta al dar una solución en contrario. b) Características de la sanción: Esta infracción consiste en un hecho objetivamente comprobable en forma inmediata, por lo cual la administración puede aplicar en forma automática la sanción. La doctrina ha criticado un aspecto puntual de esta sanción. Debido al carácter “automático” de la pena, el Fisco frecuentemente la aplica en virtud de que los sistemas informáticos le permiten individualizar rápidamente al contribuyente incumplidor. Es precisamente esa “automaticidad” que autoriza la ley el aspecto más criticado pues, si bien es indudable que la Administración tributaria tiene la obligación de velar por las presentaciones formales de los administrados en resguardo del principio de igualdad, dicho carácter automático significa que la sanción se impone sin requerimiento previo alguno al contribuyente. De esta forma el contribuyente queda imposibilitado para ejercer su derecho de defensa. Cabe aclarar que ello no implica la imposibilidad de ejercerlo en la misma instancia administrativa pero luego de aplicada la sanción. Ese desaliento es acentuado por la posibilidad que se le acuerda al contribuyente presuntamente infractor para reducir el importe de la multa por la eventual conveniencia económica de su disminución a la mitad si la paga dentro de los 15 días posteriores a la notificación. Por otra parte esta automaticidad tampoco puede neutralizar totalmente la

necesaria concurrencia del elemento subjetivo en el obrar del contribuyente infractor sobre quien se pretende imponer la sanción. La descripción del tipo infraccional es culposa, es decir, se sanciona la conducta negligente del contribuyente que al vencer el plazo que dispone la AFIP-DGI para la presentación de las declaraciones juradas, lo deja transcurrir. Si el contribuyente puede demostrar que la omisión no obedece a razones imputables a él, la sanción no debería prosperar. En cuanto al derecho de defensa del contribuyente, existe la posibilidad del descargo y presentación de pruebas establecido en el artículo 71 de la ley 11683. Ante la falta de pago de la multa y no presentación de la declaración jurada hasta después de vencido el plazo de notificación de la multa, se sustancia el sumario previsto en el artículo 70, sirviendo como cabeza del sumario la mencionada notificación. Llegada esa circunstancia el contribuyente deberá atenerse a los plazos allí fijados y ofrecer la prueba que haga a su derecho.

d) Procedimiento de aplicación: Esta sanción se impone por el solo hecho de comprobar la falta de presentación de la declaración jurada o su presentación fuera de término y sin que se permita al contribuyente realizar su descargo con anterioridad a la imposición de la misma. El procedimiento se encuentra normado en el último párrafo del artículo pudiéndose dar las siguientes opciones: - Si dentro del plazo de 15 días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo primero de este artículo, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. - El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los quince (15) días posteriores a la notificación mencionada. - Si dentro de los 15 posteriores al de haberse recibido la notificación de la infracción por el sistema de computación, el contribuyente no presenta la misma y/o no paga la multa, esa notificación se transforma automáticamente en cabeza de sumario, corriendo esos días ya no como plazo para la presentación y pago, sino como plazo de defensa del sumario. Este procedimiento es una variante opcional con respecto al procedimiento general ya que el inicio del sumario no se realiza mediante la notificación de la resolución del juez administrativo en la que se imputa la infracción realizada por el contribuyente corriéndosele la vista para realizar el descargo sino que, el inicio se realiza con la notificación por el sistema de computación de la multa ya aplicada, y a partir de dicha notificación deben computarse los 15 días para efectuar el descargo y ofrecer prueba.

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

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

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

**2) INFRACCIÓN Y MULTA POR LA NO PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN JURADA INFORMATIVA (artículo 38.1)** La ley 11683 establece una multa ante la omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la AFIP, dentro de los plazos fijados a tal efecto. En efecto, la sanción consistirá –sin necesidad de requerimiento previo– en una multa de hasta \$5000, la que se elevará hasta \$10000 si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o



entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables –de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Ahora bien, si la que no presenta es la declaración jurada por medio de la cual debía informarse la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivadas de las operaciones de importación y exportación entre partes independientes, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la AFIP será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de \$1500, la que se elevará a \$9000 si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables –de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Finalmente, en los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones –excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes- celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país, con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la AFIP será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de \$10000, la que se elevará a \$20000 si se tratare de sociedades, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables –de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Tratando de buscar una justificación del porqué de la norma en cuestión, se ha advertido que los sujetos que intervienen en el mercado internacional merecen un “seguimiento fiscal” especial, por la importancia económica de las operaciones que realizan, aunque, no obstante ello, destaca que, la pretensión de punir con una multa el supuesto de falta de presentación de declaraciones juradas informativas de precios de transferencias entre partes independientes, con más el agravante de la pena cuando las mismas sean efectuadas entre sujetos vinculados, resulta excesivo. En efecto, en atención a los múltiples regímenes de información existentes, muchos pequeños y medianos contribuyentes pueden quedar incursos en la infracción, cuyos montos son considerablemente elevados. Es menester señalar que en ambos supuestos la conducta podrá sancionarse sin necesidad de requerimiento previo por parte de la Administración Fiscal. La aplicación de estas multas se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 70 y sucesivos de la ley de marras.

3) MULTA POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES (artículo 39) a) Causa de la infracción La ley prevé en su **artículo 39** que todas las violaciones a las normas de cumplimiento obligatorio (Ley de Procedimiento Tributario, leyes tributarias respectivas, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo) que requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables, serán sancionadas con una multa cuyo importe no será menor de \$150 ni mayor de \$2500. Por la descripción de este artículo vemos que las conductas disvaliosas que la norma sanciona **comprende las acciones y omisiones del contribuyente que comporten necesariamente la violación al deber de obediencia y consecuente acatamiento de las normas legales en todas sus jerarquías**, que regulen deberes formales a cargo del contribuyente dirigidos a **determinar la obligación fiscal y verificar y fiscalizar el cumplimiento de los sujetos**. El ordenamiento garantiza el cumplimiento idóneo y tempestivo de las obligaciones meramente formales de las que depende la eficacia de la misión del organismo recaudador. El comportamiento del agente infractor puede devenir indistintamente de su acción o de su omisión. La norma sanciona el incumplimiento del plano normativo tributario general, es decir, las normas relativas a obligaciones de determinación de la obligación

tributaria, obligaciones vinculadas con las funciones de verificación y fiscalización a cargo de la autoridad fiscal. Entre los deberes incluidos en la tipificación abierta de la norma pueden considerarse a título de ejemplo: - *los vinculados a la forma en que los libros contables son llevados mediante su rúbrica faciliten su fiscalización y registración de operaciones*; - *el respaldo de los registros contables con sus comprobantes respectivos*; - *la conservación de los comprobantes por el plazo establecido con el mismo fin de permitir en forma cierta la determinación de la base imponible*; - las citaciones al firmante de la declaración jurada, al contribuyente o responsable y todo tercero que a juicio de la autoridad fiscal tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones del contribuyente; - el requerimiento de comprobantes a responsables y terceros; - la inspección de libros, anotaciones, papeles y documentos del responsable o terceros vinculados con la registración de las operaciones. La norma en análisis dispone que si existiera una resolución condenatoria en relación a un requerimiento de la AFIP, las sucesivas reiteraciones que tuvieren por objeto el mismo deber formal, “serán pasibles en su caso de la aplicación de multa independientes, aun cuando las anteriores no hubieren quedado firmes o estuvieren en curso de discusión administrativa o judicial”. Se sanciona así la conducta del sujeto infractor que insiste en su actitud incumplidora frente a sucesivos incumplimientos. Algunos autores opinan que si la ley tiene por fin castigar el incumplimiento que la norma define en su núcleo, se debe castigar una modalidad infraccional específica. Ante el incumplimiento de un requerimiento en aquellos términos, podrá ser castigado por una actitud recalcitrante o contumaz al deber de colaboración con la autoridad fiscal, pero mal pueden imponerse sucesivos castigos por una misma conducta infraccional, razón por la cual entienden que esta tesis de la ley y su eventual invocación por el fisco no debería prosperar. Por su parte, en los casos que se indican a continuación, la sanción oscilará entre los \$150 y los \$45.000: - las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3° de la Ley 11683, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la AFIP con relación a ésta; - la resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado de los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que no sean excesivos o desmesurados en cuanto a información y las formas exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación; - la omisión de proporcionar datos requeridos por la AFIP para el control de las operaciones internacionales; y - la falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Analizando cada apartado del inciso, podemos decir que en el primer caso, se trata como infracción a normas referidas al domicilio fiscal, esto es relevante ya que es de vital importancia localizar a un contribuyente. En el segundo caso se analiza la resistencia a la fiscalización por parte del contribuyente o responsable, que consistan en incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes. Aquí hay que hacer referencia a varias cuestiones, en primer lugar a que el sistema impositivo de nuestro país, es **auto declarativo**, y por ello el fisco se reserva los derechos y potestades de fiscalización y verificación. De estos se deriva que se sancione la resistencia a la fiscalización. En el caso tres, se sanciona la omisión de proporcionar datos para el control de operaciones internacionales. Se sanciona la **omisión de cualquier tipo de datos** identificatorios del sujeto informante de la presentación del informe país por país, entre otros datos relevantes. En el caso cuatro, se sanciona la falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales. Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la ley, es decir con aquel artículo que aplica multa por la omisión de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos generales. Es decir, que en el caso en que un contribuyente no presente una declaración jurada de un determinado tributo, supongamos por ejemplo del Impuesto a las Ganancias, estaría en primer lugar, frente a una infracción del artículo 38 que es la falta de presentación de la declaración jurada al



