

## **XLVIII JORNADAS TRIBUTARIAS**

**CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 21, 22 Y 23 DE NOVIEMBRE DE 2018**

### **COMISIÓN Nº 2: IMPACTO DE LOS NUEVOS INSTITUTOS EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.**

**Presidente: Dr. Ricardo Chicolino**

**Relator: Dr. Oscar Fernández**

### **DIRECTIVAS DE RELATORÍA**

**- I -**

#### ***Presentación***

El Comité Ejecutivo de las XLVIII Jornadas Tributarias, organizadas por la Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (CGCE), ha elegido como tema de investigación y de exposición para la comisión nº 2 al “**Impacto de los nuevos institutos en el procedimiento tributario**”, bajo la presidencia del Dr. Ricardo Chicolino, y la secretaría de la Dra. Karina Maguitman.

Habida cuenta su extensión, el Comité Ejecutivo ha seleccionado los siguientes ejes temáticos:

- a) Acuerdo Conclusivo Voluntario.
- b) Domicilio Electrónico.
- c) Multas. Graduación. Atenuantes y agravantes.
- d) Unidad de Valor Tributario (UVT).
- e) Divergencia interpretativa y de aplicación con las herramientas informáticas obligatorias y de la evaluación de la conducta fiscal.

Para ello el Comité Ejecutivo ha elegido la prestigiosa pluma de los Dres. Valeria D'Alessandro, Daniel Pérez, Carlos Folco, Guillermo Fernández y Enrique Condorelli.

Cabe destacar -dentro de los cinco ejes temáticos seleccionados- que las inquietudes que en adelante se sugieren tienen carácter enunciativo ya que de ninguna manera agotan el vasto ámbito temático que contiene la propuesta.

- II -  
**Desarrollo**

Por imperio de la reciente sanción de la ley N° 27.430<sup>1</sup> se introdujeron una serie de modificaciones sustanciales a ley 11.683 (t.o.1998) de procedimiento fiscal.

A continuación desarrollaremos cada uno de los cinco ejes temáticos seleccionados:

- a) Acuerdo Conclusivo Voluntario.
- b) Domicilio Electrónico.
- c) Multas. Graduación. Atenuantes y agravantes.
- d) Unidad de Valor Tributario (UVT).
- e) Divergencia interpretativa y de aplicación con las herramientas informáticas obligatorias y de la evaluación de la conducta fiscal.

a) Acuerdo Conclusivo Voluntario.

El art. 183 de la ley 27.430, incorporó un artículo sin número a continuación del art. 16 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

*“Art. 16.1- Previo al dictado de la resolución prevista en el segundo párrafo del artículo 17 de esta ley, el Fisco podrá habilitar una instancia de acuerdo conclusivo voluntario, cuando resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria.*

*El caso a conciliar se someterá a consideración de un órgano de conciliación colegiado, integrado por funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia, por funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico jurídico de la Administración Federal de Ingresos Públicos y por las autoridades de contralor interno que al respecto se designen.*

*El órgano de conciliación emitirá un informe circunstanciado en el que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo.*

*El órgano de conciliación colegiado podrá solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda motivo de la controversia.*

*El acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal.*

---

<sup>1</sup> Publicada en el B.O. el 29/12/17.

*Si el contribuyente o responsable rechazara la solución conciliatoria prevista en este artículo, el Fisco continuará con el trámite originario.*

*El contenido del Acuerdo Conclusivo se entenderá íntegramente aceptado por las partes y constituirá título ejecutivo en el supuesto que de él surgiera crédito fiscal, habilitando el procedimiento del artículo 92 de esta ley.*

*La Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos.*

*El acuerdo homologado no sentará jurisprudencia ni podrá ser opuesto en otros procedimientos como antecedente, salvo que se trate de cuestiones de puro derecho, en cuyo caso la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes, siempre que se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado en idénticas condiciones que las decididas en el precedente en cuestión.*

*Este procedimiento no resultará aplicable cuando corresponda hacer una denuncia penal en los términos del Régimen Penal Tributario”.*

Sin perjuicio del nuevo instituto legislado en la ley 11.683 (t.o.1998), por imperio de la ley 27.430, cabe recordar que el art. 133 del Código Tributario CIAT se refiere al “acuerdo conclusivo” en los siguientes términos:

**“Artículo 133. Acuerdo conclusivo.**

*1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria cierta, la Administración Tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.*

*2. Apreciadas dichas circunstancias, los funcionarios actuantes emitirán una comunicación poniéndolas de manifiesto y con observaciones al obligado tributario para que formule una propuesta que permita alcanzar un acuerdo, concediéndose un plazo de .... días para esos efectos. De considerarse oportuno, se programarán instancias de diálogo orientadas a analizar los datos, pruebas y argumentos de las partes, en procura de dicho acuerdo. La iniciativa también podrá partir del fiscalizado, quien podrá solicitar el acuerdo en cualquier momento del procedimiento de fiscalización en que vislumbre una discusión en torno a los temas a que se refiere el numeral 1, o bien aprovechar el primer tercio del plazo de alegaciones frente a la propuesta provisional para solicitar el inicio de este procedimiento. En el momento de la solicitud, el plazo para las alegaciones*

*quedará suspendido hasta tanto se decida no seguir adelante con el acuerdo. Si se dan las circunstancias previstas en el numeral 1, la Administración Tributaria otorgará el plazo para que el obligado haga la propuesta de acuerdo.*

*3. La Administración Tributaria deberá, ante la solicitud, reunirse con el contribuyente para analizar la posibilidad de iniciar el procedimiento. En caso de negarse la Administración Tributaria, el obligado tributario podrá acudir al mediador a que se refiere el párrafo siguiente para conminar la realización de dicha reunión inicial. En esta la Administración Tributaria puede decidir no aceptar iniciar el procedimiento, decisión que carecerá de medio de impugnación alguno.*

*4. Cualquiera de las partes podrá solicitar la intervención de un mediador institucional público, quien intervendrá en el procedimiento en los términos que se fijen reglamentariamente.*

*5. El desarrollo de este procedimiento interrumpirá, en su caso, los plazos a que se refieren los numerales 5 y 6 del artículo 130.*

*6. El acuerdo conclusivo deberá ser suscrito por un órgano o comité colegiado de la Administración Tributaria y el fiscalizado y tendrá los efectos a que se refiere el artículo 92 de este Código. Asimismo, el acuerdo deberá ser publicado.*

*7. Para la suscripción del acuerdo el interesado deberá constituir un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acuerdo. El pago inmediato del monto acordado no será requisito de validez del acuerdo”.*

Como cuestión previa a adentrarnos en el análisis del texto plasmado en la ley de procedimiento fiscal, se debe hacer una breve mención a la indisponibilidad del crédito fiscal o tributario.

En tal sentido la doctrina ha expresado:

*“Basados en la sujeción de la Administración al principio de legalidad y por aplicación del principio constitucional de igualdad, se ha sostenido tradicionalmente en doctrina que el crédito fiscal es por propia naturaleza de carácter indisponible y, por lo tanto, no puede ser objeto de transacción.*

*(..)*

*Partiendo de tales premisas, forzoso es concluir que no resulta violatorio del principio de indisponibilidad del crédito fiscal todo acuerdo celebrado entre el Organismo Recaudador y los contribuyentes conforme los términos de la ley, cuando estuviere controvertido la apreciación de hechos determinantes; la correcta aplicación de la norma al caso concreto; aspectos referidos a la*

*cuantificación de la obligación tributaria o bien cuestiones que por sus propias características ameriten la solución conciliatoria<sup>2</sup>.*

*“Una de las características de la obligación tributaria es su indisponibilidad. Las normas vigentes en la legislación argentina la sostienen y un amplio sector de la doctrina se enrola en su defensa. Todo cambio de orientación solo puede provenir de una ley que así lo establezca, sin permitir la coexistencia -en el derecho procesal tributario- de esta concepción con otras que permitan la concertación entre el Fisco y los administrados sobre aspectos sustanciales del hecho imponible.*

*En el ámbito tributario argentino, las cláusulas “libre de impuestos” entre particulares no tienen efectos jurídicos en la esfera de la relación tributaria establecida entre el Fisco y los contribuyentes<sup>3</sup>.*

Ahora bien dentro del marco de la ley 11.683 (t.o.1998), el nuevo instituto, el “acuerdo conclusivo voluntario”, se ubica dentro del ámbito espacial de la fiscalización, ya que el Fisco puede habilitarlo, con carácter previo al dictado de la resolución de vista tipificada en el segundo párrafo del art. 17 de la ley 11.683 (t.o.1998), que inicia el procedimiento de determinación de oficio.

Aquí se plantea el primer interrogante, la legislación vigente, establece que “el Fisco podrá”, por lo tanto se debe analizar si la referida expresión, veda la posibilidad de que el “acuerdo” sea solicitado por el contribuyente. De así serlo habría que preguntarse si no nos encontramos ante una facultad discrecional del organismo fiscal que lesiona derechos del contribuyente.

**Folco** opina que *“no obstante la falta de previsión legal, los particulares podrían válidamente ejercitar su derecho constitucional de peticionar a las autoridades (art. 14, CN), solicitando el referido acuerdo, aun cuando resulte facultativo de la Administración habilitar dicha instancia<sup>4</sup>”.*

**Yedro** entiende que *“la norma omite precisar si la habilitación de esta instancia podrá ser solicitada por el contribuyente inspeccionado, por lo que entendemos que se trata de una facultad unilateral del Fisco ante la ocurrencia de alguno de los supuestos arriba expuestos.*

*Refuerza la exclusión del contribuyente inspeccionado -tanto a la hora de solicitar la habilitación de esta instancia cuanto en integrar el “órgano de conciliación colegiado”- desde el inicio mismo de este procedimiento especial en el que no*

---

<sup>2</sup> Carlos Folco, “Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios”, Doctrina Tributaria de Errepar, Julio 2018.

<sup>3</sup> Diuvigildo Yedro, “El novedoso acuerdo conclusivo voluntario”, Doctrina tributaria de Errepar, Febrero 2018.

