

MULTAS FORMALES Y MATERIALES

CONTADOR DANIEL ZERO

CONTADORZERO@HOTMAIL.COM

INTRODUCCION

- POTESTAD TRIBUTARIA: DERECHOS Y OBLIGACIONES
- Como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado Nacional, entre el Fisco y los contribuyentes surgen una serie de derechos y obligaciones para ambas partes.
- OBLIGACIONES A CUMPLIR: POR EL CONTRIBUYENTE
- En cabeza de los contribuyentes, esta relación jurídica tributaria conlleva el cumplimiento tanto de obligaciones de naturaleza sustantiva, la obligación tributaria principal (pago del tributo) y obligaciones accesorias (intereses, actualizaciones, entre otras) como deberes formales (obligaciones de hacer, no hacer y tolerar).
- INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES
- **El incumplimiento de las obligaciones formales y materiales** impuestas a los administrados acarrea la aplicación de las sanciones previstas en la ley de procedimiento tributario, Ley N° 11.683 t.o. en 1998 y sus modificaciones

INFRACCION TRIBUTARIA

INTRODUCCION

INFRACCIONES Y SANCIONES

- Las infracciones pueden ser definidas como una transgresión, quebrantamiento, violación o incumplimiento de lo dispuesto en una ley, contrato o tratado; este incumplimiento puede darse mediante una acción positiva o bien de una acción negativa u omisión
- Puntualmente las infracciones tributarias son la vulneración de las normas jurídicas derivadas de relaciones jurídico-tributarias formales y sustanciales.
- Las sanciones son el correlato, la consecuencia de las infracciones tributarias, por cuanto representan la punición, el castigo por el ilícito configurado.
- LA POTESTAD TRIBUTARIA COMPRENDE AL PODER DE POLICIA Y ESTE, POR SU PARTE, IMPLICA LOS PODERES DE FISCALIZACION Y PUNICION.

ATRIBUCION OBJETIVA Y SUBJETIVA

- EL ILICITO TRIBUTARIO ES DE NATURALEZA PENAL, Y, EN TAL SENTIDO LA CORTE SUPREMA FEDERAL TIENE DICHO QUE, POR ESA RAZON, EN MATERIA INFRACCIONAL TRIBUTARIA RIGE “EL PRINCIPIO FUNDAMENTAL DE QUE SOLO PUEDE SER REPRIMIDO QUIEN SEA CULPABLE, ES DECIR AQUEL A QUIEN LA ACCION PUNIBLE LE PUEDA SER ATRIBUIDA TANTO OBJETIVA COMO SUBJETIVAMENTE.
- CSJN “PARAFINA DEL PLATA” 2/9/1968.

RESPONSABLES DE LAS SANCIONES

Art. 54 y 55 LEY 11683

No son sancionables

SUCESIONES INDIVISAS

ARTICULO 54 - No están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48 **las sucesiones indivisas.**

Asimismo, no serán imputables :

El cónyuge cuyos réditos propios perciba o disponga en su totalidad el otro.

Los incapaces,

Los penados a que se refiere el artículo 12 del Código Penal,

ARTICULO 12.- La reclusión y la prisión por más de tres años llevan como inherente la inhabilitación absoluta, por el tiempo de la condena, la que podrá durar hasta tres años más, si así lo resuelve el tribunal, de acuerdo con la índole del delito. Importan además la privación, mientras dure la pena, de la patria potestad, de la administración de los bienes y del derecho de disponer de ellos por actos entre vivos. El penado quedará sujeto a la curatela establecida por el Código Civil para los incapaces.

Los quebrados cuando la infracción sea posterior a la pérdida de la administración de sus bienes y siempre que no sean responsables con motivo de actividades cuya gestión o administración ejerzan.

FALLECIMIENTO DEL INFRACTOR:NO APLICACION

- Las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada.