vencimiento del tributo, y también entraría en el marco de la citada infracción genérica que estamos desarrollando, ya que se está violando un deber formal. Por lo tanto a ese contribuyente que no presentó en tiempo su declaración jurada por ejemplo del impuesto a las ganancias, le correspondería las sanciones de los artículos 38 y 39 de la ley de rito fiscal, previa intimación para el caso de la procedencia de la aplicación de la sanción del artículo 38, ya que como lo hemos tratado anteriormente no es una multa automática como vulgarmente la doctrina se ha encargado de llamar y de instalar en la jerga, en el vocabulario y en la idiosincrasia de los colegas, y que incluso hasta en los títulos puestos por redacción de editoriales de las separatas de las leyes se le incorpora el de multa automática. Parte de la doctrina opina que el hecho de que esta multa pueda acumularse con la del artículo 38 del mismo cuerpo normativo configura una inaceptable doble punición por una modalidad de infracción de naturaleza -en general- análoga. Consecuentemente consideran que esta norma aparece como una negación del principio “non bis in idem” y con fundamento en el principio de especialidad del régimen sancionador tributario, toda vez que el tipo infraccional en estudio apunta a un incumplimiento específico o concreto cual es la omisión de la presentación de declaraciones juradas o la omisión de presentar los datos que requiera la autoridad fiscal, diferente al previsto por el artículo 39. Así, GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE se pronuncian en el sentido de que en el estado de derecho esta norma viola el principio “non bis in idem”, circunstancia que deviene criticable a la luz del principio de equidad y por la doctrina de la Corte Suprema. Sin embargo, otros autores señalan que “dicha acumulación debe considerarse operante en aquellos casos en que una declaración jurada no fuera presentada ni al vencimiento general, ni en el supuesto de ser requerida dentro del plazo del requerimiento. En este caso, de concurso material de infracciones, se acumularían dos multas con base en dos omisiones formales, la del artículo 38 y la del 39. Por otra parte, si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la AFIP, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieran por objeto el mismo deber formal serán pasibles de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieren quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial. Si bien la falta de declaración o la omisión de información puede responder a circunstancias ajenas o extrañas al obligado, ello debe ser no sólo alegado sino probado, puesto que, si en cada caso concreto le correspondiera al órgano recaudador probar que hay culpa, no tendría razón de ser una norma como la prescripta en el artículo 39 de la Ley 11683, toda vez que su fundamento es la protección de la Administración Tributaria y quien no cumple determinados deberes formales, impide que tal fin se concrete, sin que medie otro tipo de consideración, es decir, si se intima al administrado a que realice determinada conducta y éste no la realiza, debe él mismo probar que no ha podido hacerlo, sea por error excusable, por caso fortuito o fuerza mayor. La del 39 se daría por ejemplo cuando, se le notifica al contribuyente para que subsane la omisión y no lo hace, incurre por tal circunstancia en este tipo infraccional, en concurso real con lo establecido en el artículo 38, razón por la cual procede la acumulación.

b) Monto aplicable Se aplica una multa graduable, cuyo mínimo fue establecido en la suma de pesos 150 y su máximo en la suma de pesos 2.500. Este artículo 39 faculta al juez administrativo a imponer la cuantía de la sanción entre el mínimo y el máximo que fija la autoridad fiscal en forma previa. Consecuentemente, es indudable que el campo de acción de dicho juez administrativo en oportunidad de determinar la cuantía de la multa deberá merituar diversos parámetros, objetivos y subjetivos, pudiendo enunciarse, entre otros tantos, los antecedentes del infractor, su capacidad contributiva y la gravedad de su conducta. O sea que, la cuestión relativa a la determinación de la procedencia y graduación de una multa implica una dosis de subjetividad, ya que el margen de apreciación de actitudes es amplísimo, y es función del juzgador buscar la equidad para solucionar el problema.

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

d) Procedimiento de

aplicación Se encuentra establecido en los artículos 70 a 74 de la L.P.T. -primer paso: sustanciación del sumario administrativo, emanado por resolución del juez administrativo, en el que deberá constar claramente el acto u omisión que se le atribuye al presunto infractor. -segundo paso: notificación al presunto infractor, acordándosele un plazo de 5 días hábiles, para que formule por escrito su descargo y ofrezca las pruebas. (artículo 71, 2º párrafo L.P.T.) -tercer paso: presentación del descargo y en su caso ofrecimiento de las pruebas. -cuarto paso: el juez administrativo dictara resolución fundada sobre la causa, luego de transcurrido el plazo del plazo del segundo paso. e) Plazo y comunicación del pago de la multa Por aplicación del artículo 51 L.P.T. el pago de la sanción se podrá realizar dentro de los 15 días hábiles administrativos luego de haberse notificado.

f) Eximición o Reducción de la sanción El artículo 50 de la Ley 11683 establece que en caso de sustanciarse un sumario por presunta infracción al artículo 39, Ley de Procedimiento Tributario (t.o. 1998), si el contribuyente titular o su representante legal reconociere la materialidad de la infracción cometida en la primera oportunidad de defensa o en la audiencia del artículo 41 del citado texto legal, las sanciones se reducen por única vez- al mínimo legal. g) Aplicación al régimen de seguridad social Esta infracción también se configura, ante el incumplimiento de los requerimientos que la DGI efectúe con el fin de que los responsables de las obligaciones de la Seguridad Social presenten la correspondiente declaración jurada (artículo 26 decreto 507/93).

4) MULTA POR INCUMPLIMIENTO DE REQUERIMIENTOS POR DEBERES FORMALES DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS INFORMATIVAS (artículo 39.1) El artículo 39.1 de la ley de rito prevé la aplicación de multa graduable para los casos de incumplimiento de requerimientos por los deberes formales de presentación de declaración jurada informativa, ya sea por regímenes que establecen obligaciones de información propia como de terceros. Así, será sancionado con multas de \$500 a \$45.000 el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la AFIP a presentar las declaraciones juradas informativas –originales o rectificativas- previstas en el artículo 38.1 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos. En el primer artículo agregado a continuación del 39, se sanciona el incumplimiento a los regímenes de información establecidos por resoluciones generales de la A.F.I.P. En los últimos años el Estado Nacional, a través de A.F.I.P. según las potestades conferidas en el Decreto N° 618/97 ha implementado numerosos regímenes de información de terceros, como un modo de —cruzar información. Este es un mecanismo que encontró el fisco, a un bajo costo, a través de su poder de coacción y fundado en el principio y obligación de colaboración que tiene todo ciudadano con el Estado. Se puede citar diversos ejemplos de estos regímenes, entre otros están el de las expensas, que consiste en que la administración de un consorcio informe el monto de expensas que abona cada consorcista, aplicable a determinado parámetro mensual. Así tenemos también el régimen de información de las cuotas de colegios, en el cual las instituciones educativas están obligadas a informar a A.F.I.P. el C.U.I.T. de los padres de cada alumno, el monto de la matrícula, el monto de la cuota mensual. Y así, podríamos citar muchos casos más de regímenes de información. Entonces, lo que esta parte del artículo en cuestión pretende sancionar es, el incumplimiento a dicho régimen, es decir, en los ejemplos citados, un determinado colegio no presenta o presenta fuera de término u omitiendo datos e información, el régimen que está obligado a presentar. Las multas previstas son acumulables con las de artículo 38.1 de la ley 11683, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción. Dicha norma prevé que, si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la AFIP, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles, en su caso, de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieren quedado firmes o estuvieren en discusión en sede administrativa o judicial. Por su parte, a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la

suma de \$10.000.000, que incumplan el requerimiento de presentar declaración jurada informativa de terceros, se les aplicará una multa de dos a diez veces el importe máximo previsto en el primer párrafo del artículo 39.1, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en dicho artículo. La presentación de declaraciones juradas informativas no integra el bien jurídico tutelado por el tipo contravencional fiscal previsto por el artículo 38 de la Ley de Procedimiento Tributario. Ahora bien, al no estar expresamente prevista la acumulación de la sanción prevista en el artículo 39.1 (multa por incumplimiento de requerimientos regímenes de información) con la que correspondería a la del primer párrafo del artículo 39 (multa a los deberes formales) o a la del artículo 38 (multa por la no presentación de DDJJ), cabe concluir que el incumplimiento de los deberes de información sólo se perfecciona con el incumplimiento del requerimiento del Organismo a presentar las declaraciones juradas informativas.

5) **MULTA POR INCUMPLIMIENTO PARCIAL DE REQUERIMIENTOS DE LA AFIP. OBSTACULIZACIÓN DE LA DETERMINACIÓN, VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN** (artículo 39.1.1) En los casos de los artículos 38.1, 39 y 39.1 se considerará consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, no se cumpla de manera integral, obstaculizando a la AFIP en forma mediata o inmediata el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización. Este artículo equipara el incumplimiento total al parcial. Habrá que evaluar en cada caso particular si el incumplimiento se debe a un problema técnico o informático involuntario, por ejemplo, cuando el sistema rechaza una presentación, o si obedece a un ardid del contribuyente. Evidentemente, ambos generan consecuencias de diferente gravedad, de modo que, aplicar la misma sanción en sendos casos puede atentar contra el principio de proporcionalidad de la pena. Se han efectuado numerosas críticas a esta disposición, argumentándose que no debería dejarse librado a criterio de los funcionarios intervinientes si el requerimiento se encuentra cumplido defectuosamente o no, puesto que esta discrecionalidad llevaría a un sinnúmero de situaciones donde es muy difícil distinguir si realmente hay incumplimiento defectuoso o parcial, si se debe a un simple error de interpretación de lo solicitado, o bien, si corresponde a conductas consuetudinarias de los contribuyentes.<sup>18</sup>

6) **INCUMPLIMIENTO DE ENTIDADES MULTINACIONALES** (artículo 39.2) Serán sancionados: a) Con multa graduable entre ochenta mil pesos (\$ 80.000) y doscientos mil pesos (\$ 200.000), las siguientes conductas: (i) Omitir informar en los plazos establecidos al efecto, la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales, cuyos ingresos anuales consolidados totales de cada grupo sean iguales o superiores a los parámetros que regule la Administración Federal de Ingresos Públicos, a los fines del cumplimiento del régimen; y de informar los datos identificatorios de la última entidad controlante del o los grupos multinacionales a los que pertenece. La omisión de informarla pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales con ingresos inferiores a tales parámetros y los datos de su última entidad controlante será pasible de una multa graduable entre quince mil pesos (\$ 15.000) y setenta mil pesos (\$ 70.000). (ii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País, indicando si éste actúa en calidad de última entidad controlante, entidad sustituta o entidad integrante del o los grupos multinacionales, conforme lo disponga la Administración Federal. (iii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, la presentación del Informe País por País por parte de la entidad informante designada en la jurisdicción fiscal del exterior que corresponda; conforme lo disponga la Administración Federal. b) Con multa graduable entre seiscientos mil pesos (\$ 600.000) y novecientos mil pesos (\$900.000), la omisión de presentar el Informe País por País, o su presentación extemporánea, parcial, incompleta o con errores o inconsistencias graves. c) Con multa graduable entre ciento ochenta mil pesos (\$ 180.000) y trescientos mil pesos (\$300.000), el incumplimiento, total o parcial, a los requerimientos hechos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, de información complementaria a la declaración jurada informativa del Informe País por País. d) Con multa de doscientos mil pesos (\$ 200.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de

Ingresos Públicos, a cumplimentar los deberes formales referidos en los incisos a) y b). La multa prevista en este inciso es acumulable con la de los incisos a) y b). Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento de un requerimiento, las sucesivas reiteraciones que se formulen a continuación y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial. 7) INFRACCIONES FORMALES AGRAVADAS – CLAUSURA (artículo 40) a) Concepto El legislador ubicó a esta sanción como la pena más grave que puede tener un incumplimiento formal.

