

Las hipótesis comisivas de ilícitos punibles de la Ley 11683. Reflexiones para la defensa del ciudadano en sede administrativa.

Alfredo T F Destuniano

“Art. 8: La Ley sólo debe establecer penas estricta y evidentemente necesarias, y tan sólo se puede ser castigado en virtud de una Ley establecida y promulgada con anterioridad al delito, y aplicada legalmente.”

“Art. 16: Una Sociedad en la que no esté establecida la garantía de los Derechos, ni determinada la separación de los Poderes, carece de Constitución.” Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano. Revolución Francesa de 1879.

I – Ideas rectoras

El presente trabajo ha sido elaborado bajo la influencia de ocho ideas rectoras:

- 1 – El concepto de ‘infracción’ es asimilable al de ‘contravención’.
- 2 - Las normas punitivas fueron pensadas por el legislador, para la protección de los bienes jurídicos que tutelan, interpretando el valor que tales bienes representan para la sociedad.
- 3 – Las sanciones previstas en la Ley 11683 son de naturaleza penal.
- 4 – Como consecuencia del punto anterior le son aplicables todos los principios del Derecho Penal común que constituyen una verdadera frontera muy difícil de cruzar.
- 5 – A la hora de hablar del ejercicio del derecho de defensa, resulta imperioso que en el Estado rija la división de poderes por ser un requisito sine qua non para la existencia de la democracia. Si la ley penal resulta de la influencia ejercida por el poder ejecutivo sobre el poder legislativo la forma de Estado no es la democrática. Dicho de otra manera, la validez de las normas penales que contengan una falla de representación, quedan afectadas irremediablemente por la impropia valoración de las circunstancias históricas, psicológicas y sociológicas que se producirán en el procedimiento que les dio origen.
- 6 – El acto administrativo se presume legítimo, el procedimiento administrativo no.

7 – Existe una presunción que aplica el administrado, la cual consiste que el accionar de la administración tributaria, privilegiando el efecto recaudador, ha magnificado o tergiversado los hechos previstos como contravenciones e, incluso, pudo haberlos interpretado sin objetividad, al momento de aplicar la sanción mediante el acto administrativo. Esta presunción debe quedar desvirtuada por la administración tributaria, mediante un procedimiento administrativo ajustado a derecho.

8 – El estudio de las hipótesis comisivas de los ilícitos previstos en la Ley 11683, a la luz del plexo normativo, la doctrina y la jurisprudencia, permite construir las defensas que podrá alegar el ciudadano frente a las imputaciones de la Administración Tributaria. De ello se desprende la importancia de la tarea objeto del presente trabajo.

Han pasado doscientos treinta años del surgimiento de las ideas inspiradoras de la Revolución Francesa que tanto han influido en las distintas sociedades, cambiando, para muchas, su propio destino. Sin embargo, algunas de ellas, aún, no las hemos podido interpretar y aplicar.

Encerrado en este universo, comenzaré la idea, que asumo como adecuada, sobre la naturaleza del ilícito tributario para finalmente estructurar el camino de defensa del administrado.

II – La teoría penalista.

El derecho penal como rama del Derecho Público regula la actividad punitiva del estado: el *ius puniendi*.

Este poder sancionador tiene, en lo que interesa al presente trabajo, límites jurídicos infranqueables, los cuales son abordados más adelante.

Mediante la función legislativa, la potestad punitiva define las infracciones y sus penas. Esto le permite a la jurisdicción punitiva a cargo de la administración tributaria que corresponde, emplear las facultades que reconoce el Derecho Procesal:

- Vocatio. Por la cual puede hacer comparecer a la parte.
- Coertio. Declara el derecho perdido por la parte y emplea la fuerza para el cumplimiento de las medidas necesarias para la marcha del procedimiento.
- Indicium. La resolución es dictada con arreglo a las leyes declarando el derecho aplicable al caso.
- Imperium. Facultad de utilizar la fuerza pública para hacer efectivas las decisiones tomadas.
-

¿Por qué es tan importante un derecho tributario sancionador?

La vida en sociedad exige que en las relaciones interpersonales ocurran las conductas deseadas, las que hacen a una sana convivencia, en paz y armonía y sobre la base del respeto mutuo. ¿Pero...y si esto no ocurre? La respuesta a esta incógnita es la necesidad de crear una norma penal que, en modo preventivo, disuada al sujeto de realizar la conducta no deseada. El fin del derecho es la paz.

Si bien son reconocidas por la doctrina otras teorías (‘administrativista’, ‘tributarista’), a mi muy modesto juicio la teoría ‘penalista’ es la que mejor define la naturaleza jurídica del ilícito tributario.

La ‘teoría penalista’ es muy seguida en la Argentina y en particular por el Tribunal Fiscal de la Nación, la Justicia Federal y la C.S.J.N.¹ Sólo puede ser reprimido aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida objetiva y subjetivamente a título de dolo o a título de culpa.

La teoría plantea que los ilícitos tipificados en la Ley N° 11683 son de naturaleza penal y por ello asimilables a los delitos. Como consecuencia de esto es que son aplicables todos los principios generales del Derecho Penal y del Derecho Procesal Penal, por supuesto, con adecuación a la materia.

Una consecuencia no menor es que se debe configurar el aspecto subjetivo que integra el tipo del injusto. Por lo tanto, debe estar presente el elemento subjetivo ‘culpa’ o el elemento subjetivo ‘dolo’ para que haya ilícito.

Entre los fundamentos de la naturaleza penal encontramos las posiciones doctrinarias de Jorge Damarco y Osvaldo Soler.

Las sanciones tributarias protegen bienes jurídicos importantes. Esto lo explica Jorge Damarco con absoluta certeza, a mi gusto, trazando un paralelismo: así como la Ley 11683 protege la ‘renta tributaria’, el ‘crédito tributario’ y la ‘administración tributaria’, el Código Penal protege la administración pública y el patrimonio del estado. No caben dudas de que las sanciones previstas en la Ley 11683 están protegiendo los mismos bienes jurídicos.

Los seguidores de Osvaldo Soler dicen que son de naturaleza penal porque la sanción es retributiva en sentido penal y, esto sería así, porque buscan “herir” en forma personal o patrimonial al infractor o delincuente. Se produce un menoscabo personal o patrimonial. Las penas de la Ley 11683 son de carácter económico, es decir, provocan un menoscabo en el patrimonio del infractor.

Por otro lado, podemos reconocer la existencia de un derecho penal que castiga el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias (Régimen Penal Tributario) y un derecho tributario sancionador, contenido en la ley 11683, el cual presenta tres características propias que, a mi modesto juicio, obran a modo de diferencia con el Régimen Penal Tributario:

- Contiene indicios inferentes que hacen presumir un obrar doloso;
- Las sanciones son aplicadas por la administración tributaria;
- La mayoría de las penas previstas son sanciones pecuniarias de suma graduable.

Respecto de la primera de estas características me remito a lo expresado en el trabajo presentado y expuesto en el 16° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina organizado por el CPCECABA, 30 de septiembre, 1 y 2 de octubre 2014.²

Todas estas sanciones protegen bienes jurídicos.

¹ Desde el año 1968, en la causa "Parafina del Plata" (02/09/68, pasando por "Usandizaga, Perrone y Fullarena" (15/10/81), y "Lapidúz Enrique", (28/04/98), nuestro más alto Tribunal ha sostenido esta postura.

² "Los indicios inferentes que habilitan presumir el obrar doloso".

III – Los bienes jurídicos tutelados

Cuando el legislador advierte que existe un interés valioso para la sociedad, decide protegerlo normativamente, adquiriendo así, dicho bien, la condición de bien jurídico tutelado.

La norma punitiva que prevé la sanción ante la lesión al bien protegido no lo explicita, la interpretación de la ley permite su descubrimiento. Entonces, conocer el bien jurídico tutelado que la norma protege permite saber si fue puesto en peligro o, incluso lesionado.

Si el legislador pretendiera formar consenso sobre la tutela de algún bien, sólo cabría interpretar que dicho valor no existe en el pensamiento de la sociedad. Este último aspecto, es muy relevante dado que, no pocas veces, las normas reglamentarias redactadas por la administración tributaria o por el poder ejecutivo vía reglamento de ejecución, no ven el conjunto de la sociedad con sus valores queridos sino sólo el problema. La consecuencia probable es que el ilícito, legalmente previsto, será cometido dado que el bien protegido no es reconocido como tal.

En este apartado buscaré enumerar los bienes jurídicos tutelados para, más adelante, poder vincularlos con las sanciones previstas en el régimen sancionatorio.

Siguiendo las ideas del Dr. Jorge Damarco, los bienes jurídicos protegidos se clasifican en ´microsociales´ y ´macrosociales´.³

Los llamados ´microsociales´, son los bienes tutelados clásicos, aquellos que se refieren al hombre como persona y al Estado como administración pública. Son los tutelados por los códigos penales de los siglos XIX y XX.

En cambio, los ´macrosociales´, si bien han existido siempre, después de la segunda guerra mundial, han cobrado una gran relevancia, entre ellos:

- a. El medio ambiente, consagrado en el art 41 de la C.N.;
- b. El consumo de bienes y servicios, previsto en el art. 42 C.N. y en la Ley 24.240, protegiendo a los pequeños consumidores contra las grandes corporaciones (p. e. hipermercados);
- c. La hacienda pública, concepto que representa al patrimonio del Estado no en el sentido estático sino en el dinámico, comprende el flujo de ingresos y gastos comprendidos en la actividad financiera para satisfacer necesidades públicas.

C. M. Giuliani Fonrouge, nos explica que la hacienda pública desde un punto de vista estático es el conjunto derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado. Los derechos económicos de las haciendas comprenden cuatro categorías: tributos, monopolios, deuda pública y patrimonio. Son el haber de la hacienda pública.⁴ Las obligaciones de contenido económico, que reducen el haber, resultan de las relaciones

³ Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Enero-Febrero 2004, ps. 41 a 51.

⁴ Derecho Financiero (2004) T° I, 9ª. Edición, Ed. Depalma, p.4. Obra actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey.

contractuales que implican consignaciones presupuestarias con las cuales se deba financiar el gasto.

Desde un punto de vista dinámico de la hacienda pública, se estudian los procedimientos a través de los cuales se gestiona la misma, que permiten que los derechos económicos - punto de vista estático - se conviertan en ingresos y aquellos mediante los cuales las obligaciones de contenido económico - punto de vista estático - se convierten en gastos.

¿Cuáles son los bienes jurídicos que protegidos en la Ley 11683?

En la ley procedimental aparecen los siguientes bienes jurídicos:

1. Las facultades de verificación y fiscalización de la administración tributaria. Recordemos que la declaración jurada está sujeta a verificación – a. 13 L. 11683 – y los artículos 33 y 35 regulan los amplios poderes que tiene el órgano de recaudación en esta materia. La lesión a este bien jurídico tutelado la ley prevé la aplicación de sanciones pecuniarias, algunas de suma fija y otras de suma graduable.

2. La renta fiscal o recaudación, es decir la percepción de créditos tributarios. Cuando se lesiona este bien, la ley tiene previsto la aplicación de sanciones materiales.

3. La hacienda pública. Como se ha dicho arriba, el bien jurídico tutelado protege tanto los recursos públicos como el gasto público.

4. La libre competencia, el libre mercado, el libre circuito de los bienes, la producción de bienes y servicios y el buen nombre de la República. Todos ellos parecen ser bienes jurídicos extrafiscales.

Con la aparición de la sanción de multa y clausura, por la modificación introducida por la Ley 23314 (B.O. 8/5/88), nació la discusión sobre si se trataba de un ilícito formal o material.⁵

La jurisprudencia, en distintos grupos de fallos, sostuvo que la norma protegía más de un bien jurídico. Los bienes jurídicos mencionados fueron: la libre competencia, el libre mercado, el libre circuito de los bienes, la producción de bienes y servicios, la renta fiscal y las facultades de verificación y fiscalización de la administración tributaria. Como se advierte, un conjunto no homogéneo.

En las causas "Greco S. A.", JPN N° 2, 19/11/91; "Herz Feld Edith", JPE N° 2, 6/12/91; "Wei Chien Fu", JPE N° 2, 19/12/90; "Nestlé", JPE N° 6, 22/5/92, se resolvió que la sanción de clausura protegía la producción de bienes y servicios.