RESPONSABLES POR DEUDA PROPIA

- Todos los demás contribuyentes enumerados en el artículo 5º, sean o no personas de existencia visible, están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, por las infracciones que ellos mismos cometan o que, en su caso, les sean imputadas por el hecho u omisión en que incurran sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios, o con relación a unos y otros, por el hecho u omisión de quienes les están subordinados como sus agentes, factores o dependientes.

RESPONSABLES INFRACTORES

- **ARTICULO 55.-** Son personalmente responsables de las sanciones previstas en el artículo 38 y en los artículos 39, 40, 44, 45, 46 y 48, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal (artículos 6° y 7°) que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6°.

MULTAS: SUCESION INDIVISA

- **PROCEDIMIENTO. MULTA. APLICACIÓN A UNA SUCESIÓN INDIVISA. NULIDAD**
- La ley 11683 señala en forma clara y expresa en su artículo 54 que "no están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48 las sucesiones indivisas". En tal sentido, se hizo lugar a la nulidad articulada por la actora y se declaró la nulidad del acto que aplicó multa con fundamento en el artículo 45 de la ley 11683 a una sucesión indivisa, ello en abierta contradicción con las disposiciones legales vigentes. Antecedente en el mismo sentido: "Suc. De Uner Naum" - TFN - Sala B - 26/9/2006.
SUCESIÓN DE ALCALA, FRANCISCO CARLOS
S/APELACIÓN - IVA - TRIB. FISCAL NAC. - SALA B -
16/02/2012

SANCIONES CLASIFICACION

SANCIONES

- PECUNIARIAS: MULTAS

FIJAS

GRADUABLES.

- NO PECUNIARIAS:

CLAUSURA

SUSPENSION EN EL USO DE

DE MATRICULA, LICENCIA O INSCRIPCION

REGISTRAL-

DECOMISO.

CUANTIFICACION DEL ILICITO: MULTAS FIJAS Y GRADUABLES.

- Importante es este tema pues, si existiera manifiesta desproporción entre la multa aplicada y la magnitud del ilícito la sanción podría válidamente recurrirse a los efectos de su eximición o graduación en un menor tenor, sobre la base del principio de razonabilidad y de adecuación de medios empleados a fines perseguidos.

SANCION PENAL

- La multa es una sanción típicamente penal que se encuentra descripta en el TITULO II, DE LAS PENAS –ART.21 CODIGO PENAL- “La multa obligará al reo a pagar la cantidad de dinero que determine la sentencia.....”
- UTILIZACION EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS
- Su utilización es muy frecuente para castigar los delitos tributarios, pues de la aplicación de ella NO sólo sufre un castigo el que cometió el ilícito, sino que las arcas del fisco ven incrementada su recaudación.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. IMPUESTO NACIONAL DE EMERGENCIA A LA PRODUCCION AGROPECUARIA RETENCIONES NO INGRESADAS Ver comentarios en Ciclo de Actualidad Tributaria del 9/6/04.

VISTO los autos: “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. e/Fisco nacional (D.G.I.) s/demanda contenciosa”.CSJN 15/10/81

- CONSIDERANDO:
- 5. Que de ello es así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Fallos: 287:74).

DERECHO DE DEFENSA

CONSTITUCION NACIONAL
ART.18

DEBIDO PROCESO ADJETIVO – LEY 19549

- f) Derecho de los interesados al debido proceso adjetivo, que comprende la posibilidad:

Derecho a ser oído.

- 1) De exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieren a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente. Cuando una norma expresa permita que la representación en sede administrativa se ejerza por quienes no sean profesionales del Derecho, el patrocinio letrado será obligatorio en los casos en que se planteen o debatan cuestiones jurídicas.

Derecho a ofrecer y producir pruebas.

- 2) De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio;

Derecho a una decisión fundada.

- 3) Que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso".