Se está en presencia de infracciones que afectan a deberes que, si bien pueden tener un correlato inmediato con obligaciones materiales, no necesariamente sucede siempre. El bien jurídico protegido es el referido a las facultades de verificación y fiscalización de la obligación tributaria, es decir todos aquellos deberes de colaboración con la Administración a fin que la misma pueda verificar el fiel cumplimiento de su misión recaudatoria. Esta sanción nació a partir de un objetivo, el cual era: reemplazar la pena de arresto prevista en la redacción de la anterior ley para supuestos incumplimientos de deberes formales. Para la procedencia de esta sanción es suficiente la imputación de la conducta infraccional al mero título de culpa bastando que ésta se configure y se compruebe para la procedencia de dicha sanción. El instituto de la clausura tributaria tiene un trasfondo penal, esto es así ya que surge porque en un país como Argentina, donde primaba una arraigada cultura evasora e inmerso además en una profunda crisis económica, era menester intentar revertir esta grave situación, para lo cual debía contarse con las herramientas jurídicas adecuadas. El sistema represivo resultaba sumamente ineficaz, ya que las defraudaciones fiscales sólo eran sancionadas con una multa, luego de varios años de intrincado procedimiento administrativo. Pero lo que sanciona el artículo 40 es la materialización al menos en el grado de tentativa del delito de evasión, no el de defraudación. Y existe una convicción de que la herramienta penal por sí sola no basta para combatir el flagelo social de la evasión. El Derecho Penal no es un medio suficiente ni el más idóneo para contrarrestar la evasión tributaria, por cuanto la solución definitiva de ese problema dependerá de la actuación del Estado en el cumplimiento de los fines y principios propios de la tributación, en la transparencia de los ingresos y gastos públicos y en la conciliación de los intereses de los grupos sociales en conflicto. Al referirnos a la materia penal, es necesario definir cuál sería el bien jurídico tutelado que se tiende a proteger en este caso. Y así decimos que en el caso de la norma del artículo 40, el bien jurídico que tiende a proteger es la facultad de verificación y control de la Administración Tributaria. Sin embargo, existen fallos de Corte que han entendido que la finalidad perseguida por dicha norma no se limita a la recaudación fiscal sino que existen otros bienes jurídicos, tales como el debido control del circuito económico en que circulan los bienes o la igualdad tributaria. b) Causas de la infracción En el artículo 40 de la Ley de Procedimiento tributario se establece que serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes: - No emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. No resulta exorbitante que el legislador castigue con la sanción de clausura la no emisión de factura o comprobantes en legal forma, pues aunque se trate de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, finalidad que se ve comprometida con tales comportamientos. - No llevaren 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 llevaran, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la

Administración Federal de Ingresos Públicos - Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, lo que conduce a concluir sobre la base de los principios que vedan la interpretación analógica o extensiva en materia penal que debe tratarse de supuestos de transporte de carácter comercial, término que a su vez debe quedar referido a la definición jurídica pertinente. En consecuencia, la actividad consistente en el traslado de mercadería propia y por medios también propios no queda comprendida en el mencionado concepto jurídico y, por ende, no puede ser equiparada a la actividad de quienes “encarguen o transporten comercialmente” mercaderías, a que se refiere concretamente la norma sancionatoria - No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS cuando estuvieren obligados a hacerlo. - No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate. - No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos. - En el caso de un establecimiento de al menos diez (10) empleados, tengan cincuenta por ciento (50%) o más del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleadores. Con respecto a las modificaciones introducidas por la ley 27430, podemos decir que la misma elimina la multa y modifica el plazo de la clausura ya que ahora es de 2 a 6 días y antes era de 3 a 10 días, siendo más leve. Otra de las modificaciones es que en el inciso a) se elimina el término no entregaren (facturas o comprobantes equivalentes), quedando en la redacción del artículo solo no emitieren facturas o comprobantes equivalentes. Se incorpora el inciso g) que establece que se va a clausurar establecimientos de menos de 10 empleados que tengan el 50% o más del personal sin registrar. Sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder, se aplicará una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. En ese caso resultará aplicable el procedimiento recursivo previsto para supuestos de clausura en el artículo 77 de esta ley. c) Monto y días aplicables Está dada por la clausura del establecimiento en donde se ha comprobado la infracción, por un plazo que puede ir de los 2 a los 6 días corridos. Esto está limitado a que la operación de transacción exceda los 10 pesos.

d) Reincidencia El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los DOS (2) años desde que se detectó la anterior. e) Situación especial de los profesionales Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del PODER EJECUTIVO NACIONAL. f) Control de la clausura por parte del fisco Este artículo otorga competencia a la Dirección General Impositiva para fijar la fecha de cumplimiento de la sanción, así como también establece que es dicho organismo fiscal el encargado de hacer efectiva la misma, correspondiéndole a funcionarios bajo su dependencia las tareas de verificación del acatamiento de la medida y la comprobación de las presuntas violaciones que se pudiesen realizar en el cumplimiento de ella. (artículo 42 Ley de Procedimiento Tributario) g) Cese de actividades durante la clausura En el artículo 43 de la Ley de Procedimiento Tributario se dispone que durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuese habitual para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. No podrá suspenderse el pago de salarios u obligaciones previsionales,



sin perjuicio del derecho del principal a disponer de su personal en la forma que autoricen las normas aplicables a la relación de trabajo. h) Cuál es la postura de la doctrina y jurisprudencia sobre la sanción de clausura Si bien para cierta doctrina, la sanción de clausura impone un costo económico excesivo en relación al daño que puede haber sufrido la recaudación pública, la jurisprudencia no ha sido coincidente. Básicamente, la irrazonabilidad y la falta de proporcionalidad han sido utilizadas como argumentos para fundamentar la inconstitucionalidad de la clausura, por violar garantías constitucionales, tales como el derecho de propiedad, de trabajar o de ejercer el comercio. La jurisprudencia de primera instancia se orientó en distintos sentidos, pero la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sustentado desde el caso “Mickey” hasta la actualidad, la constitucionalidad de la clausura. En efecto, al referirse a este tema, nuestro Máximo Tribunal ha dicho que los propósitos perseguidos por el legislador involucran razones de mérito, oportunidad o conveniencia, sobre las cuales la justicia no puede inmiscuirse. Recién cuando se consagra una manifiesta iniquidad o cuando los medios no se adecuen a los fines perseguidos por el legislador, podrá considerarse a la ley inconstitucional. Atendiéndose al informe de la Comisión Legislativa que trató el proyecto de ley, puede inferirse que la voluntad del legislador no sólo es recaudar, sino que existen necesidades y fines públicos subyacentes. El cumplimiento de los extremos formales constituye el instrumento que el legislador ha considerado para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas, se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en el que circulan los bienes. Teniendo en cuenta las reflexiones formuladas acerca de los fines perseguidos por la ley e individualizados los objetivos jurídicos y sociales tutelados, la sanción de clausura no se exhibe como exorbitante, motivo por el cual corresponde desestimar la tacha que, con sustento en la irrazonabilidad de la norma, se articulara. En el caso, el cumplimiento de los extremos formales representa el instrumento idóneo para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y del mercado, constituyendo exigencias que garantizan la igualdad tributaria, tendientes a repercutir en la economía y no en la persona del contribuyente. La Constitución Nacional no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, las que, siendo razonables, no pueden ser tachadas de inconstitucionales. En lo que hace a la cuestión referida a si se pueden aplicar en forma simultánea la multa y la clausura, al tipificar la Ley de Procedimiento Tributario sanciones de naturaleza penal, resultarían aplicables los principios generales del derecho penal de rango constitucional, aun cuando las disposiciones específicas de la citada ley establecieran lo contrario. En consecuencia, ninguna ley vigente podría transgredir el postulado liminar que prohíbe la concurrencia de más de una sanción sobre una misma conducta antijurídica habida cuenta de que lo que ha establecido el Poder Constituyente no podrá ser alterado por el Poder Legislativo. Pero a pesar de esta postura doctrinaria, el más Alto Tribunal ha confirmado la validez de la imposición simultánea de multa y clausura al sostener que no está prohibida la aplicación simultánea de puniciones como consecuencia de la persecución de un mismo hecho.

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



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

k) Interdicción o Secuestro de Mercadería La ley de rito, en su artículo 40.1.1 dispone que en los supuestos en los que se detecte la tenencia, el traslado o transporte de bienes o mercancías sin cumplir con los recaudos previstos en los incisos c) y e) del artículo 40 de la misma, los funcionarios o agentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos deberán convocar inmediatamente a la fuerza de seguridad con jurisdicción en el lugar donde se haya detectado la presunta infracción, quienes deberán instrumentar el procedimiento tendiente a la aplicación de las siguientes medidas preventivas: a) Interdicción, en cuyo caso se designará como depositario al propietario, transportista, tenedor o a quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho; b) Secuestro, en cuyo supuesto se debe designar depositario a una tercera persona. La ley 26044 incorporó la interdicción y el secuestro de mercadería como sanción conjunta con la clausura y otras sanciones previstas en el artículo 40 de la Ley de Procedimiento. Si bien la ley habla de medida preventiva, se trata de una sanción penal. Esta modificación se orienta a mejorar el control sobre las actividades marginales desarrolladas en la economía informal. Al ser ello así, cuando se advierta la tenencia o traslado de bienes o mercaderías sin el debido respaldo documental, podrán efectuarse medidas de secuestro o interdicción de las mismas. La carencia del debido respaldo documental puede deberse también a la tenencia o traslado de mercadería robada o de dudosa procedencia, adquirida muy por debajo del precio de mercado, con la consecuente competencia desleal que se produce con su comercialización, además del riesgo que puede implicar en la salud de los consumidores. La ley prevé que el personal de seguridad convocado, en presencia de dos testigos hábiles que convoque para el acto, procederá a informar al presunto infractor las previsiones y obligaciones que establecen las leyes civiles y penales para el depositario, debiendo -en su caso- disponer las medidas de depósito y traslado de los bienes secuestrados que resulten necesarias para asegurar una buena conservación, atendiendo a la naturaleza y características de los mismos.

(Artículo s/n incorporado por artículo 1° pto. XVI de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.) l) Interdicción o secuestro de mercaderías. Recaudos Al acta de comprobación se le adjuntará un inventario de la mercadería que detalle el estado en que la misma se encuentra, el cual deberá confeccionarse juntamente con el personal de la fuerza de seguridad requerida y los dos testigos hábiles que hayan sido convocados al efecto. En el supuesto de verificarse razones de urgencia que así lo exijan, la audiencia de descargo deberá fijarse dentro de las 48 horas de efectivizada la medida preventiva. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo y testigos intervinientes en su caso. En oportunidad de resolver, el juez administrativo podrá disponer el decomiso de la mercadería o revocar la medida de secuestro o interdicción.