⁵ Ley 23324 Artículo 13: "Sustitúyese el artículo 44 por el siguiente:

ARTICULO 44 - Se clausurarán por tres (3) días los establecimientos comerciales e industriales que incurran en alguno de los hechos u omisiones siguientes:

1.No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma y condiciones que establezca la Dirección General; o no conserven sus duplicados o constancias de emisión.

2.Se hallen o hubieran hallado en la posesión de bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no aporten facturas o comprobantes emitidos en las mismas formas y condiciones del punto anterior.

3.No lleven anotaciones o registraciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas, no reúnan los requisitos de oportunidad, orden y respaldo que exija la Dirección General.

La reiteración de estos hechos u omisiones dará lugar a la aplicación de nuevas medidas de clausura, cada una de las cuales será por un (1) día más que la anterior y hasta un máximo de diez (10) días. La reiteración aludida se considerará en relación a todos los establecimientos de un mismo responsable dedicados, total o parcialmente, a igual actividad; la clausura sólo se hará efectiva sobre aquél en el que se hubiera incurrido en la infracción, si por depender de una dirección o administración común, se prueba que los hechos u omisiones hubieran afectado a todos o a una parte de ellos, la clausura se aplicará al conjunto de todos los establecimientos involucrados." Modifica a: Ley N° 11683 (T.O. 1978) Artículo N° 44 (Artículo sustituido.)

En la causa "Dr. García Pinto José p/Mickey SA", el Juez Federal de Neuquén consideró comprobada la infracción que daba origen a la sanción, pero sostuvo que no existía proporción entre la pena y la ofensa atribuida ni existía correlación entre la sanción y la finalidad que tuvo en ella el legislador al instaurarla, por lo cual el a. 44 vulneraba los derechos reconocidos en los arts. 14 y 17 de la C. N. Interpuesto el recurso extraordinario por la DGI, el 5/11/91 se conoció el pronunciamiento de la CSJ en el sentido de que, por un lado, el recurso era admisible y, por el otro, la C. N. no consagra derechos absolutos (en referencia a los arts. 14 y 17) dado que las garantías se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, y si estas son razonables no son susceptibles de impugnación constitucional. Así, sostuvo, la sanción dispuesta por el legislador no se exhibe como exorbitante, dado que, se busca garantizar la igualdad tributaria y ejercer el debido control del circuito económico de los bienes.

En la causa "Moño Azul S. A.", nuestro más Alto Tribunal clarificó que no existía doble persecución penal al imputar el art. 43 – hoy 39 - por incumplimiento de deberes formales necesarios para la verificación y fiscalización y el art. 44 – hoy 40 - por incumplimiento de deberes formales necesarios para el desenvolvimiento de las relaciones económicas y de mercado, dentro un marco adecuado, para ejercer un correcto control del circuito económico en el que circulan los bienes.⁶ El principio de *ne bis in idem* prohíbe la aplicación de una nueva sanción por un mismo hecho ya juzgado y castigado, mas no la simultánea aplicación de penalidades como consecuencia de la persecución de un mismo hecho, siempre que se respete el principio de razonabilidad de las penas consagrado por la C. N.⁷

Cuando se dicta la Ley 24765 (B.O. 13/01/97) se modifica, nuevamente, la sanción de clausura y en la exposición de motivos se hace referencia al bien jurídico tutelado 'mercado'.

5. La administración de la seguridad social.

Con la reforma de la L. 11683 t.o. 1998, por la Ley 27430 (B. O. 29/12/17), se incorpora la sanción de clausura para los establecimientos de al menos diez empleados, que al ser relevados, tuvieran el 50% o más del personal sin registrar.

Como se ha dicho antes, la potestad tributaria del Estado no es ilimitada, tiene su límite jurídico en los principios del Derecho Penal.

IV – Los principios del Derecho Penal aplicables al Derecho Penal Tributario.

Cassagne enseña que los principios generales del Derecho, son el origen o el fundamento de las normas.⁸ Nos está diciendo que los principios están por encima de las leyes. Las leyes deben respetarlos. Los juzgadores deben respetarlos y aplicarlos cuando las leyes los violentan.

⁶ CSJ, 15/4/93.

⁷ Del voto en disidencia del Dr. Antonio Boggiano.

⁸ Cassagne Juan Carlos, 1992, "Los Principios Generales del Derecho en el Derecho Administrativo", Bs. Aires, Ed. Abeledo Perrot, págs. 29 y 30.

Como firme seguidor de las enseñanzas de Jorge Damarco hago la siguiente enunciación de los principios aplicables al Derecho Penal Tributario, con los comentarios y consideraciones que volcaré en cada caso:

1. Legalidad.
2. Irretroactividad de la norma penal.
3. Tipicidad.
4. Proscripción de la analogía en materia penal.
5. Principio de insignificancia o bagatela.
6. Principio de inocencia.
7. Principio de certeza.
8. Principio de la duda (en caso de duda a favor del reo).
9. Principio de ley penal más benigna.
10. Principio de 'no doble juzgamiento' (*ne bis in idem*).
11. Debido proceso adjetivo.
12. Derecho a la jurisdicción.
13. Principio 'pague y luego reclame' (*solve et repete*).
14. Principio de imputabilidad.
15. Principio de culpabilidad.
16. Principio de especificidad.
17. No autoincriminación.

Una breve descripción de cada uno de ellos ayudará a reconocerlos y, de corresponder, alegarlos en defensa de la posición del administrado.

1. Legalidad.

El principio de legalidad es una garantía con jerarquía constitucional en virtud de la cual no se puede interpretar que un acto determinado es ilícito si no ha sido previsto como tal por una norma preexistente (irretroactividad). La configuración del delito por la ley debe preceder al hecho. El principio de legalidad se refiere a ley previa, escrita y estricta.

Las leyes penales prevén las acciones punibles a través de abstracciones que condensan en formas estrictas las características que deben reunir los actos que se cumplen en la vida real.

La reforma constitucional del año 1994 ha generado que el llamado Pacto de San José de Costa Rica tenga jerarquía constitucional.⁹

El artículo 18 de la C. N. dispone que nadie puede ser penado sin un juicio previo fundado en la ley anterior al hecho. El recurso técnico realmente indispensable para que la ley prevea que determinadas acciones han de ser punibles es la tipicidad, esto es, la descripción de la acción – por comisión u omisión –.

⁹ CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS SUSCRITA EN LA CONFERENCIA ESPECIALIZADA INTERAMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS. San José, Costa Rica 7 al 22 de noviembre de 1969. Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad. Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

2. Irretroactividad de la norma penal.

El principio de "irretroactividad de la ley penal" tiene carácter constitucional (C. N. art. 18), de modo que la ley penal debe entenderse como aplicable a hechos que tengan lugar solo después de su puesta en vigencia. La excepción la constituye el principio de ley penal más benigna sancionada desde la comisión del delito hasta el fin de la condena.¹⁰

3. Tipicidad.

No debe confundirse "tipo" con "tipicidad".¹¹ El tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos fiscales-penales. La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta que constituye incumplimiento de una obligación fiscal, con la descripción legal formulada en abstracto.¹² El que la tipicidad sea elemento esencial de la infracción fiscal deriva del principio de legalidad penal.

Las causas de atipicidad, explica M. A. García Domínguez, son:

- Si no se dieran las referencias temporales;
- Si el hecho no se llevara a cabo mediante los medios comisivos específicamente señalados en la ley penal.

4. Proscripción de la analogía

La analogía es un principio de interpretación que consiste en extender el alcance de una norma jurídica a un caso no previsto o insuficientemente regulado por la ley en virtud de la similitud que guarda con aquel expresamente legislado. Es aceptada en el Derecho Privado, pero está proscripta en materia penal.

En nuestro derecho no hay más delitos que los contenidos en la ley, de modo que el juez ante un hecho que no coincide con ninguna de las figuras delictivas está obligado a absolver.

Por vía de la aplicación del principio de la analogía se ha desconocido tanto, el principio de legalidad consagrado en el art. 18 de la C. N., como la contrapartida de la analogía, esto es, el principio de reserva de ley consagrado en el art 19 C. N.

En el Derecho Tributario, la ley crea la relación jurídica tributaria y la ocurrencia en la realidad fáctica del hecho imponible genera la obligación tributaria. Los cuatro aspectos del hecho imponible definidos en la ley tributaria, el objetivo, el subjetivo, el espacial y el temporal gozan del principio de reserva de ley. Por ello, si la situación ocurrida en la realidad no es la misma que la descrita por el legislador, no se puede aplicar una ley análoga. En el derecho penal es similar. Lo que se pretende es que el juzgador no complete los supuestos acudiendo a la analogía.

¹⁰ Código Penal, Artículo 2º.

¹¹ Miguel Ángel García Domínguez, Derecho Fiscal- Penal, 2008, Ed. Porrúa SA, México, p. 170.

¹² Conforme: Jiménez de Asúa, Tratado de Derecho Penal, Tomo III, p. 744.

La CSJN ha dicho que cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos previstos en la ley, se exhibe en pugna con el principio de legalidad del tributo.¹³

5. Principio de insignificancia o bagatela.

El principio de insignificancia pertenece al derecho alemán, y significa que toda vez que exista una afectación mínima del bien jurídico tutelado la aplicación de la sanción se torna injusta.¹⁴

El Código Penal establece que si el delito fuera imposible, la pena se disminuirá en la mitad y podrá reducirse al mínimo legal o eximirse de ella, según el grado de peligrosidad revelada por el delincuente.

6. Principio de Inocencia

Todo individuo se presume inocente de determinada conducta hasta que no exista demostración de su culpabilidad.

Jorge Damarco explica que la ley fundamental impide que se trate como a un culpable a la persona a quién se le atribuye un hecho punible, cualquiera sea el grado de verosimilitud de la imputación, hasta tanto el Estado, por intermedio de los órganos judiciales establecidos para exteriorizar su voluntad en esta materia, no pronuncie la sentencia penal firme que declare su culpabilidad y la someta a una pena. La afirmación emerge de la necesidad del juicio previo y de allí que se sostenga que el imputado es inocente durante la sustanciación del procedimiento o que los habitantes de la Nación gozan de un estado de inocencia, mientras no sean declarados culpables por sentencia firme, aun cuando con respecto a ellos se haya abierto una causa penal, y cualquiera que sea el proceso de esa causa.

De tal manera que, aplicando este principio, toda persona debe ser tratada como un inocente, desde el punto de vista del orden jurídico, mientras no exista una sentencia penal de condena. Por ende, la situación jurídica de un individuo, frente a cualquier imputación, es la de un inocente, mientras no se declare formalmente su culpabilidad y por ello, ninguna consecuencia penal le es aplicable, permaneciendo su situación frente al derecho regida por las reglas aplicables a todos, con prescindencia de la imputación deducida.

7. Principio de certeza.

Este es un principio dirigido al juzgador. Cuando un sujeto, según las pruebas de la causa, ha realizado determinada conducta, le será de aplicación la pena prevista, toda vez que tales pruebas objetivas, exterioricen que ha incurrido en la conducta típica legislada merecedora de la pena. Este principio hay que entenderlo con la adecuación que necesita la materia.

Un serio problema en el Derecho Tributario es la presunción de culpabilidad. Esto significa que el imputado deberá demostrar su inocencia. Se establecen indicios inferentes de obrar doloso en el art. 47 de la L. 11683, las cuales

¹³ "Eves Argentina S. A.", CSJN, 14/10/83 (Fallos 316:2329).

¹⁴ En Brasil se denomina principio de no trascendencia.

admiten prueba en contrario. En mi opinión se trata de indicios inferentes, dado que no son construcciones típicas de una presunción.

Resulta necesario, en este punto, reconocer dos reglas: a) no desaparece el principio de inocencia, lo que ocurre es que, para que funcione el sistema que establece la ley, hay que minimizarlo y b) si el juez no tiene la certeza absoluta con las pruebas del expediente, no puede aplicar una sanción.

8. Principio de duda (en caso de duda a favor del reo).

Si no existe certeza en el derecho aplicable, existe otro principio al que se debe acudir: en caso de duda al favor del reo. Las situaciones excluyentes de certeza benefician al imputado.