<sup>4</sup> Carlos Folco, “Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios”, Doctrina Tributaria de Errepar, Julio 2018.

*podrá estar representado por un profesional que designe a estos efectos, pese a que este órgano es definido como de “conciliación”. O sea, la “conciliación” quedará para los funcionarios pertenecientes a la AFIP, únicamente<sup>5</sup>.*

**Caranta** nos explica que *“la habilitación de esta nueva instancia de acuerdo resulta de aplicación discrecional para el organismo recaudador, sin que exista obligatoriedad en su sustanciación ni posibilidad de ser solicitada por el contribuyente<sup>6</sup>”.*

El propio legislador, determina una serie de condiciones fácticas para su aplicación, a saber:

- Cuando sea necesario para la apreciación de los hechos, o para la correcta aplicación de las normas vigentes.
- Cuando haya que realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, que sean relevantes para la determinación de la obligación tributaria que dificulten su cuantificación.
- Cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria.

Se crea un “órgano de conciliación colegiado”, quien deberá emitir “un informe circunstanciado”, recomendando una solución conciliatoria o su rechazo.

Al referirse al órgano de conciliación colegiado **Folco** entiende que *“estamos frente a un medio de autocomposición o resolución convencional de la controversia, dado que no se desarrolla ante un juzgado o tribunal, sino que las partes, por sí mismas, logran un acuerdo sobre hechos u omisiones verificados por la actuación inspectora, antes de la determinación de oficio<sup>7</sup>”.*

El órgano de conciliación, podrá solicitar garantías para resguardar el crédito fiscal sometido a controversia.

En relación con las garantías **Folco** destaca que *“La disposición precedente tiene un sustento lógico, toda vez que la Administración debe tutelar debidamente el crédito fiscal durante el desarrollo del procedimiento del acuerdo conclusivo”.*

A la hora de determinar el monto por el debe constituirse la garantía **Yedro** opina que *“respecto del importe de la obligación tributaria a garantizar, deberá tenerse*

---

<sup>5</sup> Diuvigildo Yedro, “El novedoso acuerdo conclusivo voluntario”, Doctrina tributaria de Errepar, Febrero 2018.

<sup>6</sup> Martín Caranta; “Reforma tributaria 2’17. Novedades en materia de inspecciones y determinación de oficio”, Consultor Tributario de Errepar, Enero 2018.

<sup>7</sup> Carlos Folco, “Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios”, Doctrina Tributaria de Errepar, Julio 2018.

*en cuenta el valor del impuesto sujeto a dictamen, sus resarcitorios y la multa que pudiere resultar de la presentación de la futura DDJJ rectificativa, teniendo presente que la multa del artículo 45 ahora no tiene mínimo del 50% y solo una cuantía fija del 100% de la diferencia de tributos omitida. En otras legislaciones el obligado tributario percibe -previa conformidad al acuerdo- una reducción entre el 50% al 100% de las sanciones pecuniarias impuestas para estas rectificaciones<sup>8</sup>”.*

El acuerdo deberá ser aprobado por el propio Administrador Federal de Ingresos Públicos.

En esta instancia debemos preguntarnos si el acuerdo aprobado por el Administrador Federal es un acto administrativo en los términos de la ley 19.549, para responder el interrogante se debe determinar si el acuerdo es una declaración de voluntad de la administración que le genera al administrado efectos jurídicos directos.

En tal orden de ideas **Folco** entiende que sí, al sostener que *“la aprobación del acuerdo es un acto administrativo por lo cual de manera insoslayable deberá reunir requisitos exigidos por la ley de rito fiscal y los previstos en la ley 19549 y modificatorias de procedimientos administrativos, de aplicación supletoria<sup>9</sup>”.*

**Yedro** se expide por la negativa, ya que destaca que *“cabe advertir que por no tratarse de un acto administrativo (dictado conforme las previsiones del art. 7, L. 19549 y del art. 17, L. 11683), la AFIP podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo porque a esta actuación no le resultará oponible su nulidad, absoluta e insanable, prevista en el artículo 14 de la ley 19549. Es más, la norma habilita al Fisco para cuestionar tales hechos en sede judicial, es decir, en otro fuero diferente al administrativo<sup>10</sup>”.*

Otra cuestión que no se puede dejar de mencionar, como atinadamente lo advierte **Folco** es que *“la ley no prevé los remedios procesales frente al rechazo del acuerdo por parte del Administrador Federal<sup>11</sup>”.*

Se establece la posibilidad de que el contribuyente rechace la solución propuesta, en cuyo caso procederá continuar con el procedimiento de determinación de oficio.

El contenido del acuerdo, tiene el carácter de título ejecutivo, y por lo tanto resulta pasible de ejecución fiscal en los términos del art. 92 de la ley 11.683 (t.o.1998).

---

<sup>8</sup> Diuigildo Yedro, “El novedoso acuerdo conclusivo voluntario”, Doctrina tributaria de Errepar, Febrero 2018.

<sup>9</sup> Carlos Folco, “Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios”, Doctrina Tributaria de Errepar, Julio 2018.

<sup>10</sup> Diuigildo Yedro, “El novedoso acuerdo conclusivo voluntario”, Doctrina tributaria de Errepar, Febrero 2018.

<sup>11</sup> Carlos Folco, “Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios”, Doctrina Tributaria de Errepar, Julio 2018.

**Folco** fundamenta la posibilidad de la ejecución fiscal, en los siguientes términos *“se ha pretendido dotar al acuerdo conciliatorio de los mismos efectos que una determinación de oficio firme, esto es, irrecurrible, inmodificable y ejecutable<sup>12</sup>”*.

Hace lo propio **Yedro** destacando que es *“lógica consecuencia que deviene de la presentación de la declaración jurada rectificativa por parte del contribuyente inspeccionado -previa conformidad por él prestada- en el supuesto de una diferencia a favor del Fisco que surgiera del acuerdo<sup>13</sup>”*.

El organismo fiscal, no podrá cuestionar los hechos que dieron origen al acuerdo, y por lo tanto no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo claro está que se demuestre que los hechos eran falsos.

El acuerdo homologado, no sentará jurisprudencia, y no podrá ser opuesto como antecedente en otros procedimientos.

**Folco** critica la expresión tipificada en la norma legal destacando que *“la ley es poco feliz al emplear el término “jurisprudencia” en el sentido empleado, ya que dicha expresión, derivada del latín “iuris prudentia”, está reservada al conjunto de las sentencias de los tribunales judiciales y a la doctrina que de ellos emerge<sup>14</sup>”*.

Cuando se trate de cuestiones de puro derecho, la decisión que se adopte, servirá como precedente para otros contribuyentes, siempre que se avengan al tramite conciliatorio y al pago de lo conciliado.

Finalmente el nuevo instituto no resulta de aplicación cuando corresponda realizar una denuncia penal tributaria.

**Caranta** concluye que *“no había necesidad de incorporar una instancia de acuerdo conclusivo anterior al dictado de la determinación de oficio. Es obligación del Fisco Nacional resolver cada caso sobre la base de la verdad material y jurídica objetiva; si no tiene certeza sobre los argumentos de su pretensión, deberá desistir del reclamo”*.

#### b) Domicilio Electrónico.

El art. 176 de la ley 27.430, introduce modificaciones en el artículo sin número a continuación del art. 3 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

---

<sup>12</sup> Carlos Folco, “Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios”, Doctrina Tributaria de Errepar, Julio 2018.

<sup>13</sup> Diuigildo Yedro, “El novedoso acuerdo conclusivo voluntario”, Doctrina tributaria de Errepar, Febrero 2018.

<sup>14</sup> Carlos Folco, “Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios”, Doctrina Tributaria de Errepar, Julio 2018.

**“Art. 3.1 - Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado y válido, registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza que determine la reglamentación; ese domicilio será obligatorio y producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidos y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen.**

*La Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá la forma, requisitos y condiciones para su constitución, implementación y cambio, así como excepciones a su obligatoriedad basadas en razones de conectividad u otras circunstancias que obstaculicen o hagan desaconsejable su uso.*

*En todos los casos deberá interoperar con la Plataforma de Trámites a Distancia del Sistema de Gestión Documental Electrónica”.*

Con la reforma el domicilio fiscal electrónico, que era optativo, pasa a ser obligatorio.

Obviamente el domicilio fiscal electrónico tiene los efectos de “domicilio fiscal constituido” en el ámbito administrativo.

Su constitución, ya fue reglamentada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante el dictado de la resolución general 4.280 (B.O.25.7.2018).

De la referida R.G. 4.280, resulta oportuno resaltar algunas cuestiones, a saber:

La primera que la Administración Federal de Ingresos Públicos establece que “**dará**” aviso al contribuyente, de las comunicaciones o notificaciones enviadas al domicilio fiscal electrónico, a través de mensajes en la dirección de correo electrónico o en el teléfono celular informado por el contribuyente a la hora de constituir el domicilio fiscal electrónico.

Acá se debe analizar que ocurre si el fisco no da aviso al contribuyente de las comunicaciones y notificaciones que se “subieron vía web” al domicilio fiscal electrónico, ya sea por mail o mensaje en el teléfono celular. También se debe analizar que ocurre si los avisos son posteriores a las notificaciones cursadas en el domicilio fiscal electrónico. Y por último que sucede si los avisos se realizan cuando los plazos procesales ya se encuentran vencidos.

Segundo como se computan los términos de las comunicaciones y notificaciones realizadas informáticamente en el domicilio fiscal electrónico.

En tal orden de ideas la resolución establece que, se considerarán perfeccionadas en los siguientes momentos, **el que ocurra primero**:

a) El día en que el contribuyente, responsable y/o persona debidamente autorizada, proceda a la apertura del documento digital que contiene la comunicación o notificación, o

b) a las cero (0) horas del día lunes inmediato posterior a la fecha en que las comunicaciones o notificaciones se encuentren disponibles en el domicilio fiscal electrónico.

Cuando el día fijado en los incisos a) y b) coincidan con un día feriado o inhábil, el momento de perfeccionamiento de las comunicaciones y notificaciones se trasladará al primer día hábil inmediato siguiente.