Encaso negativo, despachará urgente una comunicación a la fuerza de seguridad respectiva a fin de que los bienes objeto del procedimiento sean devueltos o liberados en forma inmediata a favor de la persona oportunamente desapoderada, de quien no podrá exigirse el pago de gasto alguno. Para el caso que se confirmen las medidas, serán a cargo del imputado la totalidad de los gastos ocasionados por las mismas. B) INFRACCIONES MATERIALES 1) OMISIÓN DE IMPUESTOS (artículo 45) Omisión de impuestos. Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. b) Actuar como agentes de retención o percepción. c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas. Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido. La omisión contemplada en el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario se encuadra dentro de los ilícitos materiales, que constituyen una transgresión a la obligación de pagar el impuesto en su justa medida y en forma oportuna. Se protege el bien jurídico "renta pública" Las conductas punibles son: a) la omisión culposa o negligente de tributos configurada mediante la falta de presentación de declaraciones juradas; b) la omisión culposa o negligente de tributos configurada mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas; c) la omisión de los agentes de retención o percepción de actuar como tales; d) la omisión de declaración y/o pagos de ingresos a cuenta o anticipos mediante falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan esa finalidad; y e) la omisión de declaración y/o pagos de ingresos a cuenta o anticipos mediante presentación inexacta de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan esa finalidad.

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

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

El elemento subjetivo requerido es la culpa. La culpa es la imprevisión de un resultado previsible desde el punto de vista subjetivo, ya sea por imprudencia, negligencia, impericia o inobservancia. Al respecto, debe destacarse que la culpa no puede presumirse, salvo que la ley así lo disponga expresamente y se cumplan los recaudos por ella establecido, previsión actualmente ausente en el marco de la ley de procedimiento tributario. Esto, contrariamente a lo sostenido por cierta doctrina, no puede interpretarse en el sentido de que en las infracciones inculposas exista una prevalencia de su carácter o atribución objetiva, lo cual se encontraría en clara oposición al principio constitucional de inocencia y a los lineamientos básicos de un Estado de derecho moderno, libre y democrático. Por el contrario, la expresa inclusión legal de presunciones ligadas a la figura de dolo confirman su inaplicabilidad extensiva o analógica. Así pues, cuando media una declaración o información inexacta, podrá haberse obrado con culpa –que puede asumir las formas de negligencia, imprudencia o impericia- o dolo; en el primer caso existirá omisión de impuestos, en tanto en el segundo se estará frente a la defraudación. El dolo se configura cuando la conducta del sujeto activo fue realizada con intención y voluntad de realizar el elemento objetivo previsto. Causal de eximición: error excusable de hecho o de derecho extrapenal. En cuanto al error excusable, debe señalarse que la jurisprudencia se ha inclinado por considerar que el mismo comprende tanto el supuesto del error de hecho (sobre la norma jurídica) como de derecho (sobre el contenido material del negocio, y sobre el hecho concreto). La admisibilidad del error de derecho, en tanto equiparable al error de hecho, requiere que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en los diferentes preceptos de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la ubicación frente al tributo. En este sentido debe precisarse que la causal exonerativa del error excusable precisa, a efectos de su viabilidad, que el mismo sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodean el accionar del encartado. En consecuencia, el error invocado resultará excusable en tanto y en cuanto la conducta del infractor provenga de la certeza y convicción de la obligatoria aplicación de normas tributarias de difícil interpretación. El ilícito tipificado en el artículo 45 de la Ley 11683 persigue como propósito el oportuno ingreso de tributos, siendo irrelevante a los efectos de su comisión el hecho de que resulte, en definitiva, un saldo a favor del responsable imputado, generado en virtud de las rectificaciones practicadas en períodos anteriores o por existir un saldo a favor. Se patentiza así la existencia de deuda y el consiguiente perjuicio fiscal con independencia de la modalidad de su extinción. No obstante lo expuesto, la jurisprudencia en diversos decisorios, sentó criterios de excusación, pudiendo citarse a título ejemplificativo, como casos de error excusable: cuando el contribuyente interpretó una norma razonablemente; en el supuesto de existir jurisprudencia contradictoria; en el caso de preceptos de difícil interpretación, máxime

cuando la actora puso en conocimiento del Organismo Fiscalizador su criterio interpretativo, etc. En cambio, en una causa, se sostuvo la inexcusabilidad de la ignorancia de una norma legal.

2) DEFRAUDACIÓN (artículo 46) a) Concepto Es una transgresión **dolosa** de la obligación sustancial (evasión fiscal). Los medios comisivos son la declaración engañosa u ocultación maliciosa (por acción u omisión). La defraudación consiste en una transgresión dolosa de relaciones jurídico - tributarias sustanciales. Se encuentra tipificada en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario. La defraudación, por evasión genérica, se verifica cuando existen declaraciones engañosas u ocultación maliciosa que perjudicaren al Fisco con liquidaciones de impuestos ardidosas. De la definición pre-transcripta se destacan tres elementos: - Dolo, el que se manifiesta mediante una conducta antijurídica deliberada y se caracteriza por el elemento de intencionalidad. En el derecho penal sólo se incrimina a quien la acción le resulte atribuida, objetiva y subjetivamente. Para determinar tal atribución, el juzgador no debe imponer la carga probatoria de la inocencia al acusado, pues es el Estado quien debe asumir la probanza de la imputabilidad penal, pero esto no siempre sucede en materia tributaria. En el derecho tributario penal, y particularmente en el caso de infracciones sustanciales, se observa una tendencia jurisprudencial hacia una mayor consideración del aspecto subjetivo, de modo tal que se pruebe la existencia de una intencionalidad en la comisión del ilícito. Para que el Fisco demuestre la conducta ilícita y realice la imputación pertinente, debe partir de hechos ciertos y acreditados que razonablemente permitan inferir su existencia. Una vez verificada esa circunstancia, se produce una inversión en la carga de la prueba, correspondiendo que el imputado acredite su inocencia. Aunque mediante el sistema de presunciones establecido por el artículo 18 de la Ley 11683 pueda eventualmente inferirse, a partir del único hecho que la sentencia ha tenido por efectivamente demostrado –el pago de remuneraciones “marginales”- la existencia de operaciones gravadas con el impuesto al valor agregado que la empresa omitió declarar, ello es al solo efecto de posibilitar que el Fisco determine y exija el pago del tributo, pese a no tener un conocimiento cierto del hecho imponible. Pero, precisamente, esa ausencia de certeza acerca de los hechos obsta a que pueda considerarse probada, con relación al impuesto al valor agregado, la concurrencia de los extremos requeridos para la aplicación de la pena prevista para la defraudación en el artículo 46 de la ley de rito. Ello así pues, como se ha expresado en pronunciamientos anteriores (ver fallos “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelló” y “Generoso Mazza y otro”), no cabe extender las presunciones que contempla la ley, a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, para presumir –y tener de ese modo probada la existencia de conducta dolosa. Tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba. - Maniobra u ocultación. Las declaraciones engañosas y ocultación maliciosa se exteriorizan a través de la comisión de actos positivos y personales (acción) o por omisión - Perjuicio al Estado: Ha entendido la doctrina que el perjuicio provocado al Estado se refiere a la consumación del daño. En síntesis, para que se configure el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley de que se trata, se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima de aquél. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio a evadir el tributo. La sanción prevista por el ley es una multa de dos a seis veces el tributo evadido, actualizado. En el caso del artículo 46.1, el que se aprovechara, percibiére o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos a seis veces el monto aprovechado, percibido o utilizado. Por su parte, el artículo 46.2 prevé que el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño simulare la cancelación total o parcial

de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional será reprimido con multa de dos a seis veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló. Cuál es la secuencia que debe seguirse para aplicar la sanción En materia de ilícitos materiales por defraudación, tipificados en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario, debe respetarse la secuencia que se describe seguidamente: el primer paso consiste en verificar el aspecto objetivo. La constatación radica en analizar si en la realidad fáctica se exteriorizaron los elementos del tipo o figura penal y que no ha existido causal de justificación que enervara la antijuricidad de la conducta. Luego del análisis objetivo del hecho examinado, cuya demostración incumbe al Ente Fiscalizador, se debe estudiar la imputabilidad del autor, la cual no tiene relación con determinado hecho, sino que se refiere a la situación del sujeto. Cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la Ley 11683, ello exige por parte del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también la conducta engañosa o maliciosa mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el Ente Fiscalizador debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente probable o conjetural. Una vez probado dicho soporte, luego se infiere la conducta dolosa. La vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta. Así, por ejemplo, se ha entendido que la conducta de la actora de declarar operaciones inexistentes para computar mayor crédito fiscal y deducir mayores gastos denota una maniobra por la que se omitió ingresar los tributos en su justa medida, que queda incluida en el artículo 46 de la Ley 11683. b) Presunciones legales relativas de dolo Condiciones: -Grave contradicción entre lo registrado con los datos que surjan de las declaraciones juradas -Grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible - Inexactitud proveniente de la manifiesta disconformidad con las normas aplicables al caso - No se lleven o exhiban libros cuando correspondiere -Que se utilicen estructuras jurídicas inadecuadas o impropias, salvo que se pruebe que no hubo ocultamiento o tergiversación - Que no se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, cuando ello resulte obligatorio en cumplimiento de lo dispuesto por leyes, decretos o reglamentaciones que dicte la AFIP Dado que con estas presunciones se da por demostrado el hecho probable, se invierte la carga probatoria, debiendo el supuesto infractor, incurso en alguna de las presunciones precitadas, aportar la probanza en contrario necesaria para acreditar su inocencia.

b) En efecto, con el propósito de liberar de prueba al ente de recaudación en la demostración del ilícito y como una herramienta de defraudación fiscal, se han mencionado en doctrina las figuras de presunciones legales relativas (aquellas que aceptan probanza en contrario (*iuris tantum*)). Así, el artículo 47 de la ley de rito incorpora una serie de presunciones legales "*iuris tantum*" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido la intención de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.

### **3.- SUMARIO POR INFRACCIONES A DEBERES FORMALES Y SUSTANCIALES**

El no cumplimiento de las normas que establecen deberes formales y sustanciales, genera una infracción que puede ser de tipo omisivo o fraudulento.

Las infracciones a deberes formales y sustanciales (que se detallan en el **Art. 39,45, 46, 48, de la ley 11.683**), deben ser objeto de un sumario administrativo, que lo dispone el

juez. En él, debe constar cuál es el ilícito atribuido al presunto infractor (**Art. 70, Ley 11.683**).