El juzgador no puede dejar de fallar por dudar en la aplicación de las normas.

La duda (lato sensu), que al comenzar el proceso tiene poca importancia, va cobrándola a medida que se avanza, aumentando el ámbito de su beneficio. Así, puede llegar a la máxima expresión de su alcance en el dictado de la sentencia definitiva, en la cual la improbabilidad, la duda stricto sensu, impedirá la aplicación de la pena al imputado.¹⁵

En este último momento es cuando se evidencia con toda su amplitud este principio, pues, como ya se vio, el sistema jurídico vigente requiere que el juzgador, para poder dictar una sentencia condenatoria, logre obtener y demostrar, de la prueba reunida en el expediente, la certeza acerca de la culpabilidad del acusado. De ello se sigue que, en caso de incertidumbre, éste deberá ser absuelto: es decir 'in dubio pro reo'.¹⁶

9. Principio de la ley más benigna.

La ley penal debe ser aplicada retroactiva y ultra activamente cuando es más benigna. Las situaciones posibles al sucederse las leyes penales son:

- a) La ley nueva crea un nuevo tipo, una conducta anteriormente carente de relevancia penal, que es delictiva para el texto nuevo;
- b) La ley nueva desincrimina el hecho, volviendo impune una acción que era delictuosa para la ley anterior;
- c) Manteniendo la incriminación, la ley nueva impone una pena menor;
- d) Manteniendo la incriminación, el nuevo texto legal incorpora una nueva causal de justificación;
- e) El nuevo texto dispone un nuevo tiempo de prescripción.

Respecto a la oportunidad de aplicación de la ley, hay dos casos a resolver:

1. El delito fue cometido durante la vigencia de la vieja ley y será juzgado luego de entrar en vigor la nueva ley;

¹⁵ "Coop. Agropecuaria e industrial de Olavarría", TFN, Sala B, 11/09/80.

¹⁶ En caso de duda en la interpretación de la ley, el Juez debe inclinarse por la que favorezca al procesado.

2. Sentencias dictadas sobre la base de las disposiciones de la vieja ley, que se hallan en ejecución al tener vigencia la ley nueva.

La norma general es que en todas las situaciones que plantean, tanto la sucesión de leyes como el momento de aplicación de la ley, es aplicable la ley que, apreciada en su totalidad, resulte más favorable para el caso concreto.

Los fundamentos de esta solución son los siguientes:

- Cuando la nueva ley tipifica una conducta no penada anteriormente, o es más severa que las leyes precedentes, resulta inaplicable en virtud del principio de reserva;

- Cuando la ley quita carácter delictivo a una acción, no existe interés en aplicar una pena, en virtud del principio de defensa social. La sociedad ya no considera necesario defenderse;

- La nueva ley que, apreciada en su totalidad y en el caso concreto, resulta más favorable, es aplicable en virtud del principio general de vigencia de las leyes.

El Código Penal Argentino resuelve la cuestión adoptando el sistema de retroactividad y ultraactividad de la ley penal más benigna. El Código dispone que la nueva ley se aplique a los hechos cometidos con anterioridad a su vigencia, si sus disposiciones resultan más benignas (retroactividad) y decide también, la aplicación de la ley derogada, para los actos realizados durante su vigencia, cuando es más favorable (ultraactividad)¹⁷. La ley más favorable se aplica también en el caso de estarse ejecutando una sentencia.

Para la determinación de la ley más benigna se debe analizar caso por caso y autor por autor. Debiendo el juez aplicar una sola ley, imaginará dos sentencias, una fundada en las disposiciones de la ley vieja y otra en las de la ley nueva. La que arroje resultados más favorables será la que corresponda aplicar.

Será entonces ley más benigna la que produce en el caso concreto el resultado más favorable para el autor.

Si el Fisco pretendiera imponer al contribuyente multa por defraudación fiscal (art. 46, Ley 11.683), como consecuencia de la falta de presentación en término de las declaraciones juradas de un impuesto no habiendo acreditado el dolo en la conducta de la contribuyente, es decir, la intención de defraudar al fisco, no podrá hacerlo. Pero, si además el sujeto hubiera presentado la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el artículo 17, con la que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen, por aplicación de lo previsto en la Inst. Gral. (AFIP) 6/2007, tampoco corresponde encuadrarla como omisión fiscal del artículo 45 de la Ley 11.683.¹⁸

10. Principio de 'no doble juzgamiento' (*ne bis in idem*).

Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho y por la misma causa. Sí puede ocurrir que un mismo hecho merezca más de una pena. Esta prohibición fue incorporada a la constitución de los EE UU en la V Enmienda.

¹⁷ Ultraactividad: Tiene aplicación cuando se trata de leyes procesales. Se continúa aplicando una ley no vigente.

¹⁸ CNCAF, Sala IV, "Natalizia, Nancy c/DGI", 18/11/2014.

Este principio impide la persecución penal múltiple, cuando existe identidad de persona perseguida e identidad de objeto de la persecución.¹⁹

Sí es posible que en un mismo hecho puedan verificarse varios ilícitos.

El Derecho Penal común, regula el 'concurso ideal' y el 'concurso real'. En ninguno de estos supuestos existe doble juzgamiento.

El art. 54 del Código Penal establece que cuando un hecho cayere bajo más de una sanción penal, se aplicará solamente la que fijare pena mayor. Este supuesto se denomina 'concurso ideal'. En este supuesto ocurre una sola conducta con pluralidad típica. El bien jurídico tutelado es uno solo.

En el 'concurso real', un sujeto buscando un resultado, realiza distintas acciones las cuales, individualmente, configuran un distinto tipo penal. El art. 55 del Código Penal establece: "Cuando concurrieren varios hechos independientes reprimidos con una misma especie de pena, la pena aplicable al reo tendrá como mínimo, el mínimo mayor y como máximo, la suma aritmética de las penas máximas correspondientes a los diversos hechos. Sin embargo, esta suma no podrá exceder de (50) cincuenta años de reclusión o prisión." El autor realiza distintos hechos independientes por lo que se lesionan bienes jurídicos distintos.

Juzgar la nulidad de una sentencia no es doble juzgamiento. Así se ha expresado la Corte Suprema de Salta: "La nulidad de la sentencia no implica violar el principio de prohibición del doble juzgamiento, ya que de ser así, el instituto de la nulidad misma –previsto en todos los códigos procesales- carecería de sentido en tanto que jamás se podría condenar al imputado sin que se lesionase aquella garantía, razonamiento que resulta inaceptable; dado que la sentencia anulada carece de efectos, no puede decirse que al dictarse una nueva haya dos fallos que juzguen el mismo hecho, pues hay sólo uno que puede considerarse válido".²⁰

11. Principio del debido proceso adjetivo

Este principio está consagrado en la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19549, art. 1 inciso f) t. v., como requisito necesario para la validez de los actos administrativos. Igualmente es un principio que estuvo vigente, aún antes de la sanción de esta ley.

Comprende:

- Derecho a ser oído. En el procedimiento determinativo de oficio, previsto en el art. 17 de la ley 11.683 t. v., se le corre una vista al contribuyente para que efectúe el descargo. Esta vista la debe dar el juez administrativo con lo cual se pretende asegurar el cumplimiento de este principio.

¹⁹ Código Procesal Penal art. 70.

²⁰ Del fallo de la Corte Suprema de Salta, Salta, 23/10/2018, en autos caratulados "C/C NAVEDA, LUIS ALBERTO, POR HOMICIDIO CRIMINIS CAUSA Y DAÑOS CALIFICADOS – JARAMILLO, VÍCTOR LINO; MAMANÍ, MAXIMILIANO GABRIEL Y; ABREU GARCÍA, ERNESTO FEDERICO, POR HOMICIDIO CRIMINIS CAUSA, EN PERJUICIO DE CABRERA, RICARDO ISRAEL - QUEJA POR REC. DE INCONST. DENEGADO" (Expte. N° CJS 39.658/18). Fuente: <http://www.pensamientopenal.com.ar/fallos/47150-sentencia-condenatoria-nulidad-ne-bis-in-idem>

Por otro lado, en el procedimiento previsto para aplicar sanciones, el art. 71 de la Ley 11683 t.v., obliga a notificar al administrado la resolución que resuelva la instrucción del sumario y acordarle un plazo de quince días, prorrogable por otros quince días más, para que efectúe su descargo

- Derecho a ofrecer y a producir prueba. El juez tiene que decidir sobre aquella prueba que va a permitir producir y aquella que no. Por el principio de la subsanabilidad, si en un proceso administrativo se ha denegado arbitrariamente la prueba y existe la posibilidad de un procedimiento jurisdiccional posterior, podrá ser producida en este último.

- Derecho a una resolución fundada en los hechos probados en la causa. Este derecho puede ser entendido como que la solución judicial esté motivada. Y no será así, cuando la sentencia sea arbitraria, por la ausencia del nexo lógico entre la decisión judicial y argumentación esgrimida.

Carolina Calello sostiene que la motivación está receptada expresamente en la Ley 11683 y pone como ejemplo las disposiciones del art. 3 referido al domicilio fiscal, el art. 17 referido al procedimiento determinativo de oficio y el art. 70 referido a la instrucción del sumario administrativo.²¹

12. Principio del Derecho a la jurisdicción o tutela jurisdiccional efectiva.

La Real Academia Española define el derecho a la tutela judicial efectiva como un derecho fundamental de contenido complejo que confiere a toda persona el poder jurídico de promover, en defensa de sus derechos e intereses legítimos, la actividad de los órganos jurisdiccionales que desemboque en una resolución fundada en derecho tras un procedimiento justo, sea o no favorable a las pretensiones formuladas por las partes, y a que la resolución se cumpla.²²

El debido proceso en sede administrativa permite la defensa ante la administración, pero esta no es la defensa de la Constitución Nacional por lo que debe existir la posibilidad de llegar a un órgano judicial.

Es admitida la validez constitucional de los órganos jurisdiccionales creados fuera del marco del Poder Judicial, en la medida que sus decisiones se encuentren sujetas a un control judicial suficiente.²³

El trámite ante el organismo administrativo se debe integrar con la instancia judicial para poder hablar de juicio previo (doctrina fallo "Dumit" de CSJ).²⁴

²¹ Nulidades en materia tributaria (2012), Ed. Edicon, p.177.

²² De: <https://dej.rae.es/lema/derecho-a-la-tutela-judicial-efectiva>

²³ Causa "Fernández Arias c/Poggio", CSJN (Fallos 247:646), 19/09/60.

²⁴ Dumit, Carlos E. c/Inst. Nacional de Vitivinicultura, 08/11/1972. El sumario 1 dice: "Si bien no es discutible que organismos administrativos ejerzan funciones jurisdiccionales, y así se ha declarado por la Corte Suprema respecto del Instituto Nacional de Vitivinicultura, la validez de tales procedimientos está supeditada a que las leyes dejen abierta la posibilidad ulterior de revisión judicial, máxime tratándose de aplicación de sanciones penales, pues sólo así se dejan a salvo las garantías constitucionales." El sumario 2 dice: "Es inconstitucional el art. 28, apart. 2º de la ley 14.878 en cuanto autoriza al Instituto Nacional de Vitivinicultura a proceder a la clausura de establecimientos de bodegas, con apelación sólo posible con efecto devolutivo, lo que significa la aplicación de penas sin los recaudos del art. 18 de la Constitución Nacional."

13. Principio *solve et repete* (paga y luego reclama)

Se trata de un principio que inspira la ejecutoriedad de las resoluciones administrativas, según el cual, un pago impuesto debe ser cumplido previamente para poder luego impugnarlo ante la justicia.

En materia tributaria suele aplicarse este principio. Significa que cualquier contribuyente que en una contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo.

Este principio es constitucional, salvo en aquellos casos en que exista una verdadera imposibilidad de pago. En "Microomnibus Barrancas de Belgrano", la CSJ dijo que se debe demostrar que el excesivo monto del depósito impide interponer el recurso de apelación.