En caso de inoperatividad del sistema por un período igual o mayor a veinticuatro (24) horas, dicho lapso no se computará a los fines indicados en el inciso b). En consecuencia, la notificación allí prevista se considerará perfeccionada el primer lunes, o el día hábil inmediato siguiente -en su caso-, posterior a la fecha de rehabilitación de su funcionamiento, excepto que el usuario se notifique con anterioridad a esos días.

Tercero la resolución pretende imponer sanciones para quienes no constituyan el domicilio fiscal electrónico, en los siguientes términos: *“El incumplimiento de las obligaciones establecidas en esta resolución general dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y se tendrá en cuenta a efectos de categorizar al contribuyente y/o responsable en el sistema informático “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”, así como de obtener la constancia de inscripción”*. (art. 12 de R.G. 4.280).

Por lo tanto, si el contribuyente no constituye el domicilio fiscal electrónico, el fisco pretende por un lado aplicarle las sanciones a los deberes formales tipificadas en la ley 11.683 (t.o.1998); por otro lado utilizar el referido incumplimiento para categorizarlo en el “SIPER”, y finalmente pareciera que también pretende arrogarse facultades para prohibirle obtener su constancia de inscripción ante la AFIP, lo cual frente a terceros lo constituye en un sujeto no categorizado.

**Capria, D`Alessandro y Blanco**, nos alertan *“que no en todo el territorio de la Nación los sistemas informáticos son confiables por no encontrarse preparados técnicamente, por lo que para estos supuestos se establecerán excepciones a los fines de no vulnerar el derecho de defensa de los contribuyentes<sup>15</sup>”*.

### c) Multas. Graduación. Atenuantes y agravantes.

---

<sup>15</sup> María Capria, Valeria D`Alessandro y Francisco Blanco, “Modificaciones incorporadas a la ley 11.683 de procedimiento tributario”, Doctrina Tributaria de Errepar, Abril mayo 2018.

Como introducción respecto de la sanción de la ley 27.430, en relación con las sanciones tipificada en la ley 11.683 (t.o.1998), nos debemos preguntar si nos encontramos frente a una ley penal más benigna.

**Calello** a la hora de referirse al principio de ley penal más benigna, en relación con la reforma que la ley 27.430, introduce en la ley 11.683 en materia de sanciones, nos explica que *“por ejemplo, un contribuyente que hubiera rectificado la declaración en forma espontánea antes de la notificación de la orden de intervención que da inicio a la inspección, será eximido de la sanción, aunque ello hubiera ocurrido con anterioridad a la vigencia de la ley 27430.*

*Supongamos ahora que se trate de un sumario referido a una infracción del artículo 45 y hubiera rectificado antes de la prevista, en este caso se podría pensar que la reducción es mayor con la nueva ley que con la anterior (un cuarto vs. un tercio), sin embargo el monto de la multa también es mayor (100% fijo, contra 50% del mínimo legal en la ley anterior), motivo por el cual dado que no se puede aplicar el precepto más favorable de cada una de ellas, se debe optar por la anterior en lugar de la nueva.*

*De todos modos, se trata de un análisis que debe ser realizado en cada caso en particular, ya que se deben evaluar múltiples factores para arribar a la solución correcta<sup>16</sup>.*

Recurriendo a la pluma de **Gomez**, podemos ver el interrogante y su respuesta, **“¿Cuándo podemos afirmar que estamos frente a una ley más benigna. Para contestarnos este interrogante debemos comparar la totalidad de las normas penales u ordenamientos, y tomar la más favorable al reo<sup>17</sup>.**

### **Clausura preventiva y medidas preventivas para evitar la evasión.**

El art. 188 de la ley 27.430, introduce modificaciones en el inciso f) del artículo 35 de la ley 11.683 (t.o.1998), y el art. 189 incorpora el inciso h) en el mismo art. 35, cuyo texto literalmente reza:

**“Art. 35 - La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá:**

---

<sup>16</sup> Carolina Calello, “Procedimiento. Las modificaciones en materia de sanciones tributaria materiales”, Doctrina Tributaria de Errepar, Diciembre 2017.

<sup>17</sup> Teresa Gomez, “La sanción de clausura según la aplicación de la ley más benigna” Doctrina Penal Tributaria y Económica de Errepar, Junio 2018.

f) *Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare que se han configurado dos (2) o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos (2) años desde que se detectó la anterior, **siempre que se cuente con resolución condenatoria** y aun cuando esta última no haya quedado firme.*

h) *La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el Organismo Recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, **salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos**. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo solo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley nacional 19549 de procedimientos administrativos”.*

Respecto de la clausura preventiva, para tipificar dentro del tipo penal, antes de la reforma, alcanzaba con que se haya configurado una o mas de las conductas del art. 40, con la reforma la situación mejora, ya que ahora se deben configurar dos o mas de las conductas del referido artículo.

Respecto de la reincidencia, para tipificar dentro de la clausura preventiva, antes de la reforma, se debía haber cometido la misma infracción dentro del período de un año, con la reforma la situación en principio empeora, ya que ahora se debe haber cometido la misma infracción dentro del período de dos años.

Pero con la reforma deviene cristalino que nos encontramos frente a un tipo de reincidencia y no de reiteración, ya que la ley ahora exige resolución condenatoria, si bien la misma no necesita estar firme.

Respecto del nuevo inciso f), nos encontramos aquí con medidas preventivas, tendientes a evitar supuestas conductas de evasión tributaria.

Esas medidas preventivas tienen distintas aristas:

a) La condición de inscripto del contribuyente.

b) La autorización para la emisión de comprobantes,

c) La posibilidad que los comprobantes habiliten el computo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

d) La posibilidad que los comprobantes se deduzcan como gastos en el impuesto a las ganancias.

Se establecen vías recursivas respecto de las nuevas medidas preventivas, pero las mismas tienen efecto devolutivo, lo cual entra en clara colisión con el sacro derecho de defensa (salvo en el caso de cancelación de la CUIT donde el recurso tiene efecto suspensivo).

En el caso de prohibición de emisión de comprobantes, además se lesiona el derecho a trabajar (art. 14 C.N.).

Se debe tener presente, que la AFIP mediante el dictado de la resolución general 3.358/12, se había arrogado facultades para cancelar la CUIT de los contribuyentes, habiendo la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal<sup>18</sup>, decretado la inconstitucionalidad de la referida resolución, fallo posteriormente confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>19</sup>.

**Lorenzo y Cavalli**, entienden que con la reforma *“se otorga así entidad legal a una potestad que la Administración se había arrogado desde hace años, siendo importante la regulación de la vía recursiva que introduce la reforma<sup>20</sup>”*.

**Caranta**, acertadamente destaca que *“Como solución a varias sentencias judiciales adversas y a numerosas críticas doctrinarias, la reforma incorpora a la ley 11683 dos medidas preventivas que hasta el momento únicamente resultaban de resoluciones generales de las AFIP”*.

(..)

*Claramente, se apunta a combatir la evasión, principalmente hace foco en las usinas de facturas apócrifas. En esta lucha incansable, en ocasiones resultan alcanzados contribuyentes con dificultades económicas y administrativas, que no son emisores de comprobantes apócrifos, sino meros incumplidores de obligaciones formales y/o materiales. Una primera observación que podemos realizar es que estas medidas no habilitan el debido proceso legal, sino que el procedimiento contradictorio solo resulta posible una vez que ya fueron dictadas y con efecto ya causado en el contribuyente. Otro aspecto criticable es el efecto devolutivo que se le otorga al reclamo de disconformidad.*

*Si bien la reforma apunta a corregir la ilegalidad que tenían estas medidas hasta el momento, el respeto a ciertas garantías y derechos constitucionales parece haber sido ignorado<sup>21</sup>”*.

---

<sup>18</sup> FDM Management SRL, C.N.A.C.A.F. Sala IV del 20.02.2014.

<sup>19</sup> FDM Management SRL, C.S.J.N. del 20.08.2014. La Corte le rechazó el recurso extraordinario al fisco por el art. 280 del C.P.C.C.N.

<sup>20</sup> Armando Lorenzo y Cesar Cavalli, “Reformas a la ley de procedimiento tributario que inciden en la actividad cotidiana (primera parte). Consultor Tributario de Errepar, Julio 2018.

### **Sanciones formales agravadas (entidades multinacionales).**

El art. 192 de la ley 27.430, incorporó un artículo sin número a continuación del artículo sin número a continuación del art. 39 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

**“Art. 39.1.1 - Serán sancionados:**

*a) Con multa graduable entre ochenta mil pesos (\$ 80.000) y doscientos mil pesos (\$ 200.000), las siguientes conductas:*

*(i) Omitir informar en los plazos establecidos al efecto, la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales, cuyos ingresos anuales consolidados totales de cada grupo sean iguales o superiores a los parámetros que regule la Administración Federal de Ingresos Públicos, a los fines del cumplimiento del régimen; y de informar los datos identificatorios de la última entidad controlante del o los grupos multinacionales a los que pertenece. La omisión de informar la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales con ingresos inferiores a tales parámetros y los datos de su última entidad controlante será pasible de una multa graduable entre quince mil pesos (\$ 15.000) y setenta mil pesos (\$ 70.000).*

*(ii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País, indicando si este actúa en calidad de última entidad controlante, entidad sustituta o entidad integrante del o los grupos multinacionales, conforme lo disponga la Administración Federal.*

*(iii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, la presentación del Informe País por País por parte de la entidad informante designada en la jurisdicción fiscal del exterior que corresponda; conforme lo disponga la Administración Federal.*

*b) Con multa graduable entre seiscientos mil pesos (\$ 600.000) y novecientos mil pesos (\$ 900.000), la omisión de presentar el Informe País por País, o su presentación extemporánea, parcial, incompleta o con errores o inconsistencias graves.*

*c) Con multa graduable entre ciento ochenta mil pesos (\$ 180.000) y trescientos mil pesos (\$ 300.000), el incumplimiento, total o parcial, a los requerimientos*

---

<sup>21</sup> Martín Caranta; “Reforma tributaria 2’17. Novedades en materia de inspecciones y determinación de oficio”, Consultor Tributario de Errepar, Enero 2018.