La resolución debe ser notificada al presunto infractor y este tendrá un plazo de 15 días (prorrogable por única vez) para formular descargo escrito y ofrecer pruebas.

En el caso de las infracciones a los deberes formales previstos y reprimidos por el **Art. 39 de la Ley 11.683**, el plazo defensivo se acorta de 10 a 5 días.

Cuando las infracciones surgen con motivo de impugnaciones vinculadas a la determinación, el juez debe aplicar las sanciones en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no lo hace, se considerará que no encontró mérito para considerarlo autor de infracciones (**Art. 74, Ley 11.683**).

En la infracción del **Art. 38 de la Ley 11.683** (no presentación de declaración jurada), el procedimiento puede iniciarse, con una notificación emitida por computación, con los datos establecidos por el **Art. 70** (acto u omisión que se atribuye al infractor).

Si dentro del plazo de quince días a partir de la notificación, el infractor paga voluntariamente la multa y presenta la declaración jurada, dicha multa se reduce a la mitad y no quedan antecedentes en su contra.

**PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE MULTAS** El sumario administrativo es un procedimiento que, resguardando la vigencia del principio del debido proceso, tiene por objeto verificar la comisión de ilícitos tributarios asignando las responsabilidades correspondientes y aplicar las consecuentes sanciones. Cabe destacar que el director general puede disponer la no instrucción de sumarios, fundándose en situaciones objetivamente generales e invocando tal circunstancia en el acto resolutivo pertinente. (artículo 54 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario). Según lo prescribe el artículo 70 de la Ley de Procedimiento, los hechos reprimidos por los artículos 38.1, 39, 39.1 (infracciones formales), 45 (infracciones materiales por omisión de impuesto), 46 (infracciones materiales por defraudación), 46.1 (utilización fraudulenta de quebrantos) y 48 (infracciones materiales por retenciones o percepciones no ingresadas en término) serán objeto de un sumario administrativo, cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuyere al presunto infractor. Previo a la sustanciación de las actuaciones sumariales, se notifica al presunto infractor un acto conteniendo los datos previstos en el artículo 71 y la impresión del nombre y del cargo del juez administrativo. Si dentro de los 15 días de notificado abona voluntariamente la multa, cumple el deber formal omitido y, eventualmente, reconoce la materialidad de la infracción, la multa se reduce de pleno derecho a la mitad del monto previsto o de su mínimo legal y a la infracción no se considerará como antecedente en su contra. Si dichas condiciones no se cumplieran, se sustanciará el sumario, sirviendo como cabeza de éste la mentada notificación. Doctrina calificada sostiene que la tramitación del sumario dispuesta por juez administrativo implica que estas multas no son de aplicación objetiva y automática. También se exige sumario en caso de no presentación en término de declaraciones juradas (artículo 38, Ley de Procedimiento Tributario). El artículo 73 de la ley procedimental consagra el secreto de sumario, prescribiendo que éste será secreto para todas las personas ajenas a él, excepto para las partes o para quienes ellas expresamente autoricen. La instrucción del sumario, de acuerdo con lo establecido por el artículo 71 de la Ley de Procedimiento Tributario, se inicia con la notificación al presunto infractor, de la resolución del juez administrativo que disponga su sustanciación, para que en el plazo de quince días hábiles –prorrogables por resolución fundada por otro lapso igual y por única vez– formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho. Dicha norma legal agrega, en su segundo párrafo, que para el caso de las infracciones



formales genéricas (artículo 39, LPT.), el plazo para presentar la defensa y ofrecer pruebas será de cinco días hábiles contados desde la notificación del acta labrada que disponga la sustanciación del sumario, no previéndose su prórroga. Al respecto, parte de la doctrina ha entendido que esta normativa debería adaptarse a la redacción asignada al artículo 70 de la ley de rito, donde se han equiparado las infracciones formales (artículos 38 y 39, LPT.) y materiales (artículos 45, 46 y 48, LPT.), en lo referente a la exigencia de contar con una resolución del juez administrativo como cabeza del sumario, sosteniendo que una recta interpretación del artículo 71 de la Ley 11683 (t.o. 1998) lleva a considerar sin hesitación alguna la existencia de un plazo de quince días y no de cinco, prorrogables –mediante resolución fundada- por igual lapso y única vez, para que el contribuyente presente su defensa en los sumarios instruidos por presuntas infracciones tipificadas en el artículo 39 de dicho texto legal. Se afirma que, en caso contrario, esto es, si la resolución que dispone la sustanciación del sumario otorgara el breve plazo de cinco días contemplado en la ley para efectuar el descargo, se violaría el derecho de defensa, siendo la resolución en cuestión nula de nulidad absoluta e insanable. Al respecto, cabe señalar que la AFIP, a través de la Nota Externa (AFIP) 5/1998, dispuso que en todos los casos deberá otorgarse el plazo de quince días, en concordancia con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 71 de la ley. Transcurrido el término establecido para realizar el descargo y ofrecer las pruebas, se observarán, para la instrucción del sumario, las disposiciones de los artículos 17 y siguientes de la Ley de Procedimiento (determinación de oficio), de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 72 de la citada normativa. Asimismo, se ha entendido, que si los descargos del contribuyente no fueran agregados al sumario ni considerados por el juez administrativo, la resolución devendría nula por afectar el derecho de defensa en juicio.

#### **Procedimiento para la instrucción de los sumarios administrativos ante la presunta comisión de infracciones**

El incumplimiento del mandato que conllevan las obligaciones tributarias, sean las sustantivas o bien las denominadas conexas a ellas, puede constituir una infracción al ordenamiento que se castiga penalmente.

Cuando esa conducta importa un delito, su juzgamiento compete directamente al Poder Judicial, y cuando es constitutiva de una infracción administrativa, su investigación y juzgamiento están concedidas a la Administración Tributarias, sin perjuicio de la posibilidad siempre vigente de su revisión posterior ante el Poder Judicial.

Por elementales consideraciones que hacen al derecho de defensa enjuicio de las personas (art. 18 CN), la Administración Tributarias debe permitirle a los particulares a quienes se les achaca la comisión de hechos que presuntamente configuran una infracción, que ejerzan tal derecho.

En síntesis, debe permitírseles, entre otros extremos:

- a) conocer cuál es concretamente la imputación que se les hace, y cual es el encuadramiento normativo que ella le otorga;
- b) ofrecer y producir todas las pruebas que sean conducentes a la demostración de los hechos y del derecho invocado por el imputado;
- c) controlar por sí y por sus asesores letrados el desarrollo del trámite administrativo;
- d) alegar sobre el resultado de todas las medidas de prueba dispuestas;
- e) obtener una resolución fundada en los hechos comprobados y en el derecho aplicable.

El derecho de defensa permite el ofrecimiento y producción de todo tipo de pruebas, y el Fisco debe admitirlas, proveerlas y producirlas -sustanciarlas- siempre y cuando ellas

no resulten ostensiblemente inconducentes, improcedentes o sean simplemente dilatorias del trámite.

A fin de cumplir con estos requisitos, la Administración Tributaria debe realizar un procedimiento que se denomina "sumario" o "instrucción sumarial", consistente en la reunión de una serie de pasos sucesivos y concatenados, a fin de averiguar lo sucedido, y darle el encuadramiento que corresponda, a la vez que conceder a los particulares la participación necesaria en el asunto, y permitirles controlar lo actuado por ella.

Dentro de este esquema general y simplificado que se acaba de reseñar, la LPF establece distintos procedimientos sumariales (v. gr. diversos modos de inicio, diversos plazos para que el particular presente su descargo, diversas vías recursivas, diversos efectos para los recursos; etc.), sin que se observe una razón válida para evitar su unificación o la adscripción a un tipo único de sumario, lo que ciertamente no es bueno en términos de seguridad jurídica.

#### **SUMARIO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE OFICIO**

Dentro del procedimiento de los arts. 16 y 17 LPF, el Fisco puede desarrollar la actividad propia de la instrucción sumarial tendiente a dilucidar si -a su criterio- la conducta llevada a cabo por el contribuyente, sustituto o responsable es constitutiva de una infracción y, en su caso, a aplicar la sanción pertinente.

El art. 17, párrafo lo, LPF establece que la AFIP debe otorgar la vista al particular informándole de las impugnaciones o cargos que se le formulen, con detallado fundamento de ellos. Y el art. 74 LPF preceptúa que si las infracciones se vinculasen con las conductas evaluadas en un procedimiento de determinación de oficio, las eventuales sanciones deben ser aplicadas en la misma resolución determinativa del gravamen, y que si así no ocurriera, se entenderá que el Fisco no ha encontrado méritos para imponer la sanción, con la consiguiente indemnidad del particular.

#### **5.- PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA LAS MULTAS, CLAUSURAS Y OTRAS SANCIONES DEL ART. 40 DE LA LEY 11.683**

**a) Inicio del procedimiento administrativo:** El procedimiento comienza con un acta de comprobación. Allí deben contenerse todas las circunstancias fácticas y jurídicas que den lugar a la infracción (**Art. 41 de la Ley 11.683**).

Según la norma, en el acta se debe dejar constancia de:

- 1)** Todas las circunstancias relativas a las infracciones: describir las operaciones que se consideren violatorias de la normativa vigente.
- 2)** Las razones y pruebas que desee incorporar el contribuyente.
- 3)** Todo lo referido a la prueba del ilícito atribuido: las infracciones que se imputan deben ir acompañadas de pruebas.
- 4)** El encuadramiento legal de la conducta que se ha considerado punible: esto es que se detallen los Art. De la ley violada o los reglamentos violados.

Además, el acta debe contener una citación para que el responsable con las pruebas que haya incorporado en el acta, vaya a una audiencia para su defensa, que fijará para una fecha no anterior a los 5 días ni posterior a los 15.

El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal de la firma. En caso de no hallarse presentes ninguno, se notificará en el domicilio fiscal conforme el **Art. 100**.

En la audiencia el supuesto infractor, podrá contar con asesoramiento letrado y optar por presentar su defensa por escrito. Asimismo, deberá ofrecer prueba.

El infractor puede reconocer la infracción. Si ello ocurre, por única vez, la sanción se reducirá al mínimo legal (multa por la suma que fija la ley y clausura por tres días, **Art. 50, Ley 11.683**).

Una vez finalizada la audiencia y dentro de los dos días, el juez dictará la resolución que pondrá fin al procedimiento.

#### **PROCEDIMIENTO SUMARIAL PARA LA EVALUACIÓN DE CONDUCTAS SANCIONADAS CON CLAUSURA, Y CON LA SUSPENSIÓN DE MATRÍCULA, LICENCIA O REGISTRO HABILITANTES**

Las conductas previstas y reprimidas por el art. 40 LPF con la sanción de clausura del establecimiento, local, oficina, recinto, etc., deben ser objeto del procedimiento sumaria<sup>1</sup>

reglado en los arts. 41 y SS. LPF.