En nuestro país, el principio fue una creación jurisprudencial, vale decir que los tribunales, siguiendo la jurisprudencia de la CSJN, aplicaron el principio, exigiendo el previo pago del tributo para luego poder litigar contra el fisco. Posteriormente la ley 11.683 dio vida legal a esa regla, pero mediante la reforma introducida por la ley 15.265 se atemperó su rigidez, especialmente al permitirse una amplia discusión de los asuntos controvertidos en el procedimiento del recurso de apelación tramitado ante el Tribunal Fiscal.

El recurso ante el TFN tiene efecto suspensivo y ante la Cámara Federal no es requisito el pago del impuesto para interponer el recurso, aunque sí se puede ejecutar. El efecto suspensivo significa que la interposición del recurso suspende la ejecutoriedad.

En el caso de las sanciones de multa rige el efecto suspensivo: se recurre el acto que la impone sin el previo pago de la misma.

En el marco de la ley 11.683 no hay acción para repetir multas. Se devuelve la multa únicamente cuando esté vinculada a un impuesto y éste se repita.

Respecto de la sanción de clausura, la CSJ en la causa "Lapidus Enrique" sostuvo que, por ser de naturaleza penal, la sanción exige revisión judicial suficiente.

14. Principio de imputabilidad

Se entiende por imputabilidad la capacidad de entender y querer en el campo del derecho penal. La imputabilidad implica salud mental, aptitud psíquica de actuar en el ámbito penal, precisamente al cometer el delito.

Por otra parte, el sujeto primero tiene que ser imputable para luego ser culpable; así, no puede haber culpabilidad si previamente no se es imputable.

En opuesto, la inimputabilidad es el aspecto negativo de la imputabilidad y consiste en la ausencia de capacidad para querer y entender en el ámbito del derecho penal. Las causas de inimputabilidad, art. 34 del Código Penal, son:

a) El hecho de no haber cumplido dieciocho años de edad, al cometer la infracción penal;

b) La demencia u otro trastorno mental permanente del infractor;

c) Encontrarse el activo, al ejecutar el hecho o incurrir en la omisión, bajo la influencia de un trastorno transitorio y grave de la personalidad, producido en forma accidental e involuntaria;

d) La sordomudez, ceguera de nacimiento o sobrevenida antes de los cinco años de edad, cuando el sujeto carezca totalmente de instrucción, si esto lo privó de los conocimientos indispensables, de orden ético o moral, que le permitan distinguir el bien del mal;

e) El miedo grave, cuando éste ofusque el entendimiento de tal manera, que el activo pierda su voluntad de actuar y obre, por ende, sin discernimiento.

Las circunstancias que se mencionan en los cuatro últimos incisos sólo obrarán como causa de inimputabilidad cuando anulen la capacidad del sujeto para comprender la ilicitud de su conducta y poderse determinar conforme a tal comprensión.

El sujeto debe comprender la criminalidad del acto que consiste en:

-Tener conocimiento de 'lo que se hace'.

-Tener 'juicio de valor', esto es, saber que lo que se hace es un ilícito.

15. Principio de culpabilidad

Siguiendo las enseñanzas de Jorge Damarco, se debe verificar que el sujeto primero tiene que ser imputable para luego ser culpable. Entonces, no puede haber culpabilidad si previamente no se es imputable. La culpabilidad tiene como presupuesto básico la imputabilidad. La culpabilidad se puede presentar en dos formas: el dolo y la culpa. Ambas son las formas de imputabilidad y tienen sanciones distintas.

Un hecho es doloso cuando el agente quiere que se produzca total o parcialmente el resultado o cuando actúa, o deja de hacerlo, pese al conocimiento de la posibilidad de que ocurra otro resultado cualquiera de orden antijurídico.

El dolo contiene dos elementos, uno ético, constituido por la conciencia de que se quebrantó el deber y otro volitivo o psicológico que consiste en la voluntad de realizar el acto. En cambio, el hecho es culposo, cuando se comete sin dolo, pero por imprudencia o negligencia.

La culpa se verifica con tres formas de actuación: negligencia, imprudencia, no respeto de las reglas. No es lo mismo error e ignorancia. El error es el conocimiento falso acerca de algo. La ignorancia es la falta de conocimiento sobre algo.

En ausencia de cualquiera de ellos (dolo o culpa) la culpabilidad no se presenta y consecuentemente, sin esta el delito no se integra. Esta diferenciación es sustancial a la hora de establecer la sanción de los ilícitos de la Ley 11683 llamados 'materiales'.

16. Principio de especificidad

En materia procesal penal, el juez tiene cierto margen de libertad para apreciar las normas que integran el debido proceso, tomando en cuenta todos los principios que rigen en materia de nulidades procesales. La nulidad procesal es una sanción que priva a un acto o una actuación en un proceso de los efectos

previstos en la ley, por no haber guardado, durante el mismo, las formas prescriptas por ella.

17. No autoincriminación.

Nadie está obligado a declarar contra sí mismo. Rodolfo Spisso sostiene que si el responsable tributario entrega información al Fisco por estar obligado a ello, pero lo hace contra su voluntad, se está vulnerando el derecho a no declarar contra sí mismo, por lo que dicha información no puede ser usada en su contra. Por su parte la CSJ ha fallado que la garantía por la cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, solo rige en materia penal.²⁵

Para finalizar el apartado, cabe agregar que la jurisprudencia ha establecido algunos límites.²⁶ La Sala IV de la Cámara Contencioso Federal ha reiterado que a las infracciones y sanciones tributarias le son aplicables las disposiciones del Código Penal salvo disposición expresa o implícita en contrario (confr. esa Sala en las causas "Centro Médico Laboral La Plata SRL (TF 32493-I) c/ DGI", sent. del 19/11/13; "Cargo Services SRL c/ Dirección General Impositiva s/ nueva reglamentación", sent. del 21/11/13; "Felipe S.A. (TF 35355I) contra D.G.I.", sent. del 4/2/14; "Masa Argentina (TF 35168I) contra D.G.I.", sent. del 13/2/14; entre otros).

V – El error exculpante.

El error merece un punto y aparte, dado que adquiere una relevante significación en el derecho tributario sancionador. El objeto de estudio es el error exculpante.

El error es una sobreestimación de la posibilidad de evitar el daño.

Es más acertado considerar al error como causa de inculpabilidad que como causa excluyente del dolo, pues si bien la consecuencia más frecuente del error es eliminar el dolo, dejando subsistir la culpa, puede también excluir totalmente la culpabilidad.

La doctrina reconoce al error de hecho y el error de derecho. Para el Código Penal – art. 34 - solo tiene relevancia el error de hecho, el cual recae sobre 'lo que se hace'.

El error de derecho recae sobre 'la prohibición'. El error de derecho consiste en el desconocimiento de la criminalidad del acto. En materia tributaria se ha reconocido que la maraña normativa generada por normas infralegales puede conducir al error de derecho.

En materia tributaria el error debe ser esencial, decisivo e invencible para que resulte eximente de la culpabilidad.²⁷ El error invencible se proyecta sobre un elemento esencial integrante de la infracción penal o sobre aquel elemento que esté previsto como circunstancia agravante. De verificarse excluirá la responsabilidad criminal o la agravación de la pena, según sea el caso.

²⁵ Fallos 253: 493; 259 :287.

²⁶ CCAF, Sala IV, autos "CONSTRUCCIONES Y URBANIZACIONES SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", 11/02/16.

²⁷ "Sampaoli Denis A.", CNACAF, Sala II, 10/05/80.

Respecto de la infracción material prevista en el artículo 45 de la ley 11683, se ha dicho que, si bien es de carácter prevalentemente objetivo, por lo que bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tuviera por configurada, en el caso de que la culpabilidad estuviera totalmente excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva. La finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. El error excusable de hecho o de derecho, es eximente de la culpabilidad (conf. Sala IV - 9/3/1995 - "Frigorífico San Jorge Patagonia SA", entre muchas otras).²⁸

Mucho antes de esto, la Sala A del TFN había dicho que el error resulta 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 y alambicada interpretación.²⁹

La Ley N° 27430, incorporó un artículo en el la Ley 11683, definiendo el error excusable.

Ha entendido el legislador que la presencia del error excusable debe analizarse frente a la norma aplicable al caso. En tanto y en cuanto, genere diversas interpretaciones por su complejidad, oscuridad o novedad y, a pesar de haber actuado con la debida negligencia, no le fue posible comprender su verdadero significado, tales circunstancias lo podrían haber conducido a obrar con error excusable.

Entiendo que quiso decir "significado y alcance". Definir el alcance de la norma es establecer en qué casos se aplica, mientras que comprender el significado implica que interpretar que quiso decir el legislador. El problema interpretativo encierra los dos bemoles.

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

VI – La evaluación de la conducta del infractor.

Pudieron existir diversas circunstancias que condujeron al sujeto a obrar de determinada manera.

¿Cuáles fueron los hechos o circunstancias que los llevaron a ese obrar? ¿Cuáles consecuencias generaron esa conducta?

Amoros Rica, ha construido una serie de atenuantes y agravantes de la conducta del administrado que ayudan a una prolija graduación de la pena.³⁰ Como se ha dicho antes, la mayoría de las sanciones de la Ley 11683 son multas graduables. El juzgador deberá considerar una serie de hechos relevantes para la correcta graduación de la pena.

²⁸ Del Considerando 4 del fallo "CONSTRUCCIONES Y URBANIZACIONES SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO, de la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, del 11/02/16.

²⁹ Fallo "Arca S. A.", del 18/03/98.

³⁰ Amoros Rica Narciso, Cuadernos de Procedimiento Tributario N° 6, Junio 1995, Director Ernesto Celdeiro.

Seguidamente, formulo un conjunto más amplio, a partir del trabajo del autor:

Atenuantes	Agravantes
1 - Cooperación con la administración tributaria.	Resistencia – activa o pasiva - a la fiscalización.
2 - Las operaciones se encuentran registradas con respaldo documental.	Operaciones sin registro o registro sin respaldo documental.
3 - No registra antecedentes de sanciones por tales hechos.	Es un sujeto reincidente en el hecho imputado
4 - El desarrollo de su actividad muestra transparencia frente a terceros	Se han verificado ocultamientos de operaciones, contratos, movimientos de fondos, etc.
5 - La actividad ilícita desplegada ha provocado una leve lesión al bien jurídico tutelado.	Se ha producido un grave lesión al bien jurídico tutelado.
6 - El sujeto ha mostrado voluntad contributiva.	Posee antecedentes en materia de declaraciones juradas engañosas, ocultaciones maliciosas u otros ardides o engaños.
7 - Ha actuado espontáneamente regularizando su situación.	Mantuvo un indubitable ocultamiento respecto de los hechos imputados.
8 - Existe una razonable duda sobre el hecho imputado, el tratamiento fiscal o el criterio fiscal sobre el mismo.	Se verifica una imputación directa e indubitable.
9 - La AFIP, en el Sistema Registral, expresa que el sujeto posee CUIT activa, categoría A en el SIPER , datos de contacto y domicilio fiscal declarado.	La AFIP, en el Sistema Registral, expresa que se trata de un sujeto con perfil de riesgo alto.
10 – Es de aplicación una excepción legal al principio de inexcusabilidad consagrado por art. 8 del CC y CN. ³¹	La maraña de los negocios encarados muestra haber contado con apoyo legal. Lejos de descartar la ignorancia de la norma, se implica que mantuvo un prístino objetivo de abuso del derecho.
11 - La maraña normativa del conjunto de normas infralegales que regulan el supuesto, es hábil para generar el error en la conducta.	Lejos de mediar error excusable actuó con la intención y voluntad de provocar, ilícitamente, la no incidencia del gravamen.

La Ley 27430 (B.O. 29/12/2017), incorporó un artículo en la L. 11683 a continuación del art. 50.2, el cual establece pautas de graduación y atenuantes a considerar al momento de graduar las sanciones (todas) en ella comprendidas.

Los atenuantes considerados son:

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

³¹ El art. 1100 del CCyCN establece que el derecho no se presume conocido por los consumidores.

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

c) La buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.

d) La renuncia al término corrido de la prescripción;

Cabe destacar que la norma dice: "...entre otros...".