*hechos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, de información complementaria a la declaración jurada informativa del Informe País por País.*

*d) Con multa de doscientos mil pesos (\$ 200.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a cumplimentar los deberes formales referidos en los incisos a) y b). La multa prevista en este inciso es acumulable con la de los incisos a) y b).*

*Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento de un requerimiento, las sucesivas reiteraciones que se formulen a continuación y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial”.*

Con la reforma se incorporan sanciones agravadas para el caso de incumplimientos a los deberes formales, relacionados con los “informes país por país”.

Se establece que las “reiteraciones”, referidas al “mismo deber formal”, serán pasibles de multas independientes. Aclarándose que ello será así, aunque la sanción correspondiente a la primera infracción no hubiera quedado firme.

**Capría, D`Alessandro y Blanco** a la hora analizar las nuevas infracciones formales agravadas referidas a los informes país por país, destacan que “a los efectos de comprender los nuevos supuestos de infracciones incorporados en el artículo 39 de la LPT, debe puntualizarse que este informe país por país, se trata de una declaración anual mediante la cual los grupos de entidades multinacionales con ingresos anuales totales consolidados superiores a un determinado importe, deben identificar las jurisdicciones en las que operan, las entidades que los conforman y las actividades económicas que realizan, además de proporcionar información relativa a la asignación de ingresos, resultados, impuestos pagados y devengados y a las políticas en materia de precios de transferencia, entre otras, desarrolladas por cada entidad componente de aquellos.

(..)

*En el marco de la situación imperante a nivel mundial y de los compromisos asumidos por nuestro país, es que el 19 de setiembre de 2017 la AFIP dicta la resolución general 4130-E (BO: 20/9/2017) que establece el régimen de información anual, consistente en la presentación de este informe país por país respecto de los sujetos integrantes de grupos de entidades multinacionales, así como de las jurisdicciones fiscales en las cuales operan. Esta norma fijó los ingresos anuales totales consolidados que deben atribuirse al ejercicio fiscal anterior al que deba informarse, debiendo ser los mismos iguales o superiores a 750.000 euros o su equivalente en moneda local de la jurisdicción fiscal de la última entidad controlante. Dicha norma comenzó a aplicarse a partir del 1 de enero de 2017, debiendo efectuarse la primera presentación al 31 de diciembre de 2018.*

*Teniendo en cuenta esta reseña y la importancia que reviste para el estado argentino el contar con la información comprometida a nivel internacional, es que las sanciones legisladas en este nuevo artículo resultan severas por el quantum de su monto, debiendo evaluarse -en cada caso- la razonabilidad en la aplicación de la misma cuando por ejemplo, los datos suministrados no resulten suficientes o completos para el ente fiscal<sup>22</sup>.*

### **Sanción de clausura. Nuevo tipo penal. Nueva multa.**

El art. 193 de la ley 27.430, introduce modificaciones en el acápite del primer párrafo del art. 40 de la ley 11.683 (t.o.1998), el art. 194 modifica el inciso a), el art. 195 incorpora el inciso en el inciso g) y el art. 196 incorpora un segundo párrafo en el mismo artículo, cuyo texto literalmente reza:

**“Art. 40 - Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes:**

*a) No emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

*g) En el caso de un establecimiento de al menos diez (10) empleados, tengan cincuenta por ciento (50%) o más del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleadores.*

*Sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder, se aplicará una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. En ese caso resultará aplicable el procedimiento recursivo previsto para supuestos de clausura en el artículo 77 de esta ley”.*

El art. 40 de la ley 11.683 (t.o.1998), sancionaba con multa de \$ 300 a \$ 30.000 y clausura de 3 a 10 días a ciertas infracciones formales, con la reforma se deja sin efecto la multa y se mantiene la sanción de clausura pero la graduación es de 2 a 6 días.

Con la reforma, se incluye al “puesto móvil de venta”, como lugar susceptible de ser clausurado.

---

<sup>22</sup> María Capria, Valeria D'Alessandro y Francisco Blanco, “Modificaciones incorporadas a la ley 11.683 de procedimiento tributario”, Doctrina Tributaria de Errepar, Abril mayo 2018.

Respecto de la conducta tipificada en el inciso a), antes de la reforma se castigaba la no emisión así como la falta de entrega de la factura o documento equivalente; con la reforma solo se castiga la falta de emisión y por lo tanto se despenaliza la falta de entrega del documento emitido.

Con la reforma se incorpora una nueva conducta pasible de la sanción de clausura -en el inciso g)-, para el caso de aquellos empleadores que tengan personal no registrado. Siempre que se trate de empleadores que teniendo 10 o más empleados, tengan el 50% o mas sin registrar.

Asimismo, con la incorporación del segundo párrafo del art. 40 de la ley 11.683 (t.o.1998), se crea una nueva sanción de multa de \$ 3.000 a \$ 100.000, para aquellos empleadores que tengan empleados sin registrar.

**Gomez** entiende que *“la reforma establecida por la ley 27430 (BO: 29/12/2017) trajo un aire de razonabilidad al artículo examinado, ya que se eliminó la multa como sanción conjunta, salvo para el inciso g) que castiga al empleador que ocupa trabajadores y no los registra y declara con las formalidades de ley.*

*Además, se han reducido los mínimos y máximos de los días de clausura, que ahora son de 2 a 6 y en el texto anterior eran de 3 a 10 días<sup>23</sup>”.*

Para luego agregar en el mismo artículo de doctrina que *“sin embargo, esta mayor benignidad se ve opacada al desaparecer, del texto del artículo 49 de la ley 11683, su último párrafo que establecía: “En los supuestos de los artículos 38, agregado a su continuación, 39, agregado a su continuación, 40 y agregado a su continuación, el juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad. En el caso de los artículos 40 y el agregado a su continuación, la eximición podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por dicha norma, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción”.”*

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, ya se ha expedido respecto de la reforma que ha introducido la ley 27.430 en el instituto de la clausura. Sosteniendo el Dr. **Bonzón** en su sentencia que:

*“Que la característica que consagra al artículo 49 de la ley 11.683 (T.O. 1998), a la que se refiere el juez, es la facultad de eximir la sanción de clausura prevista por ese ordenamiento, cuando a su juicio la infracción no revista gravedad. Si no es posible hacer uso de esa facultad cuando, como en el caso de autos, la sanción de clausura es confirmada, la norma citada no puede ser entendida como ley penal más benigna ya que la posterior, es decir el artículo 193 de la ley 27.430,*

---

<sup>23</sup> Teresa Gomez, “La sanción de clausura según la aplicación de la ley más benigna” Doctrina Penal Tributaria y Económica de Errepar, Junio 2018.

*reduce la sanción de clausura a imponer estableciendo un mínimo de dos (2) días y un máximo de seis (6) días, eliminando además la sanción de multa.*

*Atendiendo a las particularidades del caso, entiendo que debe ser aplicada la ley 27.430, en los términos del art. 2 del Código Penal, por ser la ley que establece condiciones menos gravosas en la aplicabilidad de la sanción<sup>24</sup>.*

En función de lo expuesto se revocó la sanción de multa y se aplicó una clausura de dos días. El juez de primera instancia entendiendo que la ley 27.430 no era más benigna, había aplicado 3 días de clausura y \$ 300 de multa.

### **Multa por omisión de impuestos.**

El art. 197 de la ley 27.430, introduce modificaciones en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

*“Art. 45 - Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:*

*a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.*

*b) Actuar como agentes de retención o percepción.*

*c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.*

*Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.*

*Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la*

---

<sup>24</sup> García Flavia Lorena s/infracción ley 11.683, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala “A” del 10.5.2018, Voto del Dr. Juan Carlos Bonzón.

*conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido”.*

Antes de la presente reforma, la conducta negligente que tipifica como omisión de impuestos, era pasible de una multa que se graduaba entre el 50% y el 100% del impuesto omitido.

Con la reforma introducida por imperio de la ley 27.430, la multa pasa a ser un porcentaje fijo sin graduación alguna, del 100% del tributo omitido.

No se debe perder de vista, que para la aplicación de una sanción, se debe cumplir acabadamente con el principio de la personalidad de la personalidad de la pena, es decir se requiere la necesaria presencia del elemento objetivo y del elemento subjetivo, en el caso la “culpa”, por tratarse del art. 45 de la ley 11.683 (t.o.1998). tal cual lo ha establecido nuestro máximo tribunal de justicia<sup>25</sup>.

Aquí se deberá analizar, si la aplicación de una multa fija del 100%, no entra en colisión con los principios de razonabilidad, de proporcionalidad, de no confiscatoriedad. Asimismo se deberá tener en cuenta la colisión con el principio de insignificancia o bagatella.

El concepto jurídico de error excusable con la reforma de la ley 27.430, se encuentra definido en el nuevo art. 50.2, que se comentara más adelante.

**Calello**, al referirse a la multa por omisión de impuestos, que con la reforma queda fija en un porcentaje del 100%, nos explica que *“Esta modificación parece en algún sentido ratificar la postura que indica que esta sanción se acerca cada vez más a una de tipo objetivo, lo que resulta cuestionable. La elevación de la sanción es sumamente relevante pues con el texto anterior la aplicación del máximo legal era la excepción y no la regla”*<sup>26</sup>.

En el segundo párrafo del art. 45, se incorpora una nueva sanción agravada (del 200%), cuando la omisión se refiera a operaciones realizadas entre sujetos del país y sujetos del exterior. Antes de la reforma la sanción era del 100 % al 400 %.

Del juego armónico del primer y segundo párrafo del art. 45 de la ley 11.683 (t.o.1998), se debe concluir, sin lugar a duda alguna, que en ambos casos (multas del 100% del primer párrafo o multas del 200% del segundo párrafo), la sanción será aplicable, de no existir error excusable.

**Calello**, a la hora de analizar la multa agravada del segundo párrafo del art. 45 de la ley 11.683 (t.o.1998) del 200% en el caso de operaciones internacionales, destaca que *“en este supuesto será del doscientos por ciento (200%) sobre el*

---

<sup>25</sup> Parafina del Plata SA, C.S.J.N. del 02.09.1968.