Los hechos relativos a estas infracciones han de ser volcados en un acta de comprobación

en la cual los funcionarios deben dejar constancia de todas las circunstancias relativas a ellos, y las que desee incorporar el interesado, como así a su prueba y al encuadramiento

legal que se estime que corresponde.

#### **RECURSOS DE IMPUGNACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA LAS MULTAS, CLAUSURAS Y OTRAS**

##### **SANCIONES DEL ART. 40 DE LA LEY 11.683**

El recurso se encuentra previsto en el **Art. 77 de la ley 11.683**.

En sede administrativa el sancionado puede interponer el **recurso de apelación** ante el funcionario, dentro de los 5 días de notificada la resolución que impuso la sanción. El funcionario superior tiene un plazo no mayor a 10 días para pronunciarse.

En sede judicial, la resolución podrá ser recurrida mediante la interposición de un recurso de apelación ante los juzgados en lo penal económico de la Capital Federal y juzgados federales en el resto del territorio de la República.

El escrito del recurso deberá ser presentado dentro de los 5 días de notificada la resolución.

La resolución dictada por el juez de primera instancia podrá ser apelada ante la Cámara

“ARTICULO 77 — Las sanciones de clausura y de suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro, cuando proceda, serán recurribles dentro de los cinco (5) días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la Administración Federal de Ingresos Públicos, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a diez (10) días.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior será recurrible por recurso de apelación, ante los juzgados en lo penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los juzgados federales del resto de la República.

El escrito del recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución. Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de las veinticuatro (24) horas de formulada la apelación, deberán elevarse las piezas pertinentes al juez competente con arreglo a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación, que será de aplicación subsidiaria, en tanto no se oponga a esta ley.

La decisión del juez será apelable.

Los recursos previstos en este artículo serán concedidos al sólo efecto suspensivo.”

(Art. 78).

“ARTICULO 78 — La resolución que disponga el decomiso de la mercadería sujeta a secuestro o interdicción, será recurrible dentro de los tres (3) días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la Administración Federal de Ingresos Públicos, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a los diez (10) días. En caso de urgencia, dicho plazo se reducirá a cuarenta y ocho (48) horas de recibido el recurso de apelación. En su caso, la resolución que resuelva el recurso podrá ordenar al depositario de los bienes decomisados que los traslade al Ministerio de Desarrollo Social para satisfacer necesidades de bien público, conforme las reglamentaciones que al respecto se dicten.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior será recurrible por recurso de apelación ante los juzgados en lo penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los juzgados federales del resto de la República.

El escrito del recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los tres (3) días de notificada la resolución. Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de las veinticuatro (24) horas de formulada la apelación, deberán elevarse las piezas pertinentes al juez competente con arreglo a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación que será de aplicación subsidiaria, en tanto no se oponga a esta ley.

La decisión del juez será apelable.

Los recursos a los que se refiere el presente artículo tendrán efecto suspensivo respecto del decomiso de la mercadería, con mantenimiento de la medida preventiva de secuestro o interdicción.”

#### ✓ RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

Según el **Art. 76**, cuando existan resoluciones que determinen tributos, o que impongan sanciones (que no sean el arresto ni la clausura), o se dicten en reclamos por repetición de tributos, los sujetos pasivos infractores pueden interponer dentro de los 15 días de notificados el *recurso de reconsideración*, u opcionalmente, *el recurso de apelación* ante el tribunal fiscal de la nación.

El recurso de reconsideración puede interponerse sin necesidad de pago previo y tiene efecto suspensivo.

Si el importe resultante de la determinación tributaria, el monto de la sanción o la suma cuya repetición se reclama, son inferiores a las cantidades que indica la ley, procederá solamente el recurso de reconsideración ante la AFIP. Si exceden la suma indicada, se podrá optar entre éste y el recurso de apelación ante el T.F.N.

**El recurso de reconsideración y el de apelación ante el T.F.N. se excluyen entre sí.**

Este recurso se interpone ante la misma autoridad de la AFIP que dictó la resolución recurrida.

Si bien el recurso se interpone ante el mismo funcionario que dictó la resolución, el mismo es resuelto por el superior jerárquico que revista el carácter de juez administrativo (**Art. 78; Ley 11.683**). La resolución debe dictarse dentro del término de 20 días y debe notificarse al interesado (**Art. 80**).

## ✓ MEDIOS IMPUGNATIVOS DE LA RESOLUCIÓN QUE DENIEGA EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

Si el recurso se resuelve en contra del contribuyente, tratándose de una determinación de impuestos, se puede

evitar el pago del tributo, invocando el **Art. 23** de la **Ley de Procedimiento Administrativo Nacional** e interponer una demanda de repetición ante el juez nacional respectivo (**Art. 83 ley 11.683**).

Tratándose de una resolución que impone una multa, el contribuyente puede interponer demanda contenciosa ante el juez nacional respectivo, dentro de los quince días, contados desde la notificación, siempre que la sanción supere el monto que indica la ley (**Art.82, inc. a, Ley 11.683**). Vinculado con un reclamo por repetición de tributos, el contribuyente puede interponer, dentro de los quince días

de notificado, demanda contenciosa ante el juez nacional competente, siempre que la suma reclamada sea superior

al monto señalado por la ley (**Art. 82, inc. b, Ley 11.683**).

## ✓ RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL DIRECTOR GENERAL:

El art. 74 DRLPF establece un recurso jerárquico, al que denomina de "apelación", ante el Director General de la DGI, para todo acto administrativo de alcance particular que en la LPF o en el DRLPF no tenga previsto un procedimiento recursivo especial.

El plazo es de 15 días a partir de la notificación del acto, y debe presentarse por escrito ante el mismo funcionario que lo dictó. Si el acto emanase del Director General, se puede recurrir ante él -en este caso, en verdad, será un recurso de reconsideración- en igual plazo.

La resolución que recaiga en el recurso -que no se sustancia, es decir que se resuelve como si fuera de puro derecho, aunque nada impide que el particular ofrezca y aporte pruebas- tendrá carácter de definitiva y podrá ser impugnada por la vía del art. 23, inc. a), LPA, al considerarse así agotada la vía administrativa. A diferencia del caso visto en el punto 6.1, este recurso no posee efecto suspensivo, siendo de aplicación lo dispuesto por el art. 12 LPA. El plazo para resolver es de 60 días. El Director General puede ser sustituido por otros funcionarios a los efectos de resolver este recurso.

Es el recurso que debena articularse ante casos como las resoluciones del Fisco emanadas de las facultades de los arts. 14 LPF, o 7' LICLyGN, por ejemplo. Sin embargo, algunas posturas sostienen que al ser actos materialmente determinativos de la deuda, se estaría ante un supuesto recurrible por la vía del art. 76 LPF, siendo por ende aplicable la opción allí prevista, que permite acudir ante el TFN.

Por último, hay que advertir que puede ocurrir que las normas específicas sobre un determinado procedimiento prevea un recurso especial para su revisión administrativa, excluyendo así la vía del art. 74 DRLPF (v. gr. el art. 8' del decreto 618197, art. 35, inc. h, LPF).

Este recurso se interpone contra los actos administrativos de esa repartición, para los cuales ni la referida ley sin su reglamentación ha previsto un procedimiento especial. Está previsto en el **Art. 74** del Decreto reglamentario de la

Ley 11.683. Los casos previstos son:

- Las liquidaciones administrativas de actualización, cuando no se discutan aspectos referidos a la procedencia del gravamen (**Art. 57, Decreto 1397/79**)
- Exclusión del monotributo.

Debe ser interpuesto dentro de los quince días de haber sido notificado el acto administrativo, ante el funcionario que lo dictó. Debe fundarse.

El Director General cuenta con sesenta días para resolverlo. La resolución reviste el carácter de definitiva y sólo puede ser impugnada por vía judicial.

Sin perjuicio de ello, el **Art. 12** de la **Ley 19.549** faculta a los entes administrativos a suspender la ejecución judicial, de oficio o a pedido de parte cuando:

- Medien razones de interés público.
- Se trate de evitar perjuicios graves al interesado.
- En los casos en que se haya planteado la nulidad absoluta del acto que originó el recurso.

### **PROCEDIMIENTOS RECURSIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA**

La Administración Tributaria posee la potestad de aplicar la ley, pero también la de enmendar los vicios que pudiera haber padecido una actuación administrativa anterior. Ello es así puesto que la Administración debe actuar en cumplimiento del interés público plasmado en la ley, en la búsqueda de la verdad jurídica objetiva y en la consecución objetiva del Derecho, favorezca ello o no a los particulares. Cuando el inicio de esta posibilidad revisora se pone en manos de los particulares, ella se articula por medio de los recursos administrativos, que buscan impugnar la actividad de la Administración que ha concluido en un acto administrativo, y lograr seguidamente que ella rectifique su decisión.

En el orden tributario, como se viene indicando, habrá que acudir al ordenamiento positivo de que se trate (sea federal o local) para ver cuáles son los remedios administrativos concretamente establecidos para impugnar los diversos actos emanados del respectivo Fisco.

En el orden local ocurre algo similar, en cuanto a que cada provincia y la CABA regulan la manera y condiciones en que se han de recurrir los actos administrativos que determinen deudas tributarias, o que impongan sanciones, o bien los que deniegan o revocan derechos de los particulares vinculados con su órbita tributaria (v. gr. los certificados de exención, de inclusión o de exclusión en diversos regímenes fiscales; etc.).

El panorama suele ser similar con relación a los tributos municipales, y habrán de tomarse

en cuenta las normas previstas en cada ordenamiento local (en general: la constitución provincial, la ley orgánica municipal, el código fiscal, la ley de procedimientos administrativos, el código contencioso administrativo y las ordenanzas municipales pertinentes en su caso, entre otras normas).

A modo de ejemplo, se exponen a continuación los principales mecanismos recursivos previstos en el ámbito de la LPF y de sus normas reglamentarias.

#### **Recurso jerárquico del art. 76 LPF**

El art. 76 LPF prevé la posibilidad de recurrir administrativamente las resoluciones recaídas tanto en el procedimiento de determinación de oficio (arts. 16 y 17 LPF), como en el que impone sanciones (excepto la de clausura y multa del art. 40 LPF), o las resoluciones dictadas en los reclamos por repetición de tributos (art. 81 LPF).

Si bien el inc. a) del art. 76 LPF lo denomina recurso de "reconsideración", como éste ha de ser resuelto por el funcionario "superior" en jerarquía con relación al juez administrativo que dictó el acto, se trata en verdad de un recurso jerárquico.