Los agravantes, entre otros, a tener en cuenta son:

a) La actitud negativa frente a la fiscalización o verificación y la falta de colaboración o resistencia —activa o pasiva— evidenciada durante su desarrollo;

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

c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación;

d) La gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal evidenciada, en relación con la capacidad contributiva del infractor y la índole de la actividad o explotación;

e) El ocultamiento de mercaderías o la falsedad de los inventarios;

f) Las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales;

La IG 6/2007, por su parte, regula los agravantes siguientes:

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

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

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

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

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

f) La reincidencia o reiteración en la comisión de infracciones a los deberes y obligaciones —formales o materiales— de los responsables.

La norma contempla los siguientes atenuantes:

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

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

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

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

e) La renuncia al término corrido de la prescripción;

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

Respecto de estas disposiciones arriba transcriptas, confieso mi incapacidad para establecer el alcance de los párrafo "...actitud positiva..." y "...actitud negativa...".

VII – El principio de la buena fe.

El responsable tributario y la Administración tributaria están obligados a adoptar un comportamiento leal.

El Código Civil y Comercial de la Nación, incluye en las normas generales de las obligaciones el principio de la buena fe y previene que ambos sujetos de la obligación, el deudor y el acreedor, deben obrar con cuidado y previsión, y según las exigencias de la buena fe.³² Este principio estaba consagrado en el art. 1198 del Código Velezano, siendo incorporado por la reforma de la Ley 17711 del año 1968.

Llevado esto a nuestro terreno, cabe aseverar que en la relación jurídica tributaria debe imperar la buena fe, dado que no se trata de un principio ajeno al Derecho Administrativo.

Las partes deben mantener un comportamiento coherente ajeno a conductas perjudiciales, dado que, si el obrar resulta incompatible con la confianza que se ha suscitado entre ellas, merced a actos anteriores, se estaría violentado el principio. La causa del acto administrativo puede quedar viciada por ser falsos los hechos en los que se sustenta (art. 7, inc. b) y art. 14, inc. b) de la ley 19549).³³ La administración tributaria no puede generar un acto administrativo basado en el falseo o la manipulación de los datos.

Entonces, la conducta de los funcionarios debe ser objeto de análisis, así como se debe evaluar la conducta del infractor.

VIII – El deber del administrado de colaborar con la administración tributaria.

³² CC y CN, art. 9°.- "Principio de buena fe. Los derechos deben ser ejercidos de buena fe."
Fuente: Infoleg.

³³ CCAF, SALA I, "M° ECONOMIA Y P-RESOL 14/95 SAGYP c/VIEIRA ARGENTINA SA s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", 13/10/2015.

El administrado está obligado a cumplir una cantidad de deberes tributarios formales que juzgo excesivos. Esto provoca conflictos y litigios.

¿Cómo se llega a ello? ¿Cómo se resuelven estas controversias?

Enseña C. M. Giuliani Fonrouge que la función administrativa es la función del estado destinada a satisfacer necesidades e intereses generales por lo que constituye la esencia de la función administrativa y es propia del órgano Poder Ejecutivo la cual se exterioriza en reglamentaciones, autorizaciones, contrataciones, controles, sanciones, ejecuciones, etc.

El interés simple es aquél que resulta de los principios constitucionales, legales o reglamentarios, por ejemplo, el uso común de los bienes públicos. Pero cuando una norma anexa a su persona o patrimonio un derecho estamos hablando de "derecho subjetivo". Es el derecho que pertenece al sujeto pasivo del derecho administrativo. Existiendo un derecho subjetivo, el sujeto pasivo del derecho administrativo dispone de una acción contra cualquiera que intente lesionarlo, aún contra el propio Estado. El interés legítimo es un estadio intermedio entre el interés simple y el derecho subjetivo y nace de una situación jurídica reglamentaria. En el caso de una licitación, existe interés calificado, de los sujetos admitidos en la licitación, con respecto al resto de los particulares que no han intervenido.

La proyección procesal del interés calificado recibe la denominación de interés legítimo. La Ley de Procedimiento Administrativo, en su art. 1 inciso f) establece un requisito del procedimiento administrativo: debido proceso adjetivo. Este requisito protege los intereses legítimos. Consiste en el derecho a ser oído a ofrecer y producir prueba y a una decisión fundada. Esto se visto al comentar el principio número 11 en el apartado IV. Respecto de los medios probatorios, el reglamento de la ley en sus arts. 46, 47, 49, 50, 52, 54, 58 y 59 establece las formas y características de los mismos.

Cuando ocurre un conflicto intersubjetivo de intereses, las soluciones para su recomposición son: el uso de la fuerza (autodefensa), el uso de la razón (autocomposición por renuncia o mediación) y heterocomposición pública (intervención de un juez competente).

El administrado insatisfecho en su pretensión tiene un conflicto.

¿Cómo lo resuelve? Si no demanda judicialmente y se limita a continuar con su estado de insatisfacción: hay conflicto y no litigio. Si demanda sabiendo que no hubo conflicto o creyendo que existió aunque así no haya sido: hay litigio y no hay conflicto. La noción de litigio es inseparable de la función judicial.

En sede administrativa actuará un juez administrativo. La atribución de juez administrativo está prevista en el Decreto N° 618 (BO del 14/07/97). Según C. M. G. Fonrouge se encuentra inspirada en el criterio del derecho alemán de que todo acto administrativo es de carácter jurisdiccional. La palabra juez no debería extenderse a la administración activa, porque lleva implícito la facultad de poner fin a una contienda.

El funcionario que actúe en calidad de juez administrativo debe ser contador o abogado con expresa atribución de competencia para actuar como jueces administrativos. Son jueces administrativos: a) Por artículo 4° del Dec. N°

618/97: el Administrador Federal, los Directores Generales, los Subdirectores Generales, los Administradores de Aduanas en sus jurisdicciones; b) Por Decreto N° 453/80 los jefes de división; c) Por Decreto N° 1282/88 los jefes de zona, subzona y región, los jefes de agencia y los jefes de distrito.

En una enunciación que no pretende ser exhaustiva, se pueden mencionar los siguientes aspectos de la relación fisco contribuyente que dan origen a conflictos: 1. Identificación de responsables; 2. La estimación de oficio (sobre base presunta) de la materia gravada; 3. Presentación de declaraciones juradas, su pago y el ingreso de pagos a cuenta; 4. Relativos a la teneduría de registros especiales y la emisión y conservación de documentos; 5. La utilización de medios de pago; 6. Los deberes relacionados con el cumplimiento de los deberes de otros contribuyentes; 7. La declaración con aplicativos interactivos; 8. Los requerimientos que lesionan la intimidad. 9. Las excesivas reglamentaciones que han incorporado una cantidad de deberes que, en muchos casos, son de imposible cumplimiento. 10. Las obligaciones derivadas de los regímenes de retención, percepción e información.

El incumplimiento sobrevendrá sí o sí. No se puede transferir tanta carga y pretender que será cumplida.

En otros países los derechos de los administrados están más sólidamente garantizados, como p.e. en España con la Ley 1/98 BOE N° 50 del 27/2/98. El capítulo primero contiene los principios generales y derechos de los contribuyentes.³⁴

IX- Hipótesis comisivas de los ilícitos – por acción u omisión –, su graduación y defensas.

Las acciones típicas de los ilícitos de la Ley 11683 fueron tratados en profundidad por Teresa Gómez y Carlos María Folco.³⁵

³⁴ CAPÍTULO PRIMERO. Principios generales y derechos de los contribuyentes. Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación. Artículo 2. Principios generales en particular. Artículo 3. Derechos generales de los contribuyentes. Artículo 4. Normativa tributaria. CAPÍTULO II. Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Artículo 5. Información y asistencia. Artículo 6. Publicaciones. Artículo 7. Comunicaciones. Artículo 8. Consultas tributarias. Artículo 9. Acuerdos previos de valoración. CAPÍTULO III. Devoluciones y reembolsos. Artículo 10. Devolución de ingresos indebidos. Artículo 11. Devoluciones de oficio. Artículo 12. Reembolso de los costes de las garantías. CAPÍTULO IV. Derechos y garantías en los procedimientos tributarios. Artículo 13. Obligación de resolver. Artículo 14. Estado de tramitación de los procedimientos. Artículo 15. Identificación de los responsables de la tramitación de los procedimientos. Artículo 16. Expedición de certificaciones y copias acreditativas de la presentación de declaraciones y documentos. Artículo 17. Presentación de documentos. Artículo 18. Carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria y acceso a archivos y registros administrativos. Artículo 19. Trato respetuoso. Artículo 20. Obligación de la Administración tributaria de facilitar el ejercicio de los derechos. Artículo 21. Alegaciones. Artículo 22. Audiencia al interesado. Artículo 23. Plazos. Artículo 24. Prescripción. Artículo 25. Valoración de bienes. CAPÍTULO V. Derechos y garantías en el procedimiento de inspección. Artículo 26. Planes de inspección. Artículo 27. Información al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación. Artículo 28. Alcance de las actuaciones de comprobación e investigación. Artículo 29. Plazo. CAPÍTULO VI. Derechos y garantías en el procedimiento de recaudación. Artículo 30. Suspensión del ingreso. Artículo 31. Procedimiento de apremio. Artículo 32. Derivación formal y alcance de la responsabilidad. CAPÍTULO VII. Derechos y garantías en el procedimiento sancionador. Artículo 33. Presunción de buena fe. Artículo 34. Procedimiento separado. Artículo 35. Suspensión de la ejecución de las sanciones. CAPÍTULO VIII. Recursos y reclamaciones. Artículo 36. Derecho a recurrir. Artículo 37. Reclamaciones económico-administrativas.

³⁵ Procedimiento Tributario. Ley 11683-Dec. 618/97 3ª. Edición, 2005, Ed. Edicon,

Basándome en el trabajo de estos autores, en un conjunto de cuadros anexos, que sumo al pie del presente, hago un análisis de cada uno de los ilícitos tributarios previstos en la Ley 11683, agrupados de la siguiente manera:

- Cuadro Anexo I – Ilícitos formales: arts. 38, 38.1, 39, 39.1, 39.2.

Estos ilícitos son infracciones a los deberes formales. En general están vinculados a deberes de colaboración del administrado. Contienen un ilícito genérico para todo incumplimiento que no tenga prevista una sanción en forma especial.

- Cuadro Anexo II – Ilícitos formales agravados: arts. 40, 40.1.

Este grupo de ilícitos están referidos a una pena especial que es la de multa y clausura del establecimiento. Las últimas reformas de la Ley 11683 tienden a separar la sanción de multa de la de clausura. La apelación judicial de la sanción con efecto devolutivo ha pasado a ser parte de la letra muerta de la Ley 11683.

- Cuadro Anexo III – Ilícitos materiales por omisión culposa: art. 45.

Esta especie de tributos se generan a partir del no ingreso de la obligación tributaria dentro del vencimiento a título de culpa.

La IG 6/2007 ha impactado favorablemente en el derecho tributario sancionador al contener normas que incentivan el cumplimiento voluntario del pago de la obligación. La Sala B del TFN interpretó que al haber presentado la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista del artículo 17 de la Ley 11.683, no correspondía la aplicación de la sanción prevista en el art. 45 de la L. 11683, dado que dicha Instrucción plantea que la acción típica subsanada mediante la presentación de la misma con anterioridad a que se notifique la vista del art. 17 torna inaplicable la multa, debiéndose encuadrar la conducta en las previsiones del art. 38 o 39 según corresponda.³⁶

- Cuadro Anexo IV – Ilícitos materiales con indicios inferentes de obrar doloso: art. 46, 46.1 y 46.2;

Este conjunto contiene omisiones presumidas fraudulentas, en la medida de que el presunto infractor no logre desvirtuar el indicio inferente.

La Sala A del TFN ha dicho que el método indiciario permite fijar con probabilidad, más no con certeza, la existencia y magnitud del hecho imponible.³⁷

Un novedoso protagonismo adquiere la incorporación de la figura de la simulación, de larga trayectoria en el derecho tributario sancionador de España.

- Cuadro Anexo V – Ilícitos materiales por retención indebida: art. 48.

Este conjunto contiene a los ilícitos cuya acción típica consiste en mantener en su poder retenciones y percepciones practicadas, luego del vencimiento general previsto para su ingreso.

- Anexo VI – Intereses sancionatorios. Parto de la consideración que todos tres de los cuatro tipos de intereses previstos en la Ley 11683 tienen

³⁶ Causa "Rodríguez, Hugo", Sala B, 27/05/2014.