<sup>26</sup> Carolina Calello, “Procedimiento. Las modificaciones en materia de sanciones tributaria materiales”, Doctrina Tributaria de Errepar, Diciembre 2017.

*importe omitido. Debemos recordar que antes de la reforma era graduable entre una y cuatro veces, parámetro que consideramos no respetaba el principio de proporcionalidad de la pena, si se lo comparaba con el previsto para la figura defraudatoria que se fija de dos a diez veces. Es decir, parecía demasiado elevada la multa por omisión en comparación con la referida a la evasión de impuestos. Con la modificación, esta crítica se mantiene, ya que el mínimo de la defraudación coincide con el porcentaje establecido para la omisión mencionada.<sup>27</sup>.*

Asimismo se incorpora en el último párrafo del art. 45 la figura de la reincidencia, con una sanción agravada del 200 % (en lugar del 100 % en el caso del primer párrafo) y del 300 % (en lugar de 200 % en el caso del segundo párrafo).

El concepto jurídico de reincidencia con la reforma de la ley 27.430, se encuentra definido en el nuevo art. 50.1, que se comentara más adelante.

Se debe tener presente que las sanciones por omisión de impuestos, producto de conductas omisivas, negligentes, no deberían tener como finalidad la recaudación.

Por otra parte las multas deberían poder graduarse en función de la valoración de la conducta omisiva desplegada por el contribuyente. Y no establecer montos fijos, que dentro del tipo omisivo impiden valorar la conducta y en consecuencia graduar la sanción.

### **Multa por evasión de impuestos.**

El art. 198 de la ley 27.430, introduce modificaciones en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

**“Art. 46** - *El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido”.*

Antes de la presente reforma, la conducta dolosa que tipificaba como defraudación de impuestos, era pasible de una multa que se graduaba de 2 a 10 veces el impuesto evadido.

Con la reforma introducida por imperio de la ley 27.430, la multa pasa a ser de 2 a 6 veces el impuesto evadido.

---

<sup>27</sup> Carolina Calello, “Procedimiento. Las modificaciones en materia de sanciones tributaria materiales”, Doctrina Tributaria de Errepar, Diciembre 2017.

La ley 27.430, en relación con el art. 46 de la ley 11.683 (t.o.1998), nada dice respecto de las determinaciones oficio sobre base presunta.

En tal orden de ideas, debemos mencionar, que la ley 27.430, a la hora de introducir modificaciones en la ley penal tributaria, en el art. 19 del régimen penal tributario, se establece que:

*“Art. 19 - El Organismo Recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal.*

*Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas **sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas**, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.*

*La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación”.*

Como se puede ver, con meridiana claridad, la ley penal tributaria, con la reforma de la ley 27.430, prohíbe realizar denuncias penales, cuando la determinación de la materia imponible se haya realizado sobre base presunta.

Oportunamente en las VIII Jornadas Rioplatenses de Tributación, sostuvimos que “Las presunciones legales y ficciones de imputación tipificadas en el artículo 18 de la ley 11.683 (t.o.1998), **“nunca”** llegan a la verdad real, por lo tanto la prueba indiciaria no debe encontrarse en la periferia de la presunción, sino que debe trasladarse a la periferia del hecho imponible real.

*Los indicios precisos y concordantes deben tender necesariamente a probar la evasión, la defraudación fiscal, para lo cual se debe demostrar con grado de certeza cual es el hecho imponible realmente oculto, nunca el presumido.*

(..)

*Condenar por evasión fiscal sin haber podido determinar el hecho imponible real como elemento constitutivo del tipo objetivo, es lo mismo que condenar por homicidio sin la presencia del cadáver<sup>28</sup>.*

Posteriormente en las X Jornadas de Derecho Penal Tributario afirmamos que *“En el incremento patrimonial no justificado, se desvirtúa totalmente el elemento temporal y material del hecho imponible.*

*En el incremento patrimonial no justificado, se presume no solo la materia imponible de un hecho ocurrido en el pasado, sino que a esa base imponible presunta se la imputa también en forma presuntiva a un período futuro, distinto de aquel en el cual ocurrió el hecho imponible real.*

*En las determinaciones sobre presunta no se deben aplicar sanciones penales, por haberse desvirtuado el hecho imponible real, así como la real capacidad contributiva<sup>29</sup>”.*

### **Utilización indebida de beneficios fiscales.**

El art. 199 de la ley 27.430, introduce modificaciones en el artículo sin número incorporado a continuación del art. 46 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

**“Art. 46.1 - El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara, percibiere, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado”.**

Se incorpora en la ley de procedimiento fiscal, un nuevo tipo penal, la utilización indebida de beneficios fiscales (ya estaba tipificado en la ley penal tributaria, pero no en la ley de procedimiento como delito específico). Actual art. 3 de la ley penal tributaria.

Debido a la redacción del nuevo tipo penal incorporado en la ley 11.683 (t.o.1998), producto de la reforma de la ley 27.430, se puede afirmar que el texto resulta omnicompreensivo de cualquier tipo de beneficio de naturaleza tributaria.

---

<sup>28</sup> Oscar Fernández, “La determinación de oficio sobre pase presunta (art. 18 ley 11.683 t.o.1998), no es pasible de sanción penal”, trabajo presentado en su carácter de panelista argentino en las VIII Jornadas Rioplatenses de Tributación, realizadas en Montevideo Uruguay en agosto de 2011.

<sup>29</sup> Oscar Fernandez, “La teoría de la causa jurídica del impuesto (diseñada por Dino Jarach), el principio de capacidad contributiva, los elementos del hecho imponible y su repercusión en materia penal”, trabajo presentado en su carácter de panelista en las X Jornadas de Derecho Penal Tributario, realizadas en Rosario en octubre de 2015.

Una cuestión que será motivo de debate doctrinario y judicial, es si la devolución de crédito fiscal a los exportadores (art. 43 de la ley de impuesto al valor agregado), tipifica en el nuevo art. 46.1 (delito específico) por considerarse un reintegro o, por el contrario se trata de un caso de defraudación fiscal genérico tipificado en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o.1998), si bien en ambos artículos la pena es la misma. El tema fue motivo de debate dentro del ámbito de la ley penal tributaria.

Se trata de un tipo doloso, y la multa se gradúa entre 2 a 6 veces del beneficio indebido.

Si el monto es inferior o igual de \$ 1.500.000 (por cada ejercicio anual), tipifica dentro de la órbita de la ley 11.683, si supera el referido importe encuadra en el art. 3 de la ley penal tributaria.

**Capría, D`Alessandro y Blanco**, cuando analizan el nuevo tipo incorporado en la ley 11.683 (t.o.1998) destacan que *“con relación al verbo típico dispuesto en la infracción enunciada en el punto a), relativa al “aprovechamiento”, de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, es requerido un desplazamientos patrimonial que afecte al erario nacional, debiendo el mismo producirse con cualquier ardid o engaño, mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, siendo susceptibles de generar en la Administración la falsa apariencia de la corrección del otorgamiento del beneficio.*

*Resulta rica la profusa jurisprudencia recaída en sede penal al respecto, que con seguridad resultará de utilidad a los fines de analizar las distintas figuras incorporadas en la ley de procedimiento tributario. Por ejemplo, la Cámara Nacional en lo Penal Económico consideró que la conducta de los administradores de una sociedad anónima que aprovecharon indebidamente reintegros, al haberse efectuado un desplazamiento patrimonial indebido por parte del Fisco en favor de esa sociedad, por la que la AFIP-DGI pagó de manera anticipada sumas de dinero en concepto de reintegros mediante el cómputo de créditos por exportaciones efectuadas por la contribuyente, que luego resultaron impugnados<sup>30</sup>.*

### **Simulación dolosa de cancelación de obligaciones fiscales.**

El art. 200 de la ley 27.430, incorpora un artículo sin número a continuación del artículo sin número a continuación del art. 46 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

---

<sup>30</sup> María Capría, Valeria D`Alessandro y Francisco Blanco, “Modificaciones incorporadas a la ley 11.683 de procedimiento tributario”, Doctrina Tributaria de Errepar, Abril mayo 2018.

**“Art. 46.1.1** - *El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló”.*

Se incorpora en la ley de procedimiento fiscal, un nuevo tipo penal, la simulación dolosa de **cancelación de obligaciones fiscales** (ya estaba tipificado en la ley penal tributaria, pero no en la ley de procedimiento como delito específico). Actual art. 10 de la ley penal tributaria.

Se trata de un tipo doloso, y la multa se gradúa entre 2 a 6 veces del tributo cuya cancelación se simuló.

En el caso de obligaciones tributarias, si el monto es inferior o igual de \$ 500.000 (por cada ejercicio anual), tipifica dentro de la órbita de la ley 11.683, si supera el referido importe encuadra en el art. 10 de la ley penal tributaria.

En el caso de los recursos de la seguridad social, si el monto es inferior o igual de \$ 100.000 (por cada ejercicio mensual), tipifica dentro de la órbita de la ley 11.683, si supera el referido importe encuadra en el art. 10 de la ley penal tributaria.

Al referirse el legislador a la “cancelación” de obligaciones fiscales, se incluye dentro del tipo a la simulación de pago, así como a la compensación simulada.

**Calello**, al referirse a la simulación dolosa de cancelación de obligaciones fiscales, destaca que *“si bien en el comienzo del artículo se hace referencia a “obligaciones” en forma genérica, la base de cálculo es el tributo cuya cancelación se simuló, motivo por el cual se encuentran excluidos los accesorios y sanciones. En definitiva, la simulación de la cancelación de estos últimos conceptos no resulta sancionable bajo esta figura<sup>31</sup>”.*

### **Presunciones de dolo.**

El art. 201 de la ley 27.430, incorpora el inciso f) en el art. 47 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

**“Art. 47** - *Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:*

*f) no se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos,*

---

<sup>31</sup> Carolina Calello, “Procedimiento. Las modificaciones en materia de sanciones tributaria materiales”, Doctrina Tributaria de Errepar, Diciembre 2017.