**El plazo para interponerlo es de 15 días**, contados a partir de la notificación del acto impugnado. Se presenta ante la misma autoridad que dictó el acto recurrido, por escrito, sea de manera directa o bien por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno.

Es un recurso que se ofrece de manera alternativa al del inc. b) -ante el TFN-, y son excluyentes el uno del otro.



A mi juicio, posee efecto suspensivo, a tenor de lo dispuesto por el art. 79 LPF, en cuanto expresa que si no se interpusiera alguno de los recursos previstos en el art. 76 LPF, **"las resoluciones se tendrán por firmes"**. Si bien alguna doctrina sostiene que este recurso no tiene efecto suspensivo -entendiendo que el art. 12 LPA exige que tal efecto sea concedido expresamente, y que no cabe confundir la firmeza o definitividad del acto con la ejecutoriedad-, estimo que no les asiste la razón, por los siguientes motivos:

a) en primer lugar, porque no dan solución para el caso en que el acto determinativo también contenga

la aplicación de una sanción;

b) porque carece de sentido el otorgamiento de un recurso

administrativo en este caso si no tiene efecto suspensivo, ya que sólo cabría la repetición; en otros términos, si la AFIP va a llevar adelante el acto de intimación de pago (sea que se cumpla mediante el pago espontáneo o bien mediante uno compulsivo, vía ejecución fiscal), al carecer el recurso de efectos suspensivos, el contribuyente sólo podría obtener la revisión de lo decidido por ese acto mediante un procedimiento de repetición, luego ¿qué sentido tiene otorgar este recurso? -. -

El art. 79 LPF indica también que, si no se interpusiere alguno de los recursos previstos en el art. 76, pasarán en autoridad de cosa juzgada las resoluciones sobre multas y los reclamos por repetición de impuestos. En este último caso, sin embargo, de no interponerse alguno de esos recursos, siempre le cabrá al particular la posibilidad de volver a instar el procedimiento, interponiendo un nuevo reclamo -similar al anterior, cuya resolución negativa no recurrió oportunamente-, teniendo como único límite temporal el del plazo

de prescripción del derecho a repetir En el caso de las resoluciones que determinan de oficio el impuesto, la resolución del recurso jerárquico agota la vía administrativa, y puede ser impugnada judicialmente según el art. 23, inc. a, LPA, dada la aplicación supletoria de dicha ley prevista en el art. 116 LPF.

Sin embargo, la CSJN -por mayoría- ha sostenido lo contrario en Fallos: 333: 161, "Compañía de Circuitos Cerrados cl Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva", del 9131201 0, al indicar que si se ha optado por la vía del inc. a), del art. 76 LPF, ello implica la renuncia al derecho de discutir la cuestión ante el TFN, sin abonar el gravamen previamente. Es decir que, prescindiendo de lo dispuesto por el art. 116 LPF, deja de aplicar la LPA, toma en inexpugnable un acto administrativo en nuestro sistema -es decir, la resolución del recurso jerárquico resulta irrevisable en sí-, y obliga al contribuyente a que discuta por la vía de la repetición, lo que implica el previo pago del gravamen, en cumplimiento de la determinación de oficio confirmada por el acto del superior. Se trata de un fallo criticable por desconocimiento de las normas vigentes, por su choque contra principios básicos del sistema recursivo y por sus gravosas consecuencias.

### **Recursos administrativos contra resoluciones que aplican una sanción**

#### **RESOLUCIÓN QUE APLICA SANCIÓN DE MULTA**

Como se indicó en el punto, contra las resoluciones que impongan sanciones, sea que hayan recaído en el procedimiento de determinación de oficio, o bien en un sumario infraccional, el particular tiene la opción que le asigna el art. 76 LPF entre presentar el

recurso jerárquico del inc. a), o bien recurrir ante el TFN según el inc. b), aunque en este caso habrá que tener en cuenta lo preceptuado por el art. 159 LPF, inc. b), en cuanto limita

la competencia del TFN en razón del monto (multas superiores a \$25.000). En ambos casos, el recurso tiene efectos suspensivos, y su plazo de interposición es de 15 días.

### **RESOLUCIÓN QUE APLICA SANCIÓN DE CLAUSURA Y DE SUSPENSIÓN DE MATRÍCULA**

Las resoluciones recaídas en sumarios por infracciones contempladas en el art. 40 LPF se apelan administrativamente según lo normado en el art. 77 LPF, que establece un recurso jerárquico (denominado "de apelación") ante los funcionarios superiores que establezca

la AFIP. El plazo para su interposición es de 5 días, y se realiza por escrito.

La AFIP debe resolver dentro de los 10 días al respecto. La pregunta que cabe hacer en estos casos es qué ocurre si pasado ese plazo el Fisco no se ha expedido. Una posible solución es considerar que el funcionario ha perdido la competencia (en razón del tiempo

asignado para ejercerla), con la consiguiente imposibilidad de dictar el acto -ya que de hacerlo estaría viciado en la competencia-, y con la indemnidad para el presunto infractor.

Actualmente, el art. 77, *infine*, LPF, establece que este recurso administrativo será concedido con efecto suspensivo. De esta manera se terminó con el problema de la concesión del recurso pero sin tal efecto que, hasta la reforma de la ley 27.430, implicaba que la AFIP podía ejecutar la sanción, fijando los días de clausura y clausurando el local, aunque estuviese recurrida administrativa -o judicialmente- la resolución que había impuesto la sanción. Esta norma anterior había sido invalidada por la CSJN en Fallos: 321:1043, "Enrique Lapiduz v. Dirección General Impositiva", del 28/4/1998, en el cual calificó a la sanción de clausura del art. 40 LPF como una medida de índole estrictamente penal con remisión a lo resuelto en Fallos: 284: 150, "Carlos José Dumit v. Instituto Nacional de Vitivinicultura", del 811 111972, en el cual, ante un supuesto similar acerca de una sanción de clausura cuya apelación judicial era concedida por la ley al solo efecto devolutivo, expresó que si bien no es discutible la posibilidad de que organismos administrativos ejerzan funciones de naturaleza jurisdiccional, sin embargo, ***"la validez de los procedimientos administrativos de referencia se encuentra supeditada, como principio, a que las leyes dejen abierta la posibilidad de una revisión judicial ulterior (Fallos: 247:646; 253:485). Maxime tratándose de la aplicación de sanciones penales (Fallos: 255:354; 267:97), pues sólo así quedan debidamente a salvo pautas esenciales de la Constitución"***.

### **6.- TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

- 1)** Depende del Ejecutivo Nacional.
- 2)** Ejerce función jurisdiccional.
- 3)** Tiene independencia funcional.
- 4)** Tiene su sede en Capital Federal, pero puede sesionar en cualquier lugar de la República mediante delegaciones fijas o móviles (art. 145, ley 11.683).
- 5)** Está constituido por veintidós vocales y se divide en siete salas de tres vocales cada una.
- 6)** El Presidente del Tribunal es designado de entre los vocales por el PEN y dura tres años en sus funciones.
- 7)** Cuatro de las siete salas tienen competencia tributaria. Las restantes tienen competencia aduanera.
- 8)** La remuneración de los jueces es igual a la de un juez de Cámara Federal.
- 9)** Las causas de remoción son taxativas.

- 10) Juzgamiento por un jurado presidido por el procurador del Tesoro.
- 11) Los jueces son elegidos, previo concurso de antecedentes.
- 12) Existe un régimen de incompatibilidades y deber de excusación.

**Competencia del tribunal fiscal de la nación:**

- a) Art. 59 inc. a de la ley 11683, en los recursos de apelación contra las determinaciones de oficio de la D.G.I., por un importe superior al que fija la ley.
- b) Art. 59 inc. a de la ley 11683, en los recursos de apelación contra las resoluciones de la D.G.I. que ajusten quebrantos por un valor superior al que la ley establece.
- c) Art. 59 inc. b de la ley 11683, en los recursos de apelación contra resoluciones que impongan multas cuyo máximo establece la ley, o sanciones de cualquier otro tipo, salvo la de arresto.
- d) Art. 59 inc. c de la ley 11683, en los recursos de apelación contra las resoluciones denieguen reclamaciones por repetición de impuestos y en las demandas por repetición que se entablen directamente ante el tribunal. En ambos casos, siempre que se trate de importes superiores a los que fija la ley.
- e) Art. 59 inc. d de la ley 11683, en los recursos por retardo en la resolución de las causas.
- f) Art. 182 y 183, en los recursos de amparo por demora excesiva.
- g) Art. 59 inc. f de la ley 11683, en los recursos y demandas contra resoluciones de la Aduana que determinen tributos, recargos, accesorios o apliquen sanciones (salvo en causas de contrabando). En el recurso de amparo y en los reclamos y demandas de repetición de tributos y accesorios recaudados por la Aduana.

**Tribunal**

En el año 1959, durante el Gobierno del Dr. Arturo Frondizi, se creó mediante la ley 15.265 el Tribunal Fiscal de la Nación, organismo jurisdiccional independiente, que actúa en forma imparcial entre un sector de la administración pública nacional (AFIP, DGI y DGA) y los contribuyentes. El Tribunal fue creado con la intención de evitar el “solve y repete” (pague primero y luego solicite su devolución), que se imponía para poder apelar ante el Poder Judicial.

El Tribunal Fiscal de la Nación es:

Un organismo “jurisdiccional”, es decir se pronuncia sobre el derecho aplicable a las partes en conflicto y resuelve mediante una sentencia.

Un organismo “independiente” del Poder Ejecutivo, ya que debe pronunciarse sobre las pretensiones tributarias y punitivas de un sector de la administración pública y la posición del sector privado.

Un organismo “imparcial”, pues debe pronunciarse sobre el derecho aplicable a las partes del litigio, sin vinculación con ninguna de ellas.

Un organismo “autárquico”, en el orden administrativo y financiero (decreto nro. 1684/93)

**Objetivos**

En el ámbito de su competencia, el Tribunal Fiscal de la Nación entiende en la resolución de recursos de apelación interpuestos contra resoluciones dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), tanto en materia de tributación interna (Dirección General Impositiva -DGI-), como materia aduanera (Dirección General de Aduanas -DGA-). Las sentencias que dicta el Tribunal se apelan directamente ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

El Tribunal Fiscal de la Nación se encuentra enmarcado dentro del Poder Ejecutivo, pero al mismo tiempo es independiente, de modo que, sin salir formalmente de la esfera de la administración pública, puede impugnar las decisiones adoptadas por la AFIP, la DGI y DGA. A partir de esto, se estableció una garantía fundamental a favor de los contribuyentes, pues el hecho de tener que pagar las sumas exigidas incorrectamente por esos organismos podía llevar, en algunos casos, a la quiebra o perjuicios o trastornos graves en las empresas o particulares.