³⁷ Fallo "Petruchelli Mario" del 10/06/89.

componentes sancionatorios: los moratorios del art. 37, los punitivos del art. 52, y los intereses por apelación maliciosa ante el TFN del art. 168.

- Cuadro Anexo VII – Conducta procesales indebidas ante el TFN, previstas en el art. 162.

- Cuadro Anexo VIII – Violación de la clausura del establecimiento.

En el caso de violentar la clausura del establecimiento se prevé aplicar sanción de arresto al infractor.

Antes de pasar a la conclusión del presente trabajo agrego dos cuestiones relevantes para el objeto de estudio del presente.

La primera se refiere a que la ley 11683 diferencia dos situaciones, “reiteración de infracciones” y “reincidencia”, de forma tal que cuando sean expresadas en la norma sancionatoria se les otorgue un sentido unívoco.

La ley 27430 incorporó un artículo a continuación del 50, en la L. 11683, que definiendo ambas figuras. Define la ‘reiteración’ de infracciones cuando el sujeto cometa más de una infracción de la misma naturaleza, sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión.

Respecto de la ‘reincidencia’, la define como aquella situación que se genera por la comisión de alguna infracción prevista en la ley, a posteriori de haber sido condenado por sentencia o resolución firme por un ilícito de la misma naturaleza, no habiendo transcurrido un lapso superior a cinco años desde que le fuera impuesta la primera condena.

La otra cuestión, no menor, es que las sanciones pecuniarias sufren el efecto de la inflación. El importe de las multas fijas, y los mínimos y máximos de las graduables previstas en la Ley 11683, sufren el efecto de la depreciación de la moneda.

Para corregir esa situación, la ley 27.430, en su art. 303 creó la UNIDAD DE VALOR TRIBUTARIO (UVT), como una unidad de valor homogéneo, la que sería aplicable a la actualización de importes fijos, escalas, sanciones, y todo otro parámetro contemplado en leyes tributarias, procedimentales y penal tributario.

Explica Teresa Gómez que la actualización por UVT alcanzaría al Régimen Penal Tributario y, en lo que aquí interesa, a todo el abanico sancionatorio formal de la ley 11.683.³⁸

El PEN debió haber remitido al Congreso Nacional un proyecto de ley que establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios, para reemplazar los importes en las leyes respectivas (art. 88 de la Ley N° 27.467 B.O. 4/12/2018). Teresa Gómez, concluye que la pereza que nos caracteriza ha vencido y por esa razón, próximos a la primavera del 2019, aún no contamos con tan importante herramienta.

³⁸ “La Unidad de Valor Tributario se enfrenta con la pereza argentina”, ver en: <https://www.iprofesional.com/impuestos/298837-afip-impuesto-retenciones-La-Unidad-de-Valor-Tributario-se-enfrenta-con-la-pereza-argentina>.

X – Conclusión: formulación de un derrotero para la defensa del administrado.

A partir de las consideraciones vertidas en los apartados anteriores, a modo de conclusión formulo el camino que debería seguir el responsable tributario frente a la aplicación de una de las sanciones previstas en la Ley 11683, lo que exigirá el análisis de los siguientes aspectos:

A – La conducta incurrida por el presunto infractor y de la presencia o no del elemento subjetivo requerido para completar el ilícito. Como se ha dicho antes, de no hallarse presente el elemento subjetivo, no se completa el ilícito;

B – La buena fe de la administración tributaria en el procedimiento administrativo;

C – La acción típica de la conducta imputada conforme el fin perseguido por la norma punitiva. Este análisis se confrontará con el estudio sugerido en el inciso A. Con esta actividad se busca conocer si hay tipicidad;

D – La sanción, prevista en el régimen sancionador que se pretende imponer a la luz de los principios del Derecho Penal. El objetivo principal es establecer si ha vulnerado alguno de los principios – conforme apartado IV del presente - y la razonabilidad de la pena frente al daño provocado;

E – La presencia de error excusable definido en la ley y a la luz de la jurisprudencia, atendiendo a la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades;

F – Los atenuantes de la conducta desplegada – conforme apartado VI del presente- ;

G – Los agravantes que puedan ser considerados por la Administración Tributaria – conforme apartado VI del presente -;

H – La presencia de causales de reducción de la sanción, materia que se completa en los Cuadros Anexos al presente;

I – Remedios procesales alternativos no excluyentes, habilitados por la Ley 11683, para recurrir el acto administrativo. Esta temática no ha sido objeto del presente, pero se trata de la llave que abre el cofre que contiene el reconocimiento al derecho del administrado;

Lo expuesto significa recorrer un camino de ripio, extenso, sinuoso, no monótono, que atraviesa varias rotondas y empalmes laterales, cuyo punto final o destino es siempre el mismo: el derecho aplicable al caso. –

Siguen los Cuadros Anexos I, II, III, IV, V, VI, VII y VIII, que forman parte del presente.

Las hipótesis comisivas de ilícitos punible de la Ley 11683. Reflexiones para la defensa del ciudadano en sede administrativa.

Cuadro Anexo I - Ilícitos formales – Ley 11683. Alfredo T F Destuniano

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción
L. 11683 Art. 38	Omisión	Hacer (deber)	Culpa	<u>Multa de suma fija:</u> a) Imputado sociedades y demás entidades: \$400,00 b) Imputado persona humana o sucesión indivisa: \$200,00 Ambos importes se aplican desde el 17/11/00 Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordar
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI.	
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que	
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme	
Parámetros de graduación aplicables L. 11683			Ver apartado VI del escrito.	
Vías recursivas			· Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a)	

³⁹ DDJJ: declaración jurada.

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción
L. 11683 Art. 38	Omisión	Hacer (deber)	Culpa	<u>Pecuniaria de suma fija:</u> a) Imputado sociedades y demás entidades: \$400,00 b) Imputado persona humana o sucesión indivisa: \$200,00 Ambos importes se aplican desde el 17/11/00. Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordar.
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI.	
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que l	
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme	
Parámetros de graduación aplicables L. 11683			Ver apartado VI del escrito.	
Vías recursivas			· Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a)	

PARAMETROS GRADUACIÓN DE LA IG
6/2007 PARA EL ART. 38

3.6.1. Art. 38:

Los infractores que hubiesen omitido la presentación en término de declaraciones juradas, podrán beneficiarse con el sistema especial de reducción de multas previsto en el presente apartado, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

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

organizados en forma de empresas estables –de cualquier naturaleza u objeto– pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior, se ajustará al siguiente cuadro:

Nº de la infracción	1a	2a	3a
Personas físicas	\$ 20	\$ 50	\$ 100
Sociedades, asociaciones	\$ 40	\$ 100	\$ 200

La falta de concurrencia de alguno de los requisitos detallados en los incs. a), b) y c) precedentes impedirá el acogimiento del infractor a las previsiones del presente sistema.

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción
art 38.1 1er párrafo	Omisión	Hacer (deber)	Culpa	<u>Pecuniaria de suma fija:</u> a) Sociedades y otras entidades: \$10.000,00 b) Persona humana o sucesión indivisa. \$ 5.000 Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordar

Bien jurídico tutelado	Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI
Prescripción para aplicarla	Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que h
Prescripción para hacerla efectiva	Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución
Parámetros de graduación aplicables Ley 11683	Ver apartado VI del escrito.
Vías recursivas	<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b)

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción
art 38.1 2do. párrafo	Omisión	Hacer (deber)	Culpa	<p><u>Pecuniaria de suma fija:</u></p> <p>a) Sociedades y otras entidades \$ 9.000,00</p> <p>b) Persona humana, sucesión indivisa \$ 1.500,00</p> <p>Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordante</p>
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI	

Prescripción para aplicarla	Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que h
Prescripción para hacerla efectiva	Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme q
Parámetros de graduación aplicables	Ver apartado VI del escrito.
Vías recursivas	<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a)

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción
art 38.1 3er. párrafo	Omisión	Hacer (deber)	Culpa	<u>Pecuniaria de suma fija:</u> a) Sociedades y otras entidades \$ 20.000,00 b) Persona humana, sucesión indivisa \$ 1 Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y con
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI	
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en q	
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firrn	
Parámetros de graduación aplicables			Ver apartado VI del escrito.	
Vías recursivas			<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) 	

	· Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a)
--	---

PARAMETROS GRADUACIÓN DE LA IG <u>6/2007 PARA EL ART. 38.1:</u> No existe referencia expresa.
--

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción
Art. 39 1er. párrafo	Comisión	Hacer (deber)	Culpa	<u>Pecuniaria de suma graduable:</u> De \$ 150,00 a \$ 2.500,00 Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordar
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI	
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que	
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firmada	
Parámetros de graduación aplicables			Ver apartado VI del escrito.	

Ley 11683	L. 11683 art. 50. Si el responsable reconociera la materialidad de la infracción, la sanción se reducirá al mínimo legal.
Vías recursivas	<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a)

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción
art 39 2do. Párrafo	Comisión	Hacer (deber)	Culpa	<p><u>Pecuniaria de suma graduable:</u></p> <p>De \$ 150,00 a \$ 45.000,00</p> <p>NUEVO POR EL DE ABAJO</p> <p>Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordar</p>
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI	
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que se cometió la infracción formal.	
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firmada.	
Parámetros de graduación aplicables			<p>Ver apartado VI del escrito.</p> <p>Ley 11683 art. 50 Si el responsable reconociera la materialidad de la infracción, la sanción se reducirá al mínimo legal.</p>	
Vías recursivas			<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a) 	

PARAMETROS GRADUACIÓN DE LA IG
6/2007 PARA EL ART. 39

3.6.2. Art. 39:

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

- a) Regularicen su situación mediante el cumplimiento del deber formal transgredido, antes de la notificación de la apertura del sumario.
- b) No hayan cometido la misma infracción dentro del término de dos años de haberse regularizado dentro del presente sistema otra infracción formal reprimida por el primer párrafo del art. 39.
- c) Renuncien expresamente a discutir –tanto en el ámbito administrativo como judicial– la pretensión punitiva fiscal y abonen la multa que corresponda. El importe de esta última, así como el número de infracciones susceptibles de ser regularizadas, según se trate de personas físicas o de personas de existencia ideal o entidades en general, se ajustará al siguiente cuadro:

Nº de infracciones

<u>1a</u>	<u>2a</u>	<u>3a</u>
-----------	-----------	-----------

Personas físicas

\$40	\$60	\$ 80
------	------	-------

Sociedades de personas o entidades en general \$ 50 \$ 75 \$ 100
Sociedades por acciones \$ 60 \$ 90 \$ 120
La falta de concurrencia de alguno de los requisitos detallados en los incs. a), b) y c) precedentes, traerá aparejada la imposibilidad de acogerse al beneficio, debiéndose tramitar – como consecuencia de ello– el pertinente sumario administrativo tendiente a juzgar la infracción cometida.
4. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes - Ley 25.865:
Respecto de los sujetos inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes serán de aplicación las pautas previstas en los ptos. 3.1 y 3.2 de la presente instrucción general.

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción
art. 39.1 1er. párrafo	Comisión	Hacer (deber)	Culpa	<u>Pecuniaria de suma graduable:</u> De \$ 500 a \$ 45.000 Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordar

Bien jurídico tutelado	Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI
Prescripción para aplicarla	Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en el que se debió haber cumplido el deber.
Prescripción para hacerla efectiva	Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución.
Parámetros de graduación aplicables L. 11683	Ver apartado VI del escrito.
Vías recursivas	<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a)

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Comentario
art. 39.1 4to. párrafo	Comisión	Hacer (deber)	Culpa	<u>Suma graduable:</u> De 2 a 10 veces el importe de \$ 45.000 Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordantes	Cuando los ingresos brutos anuales de los contribuyentes excedan de \$10.000.000 o el monto del impuesto a pagar sea superior al 10% del ingreso bruto anual, el contribuyente deberá pagar el impuesto a la renta del 1º de enero siguiente al año en el que se debió haber cumplido el deber.
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI		
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en el que se debió haber cumplido el deber.		