*cuando ello resulte obligatorio en cumplimiento de lo dispuesto por leyes, decretos o reglamentaciones que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos”.*

La ley 27.430, incorpora una nueva presunción de dolo, acaecida la nueva conducta tipificada en el inciso f), se presume la voluntad de engañar, de ocultar, no obstante ello la presunción de dolo admite prueba en contrario,

La nueva presunción hace referencia a la falta de utilización de instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, siempre que esos instrumentos sirvan para facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, y siempre y cuando la utilización de esos instrumentos resulte obligatoria por leyes, decretos o resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La problemática que tiene el art. 47 de la ley 11.683 (t.o.1998) desde antaño, deviene de la inversión de la carga de la prueba, ocurrido el hecho tipificado en el nuevo inciso f) -la falta de los instrumentos pertinentes-, se presume el dolo.

Se debe destacar que desde nuestro punto de vista, los instrumentos de control omitidos, pueden no tener absolutamente ninguna relación con una posible defraudación impositiva. Por lo tanto para la aplicación de la presunción deberá necesariamente probarse la relación directa entre el instrumento omitido y la base imponible omitida, que luego se presumirá defraudada.

**Capría, D`Alessandro y Blanco**, al referirse a la nueva presunción de dolo tipificada en el inciso f) del art. 47 de la ley 11.683 (t.o.1998), sostienen que *“a los fines de aplicar este inciso, el ente fiscal deberá acreditar el hecho base de la presunción para luego invertir la carga probatoria y ser el contribuyente el que deba acreditar la inexistencia de la actitud dolosa”<sup>32</sup>.*

**Olea** nos recuerda que la hora de instruir el sumario correspondiente, *“es importante prestar atención, en esta oportunidad, la sustanciación del sumario administrativo que aplica la multa por evasión. Generalmente en el mismo se cita que la conducta ilícita queda encuadrada en los términos de los artículos 46 y 47 de la LPT. En este caso, dado que el artículo 47 cita las circunstancias de evasión bajo prueba en contrario, quien tiene la carga de la prueba es el propio contribuyente; es decir, se invierte la carga de la prueba, cuando en el derecho penal común quien acusa debe probar lo contrario”<sup>33</sup>.*

Hace más de 10 años al estudiar las presunciones de dolo del art. 47 de la ley 11.683 (t.o.1998), acuñamos nuestra postura en los siguientes términos *“debe entenderse que las presunciones del artículo 47 no invierten la carga probatoria en materia de sanciones por defraudación, ni le quitan vigencia al consagrado*

---

<sup>32</sup> María Capria, Valeria D`Alessandro y Francisco Blanco, “Modificaciones incorporadas a la ley 11.683 de procedimiento tributario”, Doctrina Tributaria de Errepar, Abril mayo 2018.

<sup>33</sup> Marcelo Olea, “Las infracciones materiales de la ley 11.683 en el marco de la reforma de la ley 27.430”, Practica y Actualidad Tributaria de Errepar, Agosto 2018.

*principio de la “personalidad de la pena”, aplicable a toda sanción de orden penal. Por el contrario, la utilización de estas presunciones sirve tan solo como punto de partida de la investigación que debe llevar a cabo el Fisco, y no exime a este último de la obligación de aportar todos los elementos de prueba necesarios para demostrar la existencia de la conducta punible<sup>34</sup>”.*

### **Apropiación indebida de fondos de terceros.**

El art. 202 de la ley 27.430, modifica el art. 48 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

*“Art. 48 - Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.*

*No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando estas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”.*

Antes de la presente reforma, la conducta de apropiación indebida de fondos de terceros, era pasible de una multa que se graduaba de 2 a 10 veces el impuesto evadido.

Con la reforma introducida por imperio de la ley 27.430, la multa pasa a ser de 2 a 6 veces el impuesto evadido.

La problemática que tiene el art. 48 de la ley 11.683 (t.o.1998) desde antaño, deviene en la omisión que hace el legislador, en relación con la necesaria presencia del elemento subjetivo, para la aplicación de una sanción por defraudación.

Oportunamente nos expedimos en forma crítica respecto del segundo párrafo del art. 48 de la ley 11.683 (t.o.1998) -hoy mantiene la misma redacción que en aquel momento-, sosteniendo que *“el segundo párrafo del artículo 48 de la ley 11.683 (t.o.1998) es digno de las más severas críticas, ya que los conceptos principios y presunciones que contiene implícita o explícitamente, son contrarios al sacro principio de defensa en juicio acuñado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, a la presunción de inocencia a favor del contribuyente y al respeto por el debido proceso adjetivo.<sup>35</sup>”*.

<sup>34</sup> Oscar Fernández, “Cuestiones fundamentales de procedimiento tributario”, Ediciones Buyatti, 2007. Página 439.

<sup>35</sup> Oscar Fernández, “Cuestiones fundamentales de procedimiento tributario”, Ediciones Buyatti, 2007. Página 451.

## **Reducción de sanciones materiales.**

El art. 204 de la ley 27.430, modifica el art. 49 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

**“Art. 49 - Si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención** mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional.

*Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.*

*Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de **corrérsele las vistas del artículo 17** y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal.*

*Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero **antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla**, las multas previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones.*

*En caso de que **la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos fuese consentida** por el interesado, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.*

*A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratase de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.*

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

Se modifica sustancialmente el régimen de reducción de sanciones que estaba tipificado en el art. 49 de la ley 11.683 (t.o.1998).

Con la reforma nos encontramos con cinco momentos bien diferenciados: a) la orden de intervención, b) la prevista administrativa dictada por el inspector actuante, c) la vista de la determinación de oficio dictada por un juez administrativo, d) los quince días para contestar la vista de la determinación de oficio y e) la determinación de oficio dictada por juez administrativo.

El contribuyente debe regularizar la situación presentando la declaración jurada original omitida, o presentando la declaración jurada rectificativa, en el siguiente eje de tiempo:

1) Antes de la notificación de la orden de intervención:

**Queda eximido de sanción.** Aun en el caso de declaraciones juradas rectificativas, cuando las originales se hayan presentado en cero “0”, o cuando las originales contengan facturas apócrifas.

No se puede dejar de mencionar, que esta eximición de sanción plasmada con la reforma en el primer párrafo del art. 49 de la ley 11.683 (t.o.1998), no resulta de aplicación dentro de la orbita de la ley penal tributaria.

**Olea** al referirse al primer párrafo del art. 49 destaca que **“con la ley 27.430 aparece la figura de la “presentación espontánea” (primer párrafo del art. 49, LPT), esto es, presentar la declaración jurada original omitida o la correspondiente rectificativa antes de la orden de intervención (inicio de inspección), que conlleva a la eximición de toda responsabilidad infraccional; para ello no debe ser reincidente en las infracciones materiales. Demás está decir que corresponde la sanción del artículo 38 de la LPT por falta de presentación de declaración jurada fuera de término que, de ser pagada, junto a la presentación espontánea, goza de pleno derecho de la rebaja del 50%. Pensemos que se trata de una circunstancia muy particular, ya que de resultar ser fiscalizada con posterioridad en algún momento, las eventuales diferencias de impuesto generarán el ilícito por omisión o por evasión.<sup>36</sup>”**.

2) Luego de la orden de intervención, pero antes de la notificación de la prevista administrativa:

La multa por omisión del art. 45, y las multas por defraudación de los art. 46, 46.1, 46.1.1. y 48, **se reducen a un cuarto del mínimo legal.**

---

<sup>36</sup> Marcelo Olea, “Las infracciones materiales de la ley 11.683 en el marco de la reforma de la ley 27.430”, *Practica y Actualidad Tributaria de Errepar*, Agosto 2018.

3) Luego de la prevista administrativa, pero antes de la notificación de la vista de la determinación de oficio:

La multa por omisión del art. 45, y las multas por defraudación de los art. 46, 46.1, 46.1.1. y 48, **se reducen a un medio del mínimo legal**.

4) Luego de la vista de la determinación de oficio, pero antes de que se venzan los primeros quince días para la contestación de la misma:

La multa por omisión del art. 45, y las multas por defraudación de los art. 46, 46.1, 46.1.1. y 48, **se reducen a tres cuartos del mínimo legal**.

En esta cuarta etapa del régimen de reducción de sanciones, **Calello** atinadamente nos explica que *“en este caso, si bien existe una menor reducción de la sanción aplicable, la aceptación en esta instancia goza de estabilidad, ello significa que salvo excepciones, el Fisco no podrá modificar el ajuste en contra del contribuyente<sup>37</sup>”*. Ello por aplicación del art. 19 de la ley 11.683 (t.o.1998).

5) Si el contribuyente no recurre la determinación de oficio:

La multa por omisión del art. 45, y las multas por defraudación de los art. 46, 46.1, 46.1.1. y 48, **se reducen al mínimo legal**. En el caso de la multa por omisión del art. 45, no hay beneficio alguno debido a que no hay mínimo legal. La multa en todos los casos es del 100%.

Requisito: no debe ser reincidente en la comisión de infracciones materiales.

**Calello** al referirse al requisito de la reincidencia destaca que *“para quedar encuadrado en esta cláusula y eximirse de sanción, el sujeto no debe ser reincidente en infracciones materiales, sin realizar el texto más aclaración. En principio entonces basta con contar con una resolución firme mediante la que se hubiera aplicado sanción para que no opere la reducción. Tal como señalamos, resulta nuevamente cuestionable este aspecto con relación a la multa por omisión. Es decir, no parece atinado que la reincidencia en esta infracción pueda hacer perder este beneficio en caso de incurrir en defraudación por otro período e impuesto.<sup>38</sup>”*

---

<sup>37</sup> Carolina Calello, “Procedimiento. Las modificaciones en materia de sanciones tributaria materiales”, Doctrina Tributaria de Errepar, Diciembre 2017.

<sup>38</sup> Carolina Calello, “Procedimiento. Las modificaciones en materia de sanciones tributaria materiales”, Doctrina Tributaria de Errepar, Diciembre 2017.