## 7.- EJECUCIÓN FISCAL

**Concepto:** Es un proceso ejecutivo sumario basado en el principio de legitimidad del acto administrativo.

Tiene por finalidad la percepción judicial de:

- Tributos
- Pagos a cuenta
- Anticipos
- Accesorios
- Actualizaciones
- Multas ejecutoriadas
- Intereses
- Otras cargas cuyo cobro está a cargo de la AFIP.

**Trámite:** Conforme al **Art. 92, ley 11.683**, el trámite se inicia con la promoción de la demanda por parte del agente fiscal.

Interpuesta la demanda, el agente fiscal, hace una intimación de pago y eventual embargo por la suma reclamada, más el porcentaje que el fisco estima por los intereses y costas.

También, el agente, proporciona al demandado la copia de la boleta de deuda y lo deja citado para que comparezca a estar a derecho y oponer excepciones en el plazo de 5 días, a contar desde su notificación.

### **Excepciones admisibles:**

- Pago total documentado.
- Espera documentada.
- Prescripción.
- Inhabilidad de título.

La sustanciación de las excepciones se hace siguiendo el procedimiento establecido por el *Código de Procedimiento en el Civil y Comercial de la Nación*.

Una vez sustanciadas las excepciones, el juez debe dictar sentencia, la cual es inapelable.

Luego, el agente fiscal practicará liquidación y la notificará al demandado, proporcionándole cinco días para que pueda impugnarla.

## **TITULO EJECUTIVO**

La boleta de deuda es el título ejecutivo y debe:

- Contener una deuda líquida y exigible.
- Estar suscripta por el juez administrativo.
- Estar exenta de toda irregularidad comprobada.
- Evitar tener como real un hecho manifiestamente falso o inexistente.

### **LA REGLA SOLVE ET REPETE**

Significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo.

Su finalidad es impedir que mediante la controversia se obstaculice la recaudación.

La **ley 11.683** dio vida legal a la regla, aunque mediante la **ley 15.265** se aplacó su rigor al permitirse discutir los asuntos controvertidos a través del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, sin pago previo.

Las legislaciones provinciales también adoptaron este principio, agravándose el principio en aquéllas que carecen de tribunales fiscales.

### **REPETICIÓN TRIBUTARIA**

**Concepto:** La repetición tributaria, es aquélla que surge cuando una persona abona al fisco un importe tributario que no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución.

**La repetición tributaria requiere que:**

- Exista un enriquecimiento sin causa para el fisco.
- Un empobrecimiento sin causa para quien los abona.

**Caracteres de la repetición tributaria:**

- 1) Es una relación jurídica de carácter obligacional cuyo objeto es una prestación dineraria.
- 2) Es indispensable la realización de un pago tributario que se considera indebido.
- 3) El importe exigido, si bien originariamente fue de naturaleza tributaria, ahora deja de serlo.
- 4) La facultad de reclamar la suma repetible es un derecho subjetivo privado.

**Causas de la repetición tributaria:**

- a) Pago erróneo de un tributo.
- b) Pago de un tributo que se cree inconstitucional.
- c) Pago de un tributo que la Administración fiscal exige excesivamente.
- d) Pago indebido.

**Sujetos activos de la repetición tributaria:**

- a) Es el destinatario legal tributario.
- b) El pagador de una deuda ajena sólo puede ser sujeto activo si de su pago deriva un perjuicio personal. Esto ocurre cuando no procede la acción de resarcimiento contra el destinatario legal tributario.

**Reclamo administrativo previo en la acción de repetición:** Es requisito general indispensable para la repetición.

El Estado nacional no puede ser demandado ante autoridad judicial sin haberse formulado reclamo administrativo previo.

**Competencia y partes intervinientes en la acción de repetición:** Cuando se trata de impuestos nacionales y la demandada es la Nación, el juicio puede iniciarse ante el Juez Federal de la circunscripción donde se halle la oficina recaudadora.

Si el sujeto demandado es una provincia o municipalidad, es competente el tribunal provincial.

El sujeto activo es quien ha pagado el tributo y sujeto pasivo es el Estado (nacional y/o provincial y/o municipal).

La sentencia dictada en un juicio de repetición tiene sólo valor declarativo.

***Acción de repetición en la ley 11.683:*** Hay 2 procedimientos distintos para la repetición, según si el pago fue:

***a) Pago espontáneo:*** Es el que se efectuó mediante determinación por el sujeto pasivo. Si considera que el pago fue indebido, debe hacer un reclamo administrativo ante la AFIP.

Si la administración resuelve en contra de su pretensión, el sujeto pasivo puede en el término de 15 días:

- Interponer un recurso de reconsideración ante la AFIP.
- Interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.
- Interponer una demanda contenciosa ante el Juez competente.

***b) Pago a requerimiento:*** Este resulta del cumplimiento de una determinación de oficio sobre base cierta o presuntiva. En este caso para intentar la repetición, no es necesario efectuar un reclamo administrativo previo. El sujeto pasivo puede dentro del plazo de prescripción (5 años):

- Interponer una demanda contenciosa ante el Juez competente.
- Interponer una demanda directa ante el Tribunal Fiscal de la Nación..

## **DETERMINACIÓN TRIBUTARIA**

Es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular:

- Si existe una deuda tributaria.
- Quién es el obligado a pagar el tributo al fisco.
- Cuál es el importe de la deuda.

***Es el acto o conjunto de actos:*** En los tributos fijos, habitualmente, habrá un acto de verificación mediante el cual se corroborará si el hecho imponible ocurrió y, en caso afirmativo, el contribuyente deberá pagar el tributo.

En los tributos de importe variable ad valorem, se necesitará un conjunto de actos mediante los cuales se identificarán los hechos imponibles, la cuantía a pagar, etc.

***En cada caso concreto:*** En la determinación se aplica la norma abstracta al caso concreto (si existe una deuda tributaria), en este punto, habrá que verificar si el destinatario legal tributario no está eximido de tributar y que no se haya producido una causa extintiva de la obligación.

***Quien es el obligado a pagar:*** Hay que determinar quien ocupa la posición pasiva en la relación jurídica obligacional porque no siempre el realizador del hecho imponible o el destinatario legal del tributo, es el obligado al pago.

***Cuál es el importe de la deuda:*** Una vez establecido que alguien debe, es imprescindible determinar cuánto debe.

Esta etapa del procedimiento se denomina liquidación.

El procedimiento de determinación es un procedimiento reglado. La determinación tiene carácter declarativo. La



deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible y mediante la determinación sólo se exterioriza algo que ya preexiste.

#### ✓ MODOS DE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

**1) Por el sujeto pasivo** (o Declaración Jurada): Conforme lo establece el **art. 20, Ley 11.683**, el sujeto pasivo es quien tiene que realizar la determinación mediante la confección de la *declaración jurada*.

##### **Procedimiento:**

**a)** El declarante debe completar un formulario, especificando los elementos relacionados al hecho imponible

según las pautas cuantificantes del tributo de que se trate y arriban a un importe de pago.

**b)** Una vez llenado el formulario, se presenta al organismo recaudador dentro los plazos previstos, debiendo abonar el importe tributario.

Actualmente ya no se utiliza el soporte papel para la realización de este trámite se realizan a través de la página

web de la AFIP, para lo cual el contribuyente debe poseer una clave fiscal secreta.

Las boletas de pago también tienen el carácter de declaración jurada, a los efectos sancionatorios (**art. 15, Ley 11.683**).

La presentación de la declaración jurada es obligatoria aún cuando el contribuyente no deba abonar al fisco

dinero en efectivo (porque por ejemplo, los pagos a cuenta que hizo son superiores a lo que debía pagar).

La omisión de dicha presentación puede originar una infracción.

Si las sumas que se computan son falsas, no corresponde el procedimiento de determinación de oficio, sino que

basta la simple intimación de pago de las diferencias que generen estas acreditaciones impropias (**Art. 14, Ley 11.683**).

El declarante puede corregir errores de cálculo cometidos en la declaración y reducir de esa forma el importe

tributario resultante. Para ello deberá rectificar su declaración jurada.

El **Art. 13 de la Ley 11.683** establece la responsabilidad del declarante por la exactitud de los datos contenidos,

y esa responsabilidad subsiste, aún ante una ulterior y presentación rectificatoria.

El **Art. 101 de la Ley 11.683** dice que las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables

o terceros presenten a la AFIP y los juicios de demanda contenciosa que contengan aquellas informaciones, son

secretos.

Las informaciones y datos expresados no serán admitidos como prueba en causas judiciales, debiendo los jueces

rechazarlas de oficio, salvo en:

**1)** Cuestiones de familia.

**2)** Procesos criminales por delitos comunes.

**3)** Cuando lo solicita el interesado en los juicios en que sea parte contraria el fisco nacional, provincial o

municipal y siempre que la información no revele datos referentes a terceros.

El **Art. 101 de la Ley 11.683** da como excepciones al secreto:

**1)** El desconocimiento del domicilio del sujeto pasivo permite recurrir a edictos.

- 2) Para los organismos recaudadores nacionales, provinciales y municipales, que tienen acceso a todas las informaciones, siempre que ellas estén relacionadas con la prescripción y fiscalización de los gravámenes.
- 3) Las personas, empresas o entidades a quienes la DGI encomiende la realización de tareas administrativas de computación, pero las personas deben guardar secreto para no incurrir en delito.
- 4) El poder ejecutivo que tiene la facultad de disponer que los organismos recaudadores publiquen periódicamente los conceptos e ingresos que hubieran satisfecho los contribuyentes respecto de las obligaciones vencidas con posterioridad al 1/1/91.

La AFIP está obligada a suministrar información a:

- La Comisión Nacional de Valores.
- Banco Central de la República Argentina.

**2) Determinación tributaria mixta:** Es la determinación que efectúa la administración con la colaboración del sujeto pasivo. En ésta, el sujeto pasivo aporta los datos que le solicita el fisco pero es éste el que determina el importe a pagar. Este sistema es aplicado en el derecho aduanero.

**3) Determinación tributaria de oficio:** Es la determinación que practica el fisco, ya sea por estar ordenado en la ley o por otras circunstancias y la determinación de oficio está en el **Art. 16 de la Ley 11.683** y procede cuando:

- Dicho procedimiento está expresamente en la ley.
- El sujeto pasivo no presenta la declaración jurada y está obligado a hacerlo.
- En los casos de determinación mixta que el sujeto pasivo no aporta los datos que el requiere el fisco.
- La declaración jurada que presenta el sujeto pasivo o los datos que denuncia es impugnada.