Prescripción para hacerla efectiva	Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución
Parámetros de graduación aplicables I. 11683	Ver apartado VI del escrito.
Vías recursivas	<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a)

PARAMETROS GRADUACIÓN DE LA IG
6/2007 PARA EL ART. 39.1:

5.1.3. Artículo agregado a continuación del art. 39:

La infracción se configura ante incumplimientos a los requerimientos de informar cada una de las operaciones detalladas en los incs. b) a f) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.032. En caso de reincidencia (cfr. pto. 3.2.2), la sanción aplicable a cada nueva infracción se incrementará en un veinte por ciento (20%) acumulativo, pudiendo alcanzar el máximo legal previsto en el artículo sin número agregado a continuación del art. 39 de la ley.

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	
--------	--------	--------------------	-------------------	---------	--

art. 39.2 inciso a)	Omisión	Hacer (deber)	Culpa	<u>Pecuniaria de suma graduable:</u> De \$ 80.000 a \$ 200.000 Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordantes	1) Omitir pertenencia multinacional imputable. Omitir información de del informe informar presentar parte de
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI		
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que se cometió el deber.		
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución		
Parámetros de graduación aplicables L. 11683			L. 11683 a. 50.1: Se considera que existe reiteración de infracciones cuando se cometan de la misma naturaleza sin que exista resolución o sentencia condenatoria al momento de la nueva comisión.		
Vías recursivas			· Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a)		

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción
art. 39.2 inciso b)	Omisión	Hacer (deber)	Culpa	<u>Pecuniaria de suma graduable:</u> De \$ 600.000 a \$ 900.000 Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordantes

Bien jurídico tutelado	Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI
Prescripción para aplicarla	Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en el que se debió haber pagado el impuesto.
Prescripción para hacerla efectiva	Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución.
Parámetros de graduación aplicables L. 11683	Ver apartado VI del escrito.
Vías recursivas	<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a)

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción
art. 39.2 inciso c)	Comisión	Hacer (deber)	Culpa	<u>Pecuniaria de suma graduable:</u> De \$ 180.000 a \$ 300.000 Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordar con el art. 71.
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI	

Prescripción para aplicarla	Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en deber.
Prescripción para hacerla efectiva	Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución.
Parámetros de graduación aplicables I. 11683	Ver apartado VI del escrito.
Vías recursivas	<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a)

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción
art. 39.2 inciso d)	Comisión	Hacer (deber)	Culpa	<u>Pecuniaria de suma fija</u> De \$ 200.000 Para aplicarla se debe iniciar el sumario del art. 70 y concordar con el art. 71.
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI	
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en deber.	
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución.	

Parámetros de graduación aplicables I. 11683	Ver apartado VI del escrito.
Vías recursivas	<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a)

PARAMETROS GRADUACIÓN DE LA IG
6/2007 PARA EL ART. 39.2: No existe
referencia expresa.

Las hipótesis comisivas de ilícitos punible de la
Ley 11683. Reflexiones para la defensa del
ciudadano en sede administrativa. Cuadro
Anexo II - Ilícito formal agravado – Ley 11683.
Alfredo T F Destuniano

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Conducta típica
Art. 40	Comisión u Omisión	Hacer	Culpa	<u>Suma</u> <u>graduable:</u> De \$ 300,00 A \$ 30.000,00 Y Clausura de 3 a 10 días	Acciones típicas contempladas: a) facturas o comprobantes equivocados; b) No llevar en registros o libros de venta de bienes o servicios o de sus ventas de industrialización, o, si las llevar, defectuosas; c) Encarguen o transferir mercaderías, aunque no sean de venta documental exigido por AFIP; d) No ser como contribuyentes o responsables si estuvieren obligados a hacerlo; e) No llevar las facturas o comprobantes que acrediten la tenencia de los bienes y/o servicios en desarrollo de la actividad; f) No cumplir las condiciones de operatividad o de

				(es una sanción conjunta)	medición y control de la producción tendientes a posibilitar la verificación de los servicios deben ser superiores a
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI, el I		
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en el que se cometió el hecho. No obstante, si el hecho no se descubrió hasta un tiempo posterior, el plazo deberá correr desde la fecha de su descubrimiento.		
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución que impone la sanción.		
Parámetros de graduación aplicables			Ver apartado VI del escrito.		
Vías recursivas			L 11683 Art. 77, 78 y 79 Las sanciones de multa y clausura serán recurribles en el plazo de (5) días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores. Los recursos deberán expedirse en un plazo no mayor a los DIEZ (10) días hábiles siguientes a la notificación de la sanción.		

PARAMETROS GRADUACIÓN DE LA IG
6/2007 PARA EL ART. 40

3.3.1.5. Eximición de una de las sanciones:

Quando de acuerdo con la gravedad de la infracción y la condición del contribuyente, el juez administrativo considere que corresponde eximir al infractor de una de las sanciones previstas –por aplicación de lo establecido en el art. 49 “in fine” de la ley–, deberá dejar

expresamente invocadas –en los Considerandos de la resolución administrativa respectiva– las circunstancias de hecho que fundamentan tal proceder.

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Conducta tí
--------	--------	-----------------------	----------------------	---------	-------------

Art. 40 Último párrafo	Comisión u Omisión	Hacer	Culpa	<u>Suspensión del uso de la matrícula.</u> <u>Suspensión de la inscripción registral. En la medida que el otorgamiento de la misma esté a cargo del PEN.</u>	Acciones típicas contempladas: facturas o comprobantes equivalentes; b) No llevar en registros o libros los bienes o servicios o de sus ventas de industrialización, o, si las llevar, defectuosas; c) Encarguen o transferir mercaderías, aunque no sean documentales exigido por AFIP: como contribuyentes o responsables; estuvieron obligados a hacerlo; las facturas o comprobantes que tenencia de los bienes y/o servicios desarrollo de la actividad; f) No condiciones de operatividad o medición y control de la producción tendientes a posibilitar la verificación servicios deben ser superiores a
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI, el I		
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en deber.		
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución		
Parámetros de graduación aplicables			Ver apartado VI del escrito.		
Vías recursivas			L 11683 Art. 77, 78 y 79 Las sanciones de multa y clausura serán (5) días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a los DIEZ (10)		

PARAMETROS GRADUACIÓN DE LA IG
6/2007 PARA EL ART. 40 último párrafo

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

Esta sanción se aplicará por el mismo término que la de clausura. La resolución que la disponga será comunicada a los organismos o entidades que tengan a cargo el otorgamiento o control de la matrícula, licencia o inscripción registral, dentro del primer día hábil siguiente de quedar ejecutoriada.

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Cond
Art. 40.1	Comisión	Hacer	Culpa	<u>Medidas preventivas de interdicción, secuestro de la mercadería</u> Se interpreta que son penas accesorias a la principal	Supuestos: 1- Incis comercialmente m propiedad, sin el r AFIP arlos con las respectivas; 2 – In conservaren las fa acreditaren la adqu servicios destinados la actividad.
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP DGI. La ju tutelados, al libre mercado y la libre competencia.		
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en q deber.		
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resoluc		
Parámetros de graduación aplicables Ley 11683			Ver apartado VI del escrito.		
Vías recursivas			Apelación judicial.		

PARAMETROS GRADUACIÓN DE LA IG
6/2007 PARA EL ART. 40.1: No existe
referencia expresa.

Las hipótesis comisivas de ilícitos punible de la Ley 11683. Reflexiones para la defensa del ciudadano en sede administrativa.

Cuadro Anexo III – Ilícito material culposo – Ley 11683. Alfredo T F Destuniano

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Condu
Art. 45 1er. Párrafo	Omisión	Dar	Culpa	<u>Pecuniaria de suma fija:</u> 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir.	Supuestos contemplados: a) No presentación de D. inexactas; c) Omisión de percepción; d) Omisión de determinaciones de inexactos; e) Presentación inexactas de pagos a c
Bien jurídico tutelado			La renta nacional. La hacienda pública.		
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que h		
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución		
Parámetros de graduación aplicables Art. 49 L. 11683			Supuesto a): El responsable que no fuere reincidente en sus obligaciones quedará exento de la responsabilidad infraccional, si regulariza su situación, notifique la O.I., presentando la ddjj original o su rectificativa. Supuesto b): Si la ddjj ocurriera luego de notificada la O.I. y antes de la notificación de la resolución, la sanción se reducirá a ¼ del mínimo legal. Supuesto c): Cuando la presentación fuera en el primer plazo de 15 dha que le otorgara la vista corrida, y no fuera a través de materiales, la sanción se reducirá a ¾ del mínimo legal. Supuesto d): Cuando el determinativo notificado fuera aceptada, no mediante reincidencia, la sanción será legal. En el caso de los agentes de retención y percepción, la situación será el ingreso de la obligación tributaria respectiva. Estas reducciones serán de ¼ (L.11683 art. 16). ⁴⁰ Ver apartado VI del escrito.		
Vías recursivas			· Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) - · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 in		

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Condu
--------	--------	--------------------	-------------------	---------	-------

⁴⁰ ACV: Acuerdo conclusivo voluntario.

Art. 45 2do. Párrafo	Omisión	Dar	Culpa	<u>Pecuniaria de suma fija:</u> 200% del gravamen dejado de pagar o retener o percibir.	La omisión de pago m vincule con transacción de entidad domiciliada exterior.
Bien jurídico tutelado			La renta nacional. La hacienda pública.		
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que h		
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución		
Parámetros de graduación aplicables Art. 49 L. 11683			Supuesto a): El responsable que no fuere reincidente en sus obligac quedará exento de la responsabilidad infraccional, si regulariza su notifique la O.I., presentando la ddjj original o su rectificativa. Sup la ddjj ocurriera luego de notificada la O.I. y antes de la notificación reducirá a ¼ del mínimo legal. Supuesto c): Cuando la presentación primer plazo de 15 dha que le otorgara la vista corrida, y no fuera materiales, la sanción se reducirá a ¾ del mínimo legal. Supuesto c determinativo notificado fuera aceptada, no mediante reincidencia legal. En el caso de los agentes de retención y percepción, la situaci el ingreso de la obligación tributaria respectiva. Estas reducciones (L.11683 art. 16). Ver apartado VI del escrito.		
Vías recursivas			· Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) - Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc		

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Conducta
--------	--------	--------------------	-------------------	---------	----------

Art. 45 3r. párrafo	Omisión	Dar	Culpa	<u>Pecuniaria de suma fija:</u> Del 200% del gravamen dejado de pagar o retener.	<u>Reincidentes en los supuestos de retención o de percepción de ddjj inexactas;</u> a) La no presentación de determinaciones de ingresos; b) La no presentación de pagos a cuenta o anticipados; c) La no presentación de determinaciones de ingresos entre empresas locales y
Bien jurídico tutelado			La renta nacional. La hacienda pública.		
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que deba ser pagado.		
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución de la Junta de Recaudación.		
Parámetros de graduación aplicables L. 11683			L. 11683 a. 49: Supuesto a): El responsable que no fuere reincidente en los arts. 45, 46 o 48 -, quedará exento de la responsabilidad infraccional de que se le notifique la O.I., presentando la ddjj original o su reproducción, o la presentación de la ddjj ocurriera luego de notificada la O.I. y antes de que se le notifique la O.I. a.17, la sanción se reducirá a ¼ del mínimo legal. Supuesto c): Cuando la infracción ocurriera dentro del primer plazo de 15 dha que le otorgara la visita de verificación de las infracciones materiales, la sanción se reducirá a ¾ del mínimo legal. Cuando la infracción ocurriera fuera de la visita de verificación, la sanción se reducirá al mínimo legal. En el caso de los agentes de retención y de percepción de ingresos, se considerará regularizada con el ingreso de la obligación tributaria. En el caso de los agentes de retención y de percepción de ingresos, se aplican si se opta por el ACV (L.11683 art. 16).		
Vías recursivas			<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc a) 		

PARAMETROS GRADUACIÓN DE LA IG
6/2007 PARA EL ART. 45

3.4.2.1. Art. 45:

A los fines de encuadrar el accionar de los responsables en las previsiones de este artículo, deberá tenerse en cuenta que el elemento subjetivo requerido por el tipo infraccional resulta ser básicamente la culpa –o sea, la

conducta negligente o imprudente del contribuyente o responsable–.

La sanción prevista en el mismo, se aplicará siempre que no corresponda la del art. 46 y en tanto no hubiera mediado error excusable de hecho o de derecho.