La definición de reincidencia, con la reforma de la ley 27.430, se encuentra tipificada en la ley 11.683 (t.o.1998) en el nuevo art. 50.1, que se comentara más adelante.

Aclaración: El régimen de reducción de sanciones, no resulta de aplicación, en el caso de haberse aplicado el nuevo instituto de la conciliación administrativa.

En el caso puntual del art. 45 (multa por omisión), se debe recordar que el mínimo legal coincide con el máximo legal, ya que la multa es siempre del 100% del impuesto omitido.

Los atenuantes y agravantes a la hora de graduar la sanción, con la reforma de la ley 27.430, se encuentran tipificados en la ley 11.683 (t.o.1998) en el nuevo art. 50.3, que se comentara más adelante.

Se debe resaltar con letras de molde que, para que resulte aplicable la exención o las distintas reducciones de sanciones, se exige la regularización de las obligaciones, mediante la presentación de las declaraciones juradas (originales o rectificativas), pero no es necesario realizar el pago de las obligaciones.

En el caso de las obligaciones correspondientes a los agentes de retención o percepción, la regularización si exige el pago.

### **Definición de reiteración y reincidencia.**

El art. 205 de la ley 27.430, incorpora un primer artículo sin número a continuación del art. 50 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

*“**Art. 50.1** - Se considerará que existe **reiteración de infracciones** cuando se cometa más de una infracción de la misma naturaleza, **sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme** respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión.*

*Se entenderá que **existe reincidencia**, cuando el infractor **condenado por sentencia o resolución firme** por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso”.*

**Reiteración:** La ley 27.430, determina que habrá reiteración de infracciones cuando se cometa más de una infracción de la misma naturaleza, sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión.

Como se puede ver para que exista reiteración de infracciones, no se requiere que haya resolución o sentencia condenatoria firme respecto de la primera infracción.

Aquí se deberá analizar que se entiende por “infracción de la misma naturaleza”.

**Reincidencia:** La ley 27.430, determina que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza.

Como se puede ver para que exista reincidencia de infracciones, se requiere que haya resolución o sentencia condenatoria firme respecto de la primera infracción.

Aquí también se deberá analizar que se entiende por “infracción de la misma naturaleza”.

Por otra parte se aclara que la condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso.

Los conceptos de reiteración y reincidencia, en el pasado habían sido definidos por el organismo fiscal, a través del dictado de instrucciones (vg. Instrucciones Generales 19/1992 y 6/2007), sin lugar a dudas aporta a la seguridad jurídica que las definiciones se encuentren plasmadas en el plexo legal.

#### **Definición de error excusable.**

El art. 205 de la ley 27.430, incorpora un segundo artículo sin número a continuación del art. 50 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

*“Art. 50.2 - Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso -por su complejidad, oscuridad o novedad- admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.*

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

Desde el punto de vista jurídico, encontramos con dos tipos de errores excusables, los de hecho y los de derecho.

La reforma solo se ocupa de definir el error excusable de derecho, en los siguientes términos:

Habr  error excusable cuando la norma aplicable al caso -por su complejidad, oscuridad o novedad- admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.

Como se puede ver para el legislador el error excusable, queda acotado para aquellos casos en los cuales la norma legal admita diversas interpretaciones.

Por otra parte se agrega que entre los elementos que se debe tener en cuenta a la hora de aplicar el error excusable, se debe evaluar la condición del contribuyente, no es lo mismo una pequeña empresa unipersonal sin empleados, que una empresa multinacional con personal altamente capacitado.

Destaca el legislador que también se debe tener en cuenta la reincidencia, lo cual deviene en nuestra opinión incorrecto, ya que si la norma admite diversas interpretaciones, ello será así en todas las oportunidades, salvo claro está que se haya dictado una norma reglamentaria o interpretativa.

El concepto de error excusable, en el pasado había sido definido por el organismo fiscal, a través del dictado de instrucciones (vg. Instrucciones Generales 19/1992 y 6/2007), sin lugar a dudas aporta a la seguridad jurídica que las definiciones se encuentren plasmadas en el plexo legal.

**Calello** cuando se aboca al análisis del error excusable sostiene que *“una cuestión que se plantea con relación a esta definición es la falta de referencia al error de hecho. En este sentido, pensamos que si bien la norma comienza con la locución “se considerará que existe error excusable...”, lo cual podría indicar que los supuestos comprendidos están limitados a los all  detallados, esa no es la interpretación que debe darse al artículo. Por el contrario, no se elimina la posibilidad de que quede comprendido dentro de la figura el error de hecho, aunque no aparezca mencionado expresamente, ya que se desprende del principio de culpabilidad aplicable a las sanciones tributarias<sup>39</sup>”*.

### **Graduación de sanciones.**

El art. 205 de la ley 27.430, incorpora un tercer artículo sin número a continuación del art. 50 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

**“Art. 50.3 - En la graduación de las sanciones regidas por esta ley, se considerarán como atenuantes, entre otros, los siguientes:**

---

<sup>39</sup> Carolina Calello, “Procedimiento. Las modificaciones en materia de sanciones tributaria materiales”, Doctrina Tributaria de Errepar, Diciembre 2017.

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

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

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

d) *La renuncia al término corrido de la prescripción.*

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

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

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

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

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

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

f) *Las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales”.*

Con la reforma se incorporan en el texto de la ley 11.683 (t.o.1998), las distintas conductas que pueden considerarse como atenuantes o como agravantes a la hora de graduar las sanciones a aplicar.

Los conductas atenuantes o agravantes, a tener en cuenta a la hora de graduar las sanciones, en el pasado habían sido definidos por el organismo fiscal, a través del dictado de instrucciones (vg. Instrucciones Generales 19/1992 y 6/2007), sin lugar a dudas aporta a la seguridad jurídica que las definiciones se encuentren plasmadas en el plexo legal.

### **Reducción de infracciones formales.**

El art. 211 de la ley 27.430, incorpora un artículo sin número a continuación del art. 70 de la ley 11.683 (t.o.1998), cuyo texto literalmente reza:

**“Art. 70.1** - *En el caso de las infracciones formales contempladas por el artículo sin número agregado a continuación del artículo 38 y por el artículo 39 y los artículos sin número agregados a su continuación, cuando proceda la instrucción de sumario administrativo, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá, con carácter previo a su sustanciación, iniciar el procedimiento de aplicación de la multa con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71 y contenga el nombre y cargo del juez administrativo.*

*Si dentro del plazo de quince (15) días a partir de la notificación, el infractor pagare voluntariamente la multa, cumpliera con el o los deberes formales omitidos y, en su caso, reconociera la materialidad del hecho infraccional, los importes que correspondiera aplicar se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra.*

*En caso de no pagarse la multa o no cumplirse con las obligaciones consignadas en el párrafo anterior, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70, 71 y siguientes, sirviendo como cabeza del sumario la notificación indicada precedentemente”.*

En el caso de las infracciones formales tipificadas en los art. 38.1 (omisión de presentar declaraciones juradas informativas); 39 (multa por infracciones a los deberes formales genérica); 39.1 (incumplimientos de requerimientos que intiman la presentación de declaraciones juradas informativas omitidas); 39.1.1. (presentación de declaraciones juradas informativas con información parcial, no integral), en la medida que el organismo fiscal inicie el procedimiento para la aplicación de la multa, mediante una notificación emitida por sistema de computación. Es decir antes de la instrucción de sumario.

Si dentro de los 15 días hábiles de esa notificación, el contribuyente, presenta la declaración jurada informativa omitida, en forma integral, reconoce la materialidad de la infracción, las multas se reducen a la mitad, y la infracción cometida no se tiene en cuenta como antecedente en su contra.

Lo expuesto resulta sencillo cuanto la multa es un importe fijo, pero se deberá analizar las situaciones donde las multas no son un monto fijo, sino que se trata de multas de hasta “xxx” \$, o de multas que contemplan un mínimo y un máximo.

**Capria, D`Alessandro y Blanco**, cuando analizan la reducción de multas formales de pleno derecho, nos explican que *“en las últimas reformas producidas a la LPT se ha observado la práctica de instalar multas graduables en infracciones formales, por lo que si bien no se lo aclara, la reducción a la mitad debiera entenderse, en estos supuestos, que se trata del mínimo legal, teniendo en cuenta que al momento de la instrucción sumarial no se gradúa la sanción, sino que ello*

acaecer con la resolución sancionatoria propiamente dicha, luego de haber escuchado al contribuyente<sup>40</sup>.

#### d) Unidad de Valor Tributario (UVT).

En el Título XI de la ley 27.430, se crea la “Unidad de valor tributaria”, a través del dictado de los art. 302 a 307, cuyos textos literalmente rezan:

*“**Art. 302** - Créase la Unidad de Valor Tributaria (UVT) como unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, **sanciones** y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incluidas las leyes procedimentales respectivas y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario”.*

*“**Art. 303** - Antes del 15 de setiembre de 2018, el Poder Ejecutivo Nacional elaborará y remitirá al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos en el artículo anterior, los cuales reemplazarán los importes monetarios en las leyes respectivas.*

*A los fines de la fijación de la cantidad de UVT que corresponda en cada supuesto, se deberán contemplar, entre otros factores y para cada parámetro monetario, la fecha en la cual fue establecido su importe, los objetivos de política tributaria perseguidos y la fecha de entrada en vigencia del mecanismo dispuesto por el presente Título, pudiendo proponer parámetros monetarios a ser excluidos de este régimen.*

*En esa oportunidad, el Poder Ejecutivo Nacional propondrá la relación de conversión inicial entre UVT y pesos”.*

*“**Art. 304** - La relación de conversión entre UVT y pesos se ajustará anualmente con base en la variación anual del Índice de Precios al Consumidor que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos”.*

*“**Art. 305** - Para evaluar la configuración de delitos y otros ilícitos se considerará la relación de conversión entre pesos y **UVT vigente al momento de su comisión**”.*

*“**Art. 306** - Para la cancelación de sanciones se utilizará la relación de conversión entre **UVT y pesos vigente al momento de su cancelación**”.*

---

<sup>40</sup> María Capria, Valeria D'Alessandro y Francisco Blanco, “Modificaciones incorporadas a la ley 11.683 de procedimiento tributario”, Doctrina Tributaria de Errepar, Abril mayo 2018.