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

En orden a ponderar la existencia de error excusable eximente de sanción, el juez administrativo valorará todos los elementos de juicio disponibles en las actuaciones, tales como la norma incumplida, la condición del contribuyente, la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades, etcétera.

El juez administrativo actuante podrá considerar que existe error excusable cuando el monto total del ajuste sea inferior a diez mil pesos (\$ 10.000) y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el cuarenta por ciento (40%) del impuesto determinado por el contribuyente o responsable.

En todos los casos, cuando coincidan los antecedentes fácticos que motivaron los ajustes determinados, la apreciación de la conducta del contribuyente, en cuanto a la tipificación, debe ser la misma.

3.4.2.2. Omisión de impuestos por falta de presentación de declaraciones juradas. Art. 45:

No corresponderá aplicar la sanción prevista en el art. 45, cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el art. 17 – con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen–.

En estos supuestos, la falta de presentación debe encuadrarse en las previsiones del art. 38 y/o, en su caso, en las del art. 39.



Las hipótesis comisivas de ilícitos punible de la Ley 11683. Reflexiones para la defensa del ciudadano en sede administrativa.

Cuadro Anexo IV – Ilícito material con indicio inferente de obrar doloso – Ley 11683. Alfredo T F Destuniano

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	
Art. 46	Comisión u Omisión	Hacer (deber)	Inferencia de dolo que invierte la carga probatoria (Art. 47)	<u>Suma graduable:</u> De 2 hasta 6 veces el importe del tributo <i>evadido</i> (término utilizado por la norma).	Defi de c ocur omi
Bien jurídico tutelado			La renta nacional. La hacienda pública.		
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que deber.		
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución		
Parámetros de graduación aplicables L. 11683			L. 11683 art. 49: Supuesto a): El responsable que no fuere reincidente arts. 45, 46 o 48 -, quedará exento de la responsabilidad infraccional de que se le notifique la O.I., presentando la ddjj original o su rec presentación de la ddjj ocurriera luego de notificada la O.I. y ante a.17, la sanción se reducirá a ¼ del mínimo legal. Supuesto c): Cu ocurriera dentro del primer plazo de 15 dha que le otorgara la vis		

	<p>infracciones materiales, la sanción se reducirá a $\frac{3}{4}$ del mínimo legal fiscal del acto determinativo notificado fuera aceptada, no media reducción al mínimo legal. En el caso de los agentes de retención y considerará regularizada con el ingreso de la obligación tributaria. Se aplican si se opta por el ACV (L.11683 art. 16).</p> <p>Ver apartado VI del escrito.</p>
Vías recursivas	<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 inc b)

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Comentarios
Art. 46.2	Comisión u Omisión	Hacer (deber)	Dolo	<p><u>Suma graduable:</u></p> <p>De 2 hasta 6 veces el importe del tributo cuyo ingreso simuló</p>	Mediante registro o cualquier otro acto de cancelación total de las obligaciones tributarias o de
Bien jurídico tutelado			La renta nacional. La hacienda pública.		
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que se cometió el hecho.		
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución.		
Parámetros de graduación aplicables L. 11683			<p>L. 11683 art. 49: Supuesto a): El responsable que no fuere reincidente en las infracciones de los arts. 45, 46 o 48 -, quedará exento de la responsabilidad infraccionaria si, dentro de los 15 días hábiles de que se le notifique la O.I., presentando la ddjj original o su reproducción, se presenta la ddjj ocurriera luego de notificada la O.I. y antes de la resolución de la O.I. a.17, la sanción se reducirá a $\frac{1}{4}$ del mínimo legal. Supuesto c): Cuando el responsable ocurriera dentro del primer plazo de 15 dha que le otorgara la vista de la resolución de la O.I. en las infracciones materiales, la sanción se reducirá a $\frac{3}{4}$ del mínimo legal fiscal del acto determinativo notificado fuera aceptada, no media reducción al mínimo legal. En el caso de los agentes de retención y considerará regularizada con el ingreso de la obligación tributaria. Se aplican si se opta por el ACV (L.11683 art. 16).</p>		
Vías recursivas			<ul style="list-style-type: none"> · Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) 		

	· Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76 in
--	---

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	
art 46.1	Comisión u Omisión	Hacer	Dolo	<u>Suma graduable:</u> De 2 hasta 10 veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del imp. a las Ganancias, sobre el quebranto impugnado por la AFIP	Media falsos o simular obligac segurio
Bien jurídico tutelado			La renta nacional. La hacienda pública.		
Prescripción para aplicarla			Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que deber.		
Prescripción para hacerla efectiva			Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución		
Parámetros de graduación aplicables Ley 11683			Ley 11683 art. 49. Rectificación de DD JJ antes de corrida las vistas infracciones del artículo 46 ni en la del artículo agregado a su c reducirán a UN TERCIO (1/3) de su mínimo legal. Cuando la vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del p acordado para contestarla→ la multa se reducirá a DOS TERC Consentida la determinación de oficio la multa se reduce a su mínimo gravámenes adeudados, previamente actualizados, no excedier aplicará sanción si el mismo se ingresara voluntariamente, o an		
Vías recursivas			· Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76		

PARAMETROS GRADUACIÓN DE LA IG
6/2007 PARA EL ART. 46 y s/nro a cont. Del
a. 46

3.4.2.3. Art. 46 y su agregado a continuación:

En orden a considerar configurada la defraudación fiscal prevista en estas normas, deberá acreditarse fehacientemente –amén de los restantes elementos del tipo infraccional– el ánimo defraudatorio requerido por la presente figura para su consumación.

En el supuesto del artículo sin número agregado a continuación del art. 46 la infracción se consumará cuando el sujeto utilice, mediante la presentación de la correspondiente declaración jurada, los quebrantos improcedentes para compensar utilidades alcanzadas por el gravamen.

3.4.2.4. Presunciones de defraudación:

A los efectos de evaluar la configuración de las infracciones reprimidas por el art. 46 y por su agregado a continuación deberá acudirse principalmente a las presunciones contenidas en art. 47 de la ley.

Ello, sin perjuicio que –con los elementos de prueba arrimados a la causa– pudiera estimarse razonablemente configurada dicha contravención.

3.4.2.5. Determinación de oficio sobre base presunta. Aplicación subsidiaria del art. 45:

En los supuestos de determinación de oficio sobre base presunta (cfr. art. 18), no corresponderá encuadrar la conducta punible de los responsables en los términos del art. 46, sin el necesario sustento de pruebas directas que permitan acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido por dicha figura.

En defecto de lo expuesto, deberá encuadrarse el hecho en las previsiones infraccionales del art. 45 y juzgarse con arreglo a las mismas.

Las hipótesis comisivas de ilícitos punible de la Ley 11683. Reflexiones para la defensa del ciudadano en sede administrativa

Cuadro Anexo V - Ilícito material – Ley 11683. Alfredo T F Destuniano

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Com
Art. 48	Comisión	Hacer	Culpa	<u>Suma graduable:</u> De 2 hasta 10 veces el tributo retenido o percibido	Los agentes de mantengan en s vencidos los pl (retención inde
Bien jurídico tutelado			La renta nacional. La hacienda pública.		

Prescripción para aplicarla	Plazo de 5 años contados a partir del 1º de enero siguiente al año en que debió haberse pagado.
Prescripción para hacerla efectiva	Comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución.
Parámetros de graduación aplicables Art. 49 L. 11683	Supuesto a): El responsable que no fuere reincidente en sus obligaciones, quedará exento de la responsabilidad infraccional, si regulariza la situación, notificando la O.I., presentando la ddjj original o su rectificativa. Si la presentación de la ddjj ocurriera luego de notificada la O.I. y antes del 17 de mayo, la sanción se reducirá a ¼ del mínimo legal. Supuesto c): Si la presentación de la ddjj ocurriera dentro del primer plazo de 15 dha que le otorgara la ley, en infracciones materiales, la sanción se reducirá a ¾ del mínimo legal. Si la presentación de la ddjj ocurriera fuera de los plazos, la sanción se reducirá al mínimo legal. En el caso de los agentes de retención o percepción, la situación se considerará regularizada con el ingreso de la obligación. Las reducciones no se aplican si se opta por el ACV (L.11683 art. 16).
Vías recursivas	· Recurso de apelación ante TFN – L. 11683 art. 76 inc b) · Recurso de reconsideración ante el superior - L. 11683 art. 76

PARAMETROS GRADUACIÓN DE LA IG
6/2007 PARA EL ART. 48

3.5.1.3. En las infracciones al art. 48 de la ley, cuando el gravamen retenido o percibido se ingresare, con más los accesorios correspondientes, dentro de los cinco días hábiles posteriores al respectivo vencimiento y el agente de retención o percepción acreditare debidamente las razones de la omisión de

ingreso en tiempo oportuno, de modo tal que surgiere de la prueba colectada en el respectivo sumario administrativo que no se verificó el elemento subjetivo requerido por la presente figura contravencional, el juez administrativo interviniente –valorando el breve lapso de la demora y/u otras constancias de la causa– podrá eximir de sanción al responsable.

La resolución administrativa que así lo disponga deberá contener, ineludiblemente, un detalle de las circunstancias que ameritan el sobreseimiento dictado.

Las hipótesis comisivas de ilícitos punible de la Ley 11683. Reflexiones para la defensa del ciudadano en sede administrativa.

Cuadro Anexo VI – Intereses sancionatorios – Ley 11683. Alfredo T F Destuniano

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Com
Art. 37	Omisión	Hacer	Culpa	<u>Tasa del 3% mensual</u>	Mora de pleno sus accesorios.
Bien jurídico tutelado			La renta nacional. La hacienda pública.		
Parámetros de graduación aplicables. Ley 11683.			No hay prevista causal de graduación de la pena.		
Vías recursivas			· Recurso de apelación para ante el director general - art. 74 reg		

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Com
Art. 52	Omisión	Hacer	Culpa	<u>Tasa mensual de 1 vez y ½ la tasa del a. 37</u>	Obligar al Fisco fiscal para el co
Bien jurídico tutelado			La renta nacional. La hacienda pública.		
Parámetros de graduación aplicables. Ley 11683.			No hay prevista causal de graduación de la pena.		
Vías recursivas			· Recurso judicial.		

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Com
Art. 168	Omisión	Hacer	Culpa	<u>Tasa mensual hasta dos (2) veces la tasa del a. 37 desde la interposición del recurso hasta el momento del fallo.</u>	Interponer una la Nación en fo
Bien jurídico tutelado			La renta nacional. La hacienda pública.		
Parámetros de graduación aplicables. Ley 11683.			No hay prevista causal de graduación de la pena.		
Vías recursivas			· Recurso judicial		

Las hipótesis comisivas de ilícitos punible de la Ley 11683. Reflexiones para la defensa del ciudadano en sede administrativa.

Cuadro Anexo VII – Sanciones procesales por conductas indebidas ante el TFN – Ley 11683.
Alfredo T F Destuniano

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Con
Art. 162	Comisión u omisión	Hacer	Culpa	<u>Llamado de atención;</u> <u>Apercibimiento;</u> <u>Multa de suma variable de hasta \$20.000.</u>	<ul style="list-style-type: none"> - Desobe - Falta d
Bien jurídico tutelado			Actividad procesal del TFN		
Parámetros de graduación aplicables. Ley 11683.			Ver apartado VI del escrito.		
Vías recursivas			· Apelación judicial. Cámara Federal competente.		

Las hipótesis comisivas de ilícitos punible de la Ley 11683. Reflexiones para la defensa del ciudadano en sede administrativa.

Cuadro Anexo VIII – Arresto por violentar clausura del establecimiento. Alfredo T F Destuniano

Normas	Acción	Obligación o deber	Aspecto Subjetivo	Sanción	Con
Art. 44	Comisión	No Hacer	Culpa	<u>Arresto de diez (10) a treinta (30) días.</u> <u>Se duplica en caso de nueva clausura</u>	a) Quebra b) Violar
Bien jurídico tutelado			Facultades de verificación y fiscalización de la AFIP.		
Parámetros de graduación aplicables. Ley 11683.			Ver apartado VI del escrito		
Vías recursivas			· Apelación judicial.		

-

●

-