**“Art. 307 - Las disposiciones de este Título se encuentran exceptuadas de lo dispuesto en los artículos 7 y 10 de la ley 23.928 y sus modificatorias”.**

Como se puede ver, por aplicación del art. 302 de la ley 27.430, la UVT se aplica para “sanciones”.

En el art. 303 de la ley 27.403, hace referencia a los objetivos de política tributaria, también se debería haber hecho mención a los objetivos de política criminal para el caso de las sanciones, ya que las sanciones tipificada en la ley 11.683 son sanciones penales.

El art. 305 de la ley 27.430, establece que para evaluar la configuración de delitos y otros ilícitos se considerará la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión.

Si bien se desconoce el proyecto de ley a que hace referencia el art. 303 de la ley 27.430, y obviamente su futura reglamentación, el procedimiento establecido en el art. 305, en la práctica puede resultar sumamente engorroso en materia de sanciones.

El art. 306 de la ley 27.430, determina que para la cancelación de sanciones se utilizará la relación de conversión entre UVT y pesos vigente al momento de su cancelación.

Si bien se desconoce el proyecto de ley a que hace referencia el art. 303 de la ley 27.430, y obviamente su futura reglamentación, el procedimiento establecido en el art. 306, en la práctica puede resultar sumamente engorroso en materia de sanciones.

Si bien el tema resulta novedoso en nuestro país, la doctrina especializada ya se ha expresado respecto de la “UVT”, sosteniendo **Schindel** que:

*“Es importante señalar que la ley dispone que para evaluar la configuración de delitos y otros ilícitos se considere la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión y que para la cancelación de las sanciones se utilizará la relación de conversión entre UVT y pesos al momento de la cancelación. Pareciera que la intención es actualizar no solo la condición objetiva de punibilidad, sino también el monto final de las sanciones.*

*(..)*

*Creemos que la aplicación parcial de la UVT, en particular para actualizar las condiciones objetivas de punibilidad y el valor final de las multas a ingresar, además de vulnerar patrones de equidad, traerá aparejados no pocos conflictos<sup>41</sup>”.*

---

<sup>41</sup> Angel Schindel,, “Novedad impositiva: La unidad de valor tributario (UVT)”, Doctrina Tributaria de Errepar, Mayo 2018.

Respecto de la factibilidad de actualizar el importe de una multa, el art. 131 de la ley 11.683 (t.o.1998), establece que:

*“**Art. 131** - Cuando los impuestos, tasas, contribuciones, sus anticipos, pagos a cuenta, retenciones o percepciones **y multas**, se ingresen con posterioridad a la fecha fijada por los respectivos vencimientos, la deuda resultante se actualizará por el lapso transcurrido desde dicha fecha y hasta aquella en que se efectuara el pago.*

*De recurrirse al cobro judicial, la deuda reclamada se actualizará de acuerdo con este régimen, sin necesidad de liquidación e intimación previa por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, siendo suficiente la reserva formulada en el título ejecutivo”.*

#### e) Divergencia interpretativa y de aplicación con las herramientas informáticas obligatorias y de la evaluación de la conducta fiscal.

No caben dudas que los contribuyentes deben cumplir con la presentación de declaraciones juradas determinativas e informativas.

No obstante lo expuesto, en la actualidad, a la hora de presentar sus declaraciones juradas determinativas o informativas, deben lidiar con los distintos sistemas “web” diseñados por el organismo recaudador.

Muchos de esos sistemas resultan irrazonables, requieren cantidad de datos que nada tienen que ver con el nacimiento del hecho imponible, con la determinación de la base imponible y su cuantificación; por el contrario apuntan a los controles que el fisco pretende hacer con terceros -clientes y proveedores del contribuyente-. Obviamente con el loable fin de prevenir y combatir la evasión.

Citaremos algunos ejemplos meramente enunciativos.

Por aplicación de la resolución general 4.243 publicada el día 14 de mayo de 2018, las personas humanas y sucesiones indivisas, deben presentar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los bienes personales, correspondientes al periodo fiscal 2017 y siguientes, vía web.

En los art. 1, 2 y 6 de la referida resolución, se establece que:

*“**Art. 1** - Los contribuyentes previstos en las disposiciones de la resolución general 975, sus modificatorias y complementarias, a efectos de determinar e ingresar el impuesto a las ganancias, deberán confeccionar sus declaraciones juradas -exclusivamente- a través del servicio denominado “Ganancias Personas Humanas”.*

*“Art. 2 - Los sujetos comprendidos en la resolución general 2151, sus modificatorias y complementarias -excepto las sociedades indicadas en su art. 30- deberán confeccionar sus declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales -exclusivamente- a través del servicio denominado “Bienes Personales Web”.”*

*“Art. 6 - Esta resolución general entrará en vigencia el día hábil siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.*

*No obstante, las disposiciones de los artículos 1 a 3, resultarán de aplicación para las declaraciones juradas -originarias o rectificativas- correspondientes al período fiscal 2017 y los siguientes”.*

Al analizar el sistema web de impuesto a las ganancias, **Caranta** nos explica que:

*“La confección y presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente a personas humanas y sucesiones indivisas por el período fiscal 2017 se deberá realizar observando los procedimientos, formas, plazos y condiciones establecidos por la AFIP en la resolución general 975 y sus modificaciones.*

*Como es de público conocimiento, y en base a la norma mencionada anteriormente, las declaraciones juradas no pueden hacerse al antojo del contribuyente, sino respetando los formatos y presentando los datos exigidos por la AFIP, a tal punto que **el sistema no acepta declaraciones con datos incompletos, sean o no esenciales para la cuantificación de la obligación**<sup>42</sup>”.*

Luego a la hora de plasmar sus conclusiones, destaca que:

*“La hibridez mencionada genera sobrecarga de horas para entender cómo funciona el sistema, en el que **el responsable no liquida lo que quiere, sino lo que el sistema le permite**. Ello se agrava por el hecho de que no existen manuales con respecto al funcionamiento de los sistemas o aplicativos. Claramente, las dificultades “operativas” incrementan los costos del cumplimiento.*

*A lo anterior cabe agregarle que **los sistemas exigen cada vez más datos que no hacen a la liquidación de la obligación tributaria, sino que únicamente sirven para un potencial control** a través de acciones de fiscalización (vgr., control de inmuebles ocupados vs. alquileres declarados, control de ingresos declarados vs. montos gravados en el IVA y exentos o no gravados frente a dicho tributo)”.*

---

<sup>42</sup> Martín Caranta, “La (IN) estabilidad de la declaración jurada frente al nuevo sistema web ganancias personas humanas”, Doctrina Tributaria de Errepar, agosto 2018.

Respecto de los regímenes de información nos encontramos con superposición y duplicación de información, por ejemplo el régimen de factura electrónica con el régimen de información de la resolución general 3.685.

El art. 2 inciso b) de la referida resolución establece que:

**“Art. 2 - Quedan obligados a actuar como agentes de información de este régimen:**

*b) Los alcanzados por la resolución general 2485, sus modificatorias y complementarias, con excepción de los comprendidos por la resolución general 3067”.*

Por lo tanto el contribuyente por un lado confecciona la factura electrónica, y por otro lado debe cumplir con el régimen de información de compras y ventas.

En el “Registro Fiscal de Tierras Rurales Explotadas” de la resolución general 4.096 (TIRE), se debe dibujar el “polígono” de los distintos inmuebles rurales.

En el régimen de promoción de “pymes” de la ley 27.264, en el caso de inversiones productivas, se exige la presentación de una declaración jurada que debe ser confeccionada mediante la transmisión de un archivo en formato “txt”.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, ha creado por resolución general, distintos registros, debiendo destacarse que las bajas de los mismos generan sanciones anómalas, como mayores alícuotas de retención y percepción.

El organismo recaudador, en el caso de incumplimiento a deberes formales creados por resolución general, le impide al contribuyente y a terceros visualizar su constancia de inscripción ante la AFIP.

La creación del sistema de perfil de riesgo “SIPER”, mediante el dictado de la resolución general 3.985.

La inclusión de contribuyentes en la base “Apoc”.

En relación con la inclusión de contribuyentes en la base “Apoc”, deviene oportuno recordar la prueba testimonial, de un funcionario a la Administración Federal de Ingresos Públicos en la causa “Perfil Chap SRL:

*“De la informativa rendida por la Afip a fs.541, y ante el requerimiento del tribunal para que se informe puntualmente los efectos que la inclusión en la base de datos provoca a los que se encuentran incorporados en la misma, puntualmente responde: “...que la base de contribuyentes no confiables no es más que una herramienta informática que contiene los registros de distintas bases descentralizadas cuyo denominador común es la identificación de sujetos generadores de créditos fiscales/gastos -en contribuyentes reales- susceptibles de*

*impugnación. En definitiva se trata de una alerta para que los sujetos que operen como contribuyentes incluidos en la misma, tengan conocimiento de que esas operaciones son susceptibles de impugnación por parte del fisco previa fiscalización y a su vez constituye un disparador para que el organismo controle o verifique a los usuarios de ese crédito fiscal generado por contribuyentes no confiables...<sup>43</sup>”.*

No se debe perder el norte, en la relación jurídico tributaria, el sujeto activo -el Estado-, ejerciendo su poder de imperio -tributario-, le exige al sujeto pasivo -el contribuyente-, la obligación de dar una suma de dinero, en función de un determinado hecho imponible, y de su real capacidad contributiva. Los sistemas de liquidación diseñados por el organismo recaudador no deben bajo ningún punto de vista alterar los elementos esenciales de la relación jurídico tributaria.

Documento dado en la Ciudad de Buenos Aires, a los 22 días del mes de agosto de 2018.

---

<sup>43</sup> Perfil Chap SRL s/concurso preventivo, Juzgado Civil y Comercial de Rosario del 22.8.2014.