RESOLUCION FUNDADA

- Cuando se habla de una resolución fundada refiere a que el acto tenga causa y motivación, es decir que deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa (descripción y prueba de la conducta reprochada) y en el derecho aplicable (encuadramiento legal), los hechos relatados en los considerandos deben fundamentar la parte resolutive del acto, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto.
- ACTO ADMINISTRATIVO: ART.7 LEY 19549

SUMARIO

ART.70 A 73

¿Qué ES EL SUMARIO?

- Capítulo II: “Sumario Administrativo: Procedimiento para la aplicación de sanciones”
- El procedimiento sumarial.
- Así en primer lugar podemos decir que el sumario es un procedimiento administrativo cuyo fin es verificar la comisión de infracciones tributarias y establecer la responsabilidad del infractor, a los efectos de aplicar la sanción correspondiente, asegurando la vigencia del debido proceso adjetivo.
- Es decir es el procedimiento que se desarrolla en la esfera administrativa, y por medio del cual se juzga la conducta desplegada por el contribuyente y se aplica la sanción correspondiente.

El sumario es un procedimiento “reglado”, esto significa que sus pasos están definidos en la ley de procedimiento tributario, siendo de aplicación supletoria, en todo lo que no esté previsto en aquella, la ley de procedimiento administrativo.

RIGE EN EL PROCESO SUMARIAL EL PRINCIPIO DE INFORMALISMO A FAVOR DEL ADMINISTRADO (LEY 19549 APLICACIÓN SUPLETORIA)

SUMARIO: INSTRUCCIÓN POR EL JUEZ ADMINISTRATIVO

- ARTICULO 70 - Los hechos reprimidos por los artículos sin número agregados a continuación del artículo 38, 39, agregado a su continuación, 45, 46, agregado a su continuación y 48, serán objeto de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de Juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuyere al presunto infractor. **También serán objeto de sumario las infracciones del artículo 38 en la oportunidad y forma que allí se establecen.**
- ARTICULO 70 — Los hechos reprimidos por los artículos 38 y el artículo sin número agregado a su continuación, 39 y los artículos sin número agregados a su continuación, 45, 46 y los artículos sin número agregados a su continuación y 48, serán objeto, en la oportunidad y forma que en cada caso se establecen, de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto y omisión que se atribuyen al presunto infractor.
- *(Artículo sustituido por art. 210 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)*

INSTRUCCIÓN 6/2007.

- CUMPLIMIENTO OBLIGATORIO.
- LAS FORMALIDADES Y CONDICIONES ESTABLECIDAS EN ESTA INSTRUCCIÓN GENERAL PARA LA ELABORACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DICTADOS EN LOS EXPEDIENTES EN LOS QUE TRAMITA EL JUZGAMIENTO DE INFRACCIONES, RESULTAN DE CUMPLIMIENTO OBLIGATORIO.
- *3.1.2. Encuadre legal de la infracción* En las resoluciones mediante las cuales se disponga la apertura del sumario, deberá indicarse claramente el encuadramiento legal de la infracción de que se trata, a los efectos de evitar planteos de nulidad y/o impugnaciones basadas en una eventual falta de causa o en la vulneración del derecho de defensa de los responsables imputados.

PROCEDIMIENTO SUMARIO

- ARTICULO 71 - La resolución que disponga la sustanciación del sumario será notificada al presunto infractor, a quien se le acordará un plazo de QUINCE (15) días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por una única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.
- El acta labrada que disponga la sustanciación del sumario, indicada en los supuestos de las infracciones del artículo 39, será notificada al presunto infractor, acordándole CINCO (5) días para que presente su defensa y ofrezca las pruebas que hagan a su derecho.
- NOTA EXTERNA 5/98: Hace saber que el plazo para las infracciones del art.39, será en todos los casos de 15 días.

NOTIFICACION DEL ACTO DE ALCANCE INDIVIDUAL.LEY 19549

ART.11: PARA QUE EL ACTO ADMINISTRATIVO DE ALCANCE PARTICULAR ADQUIERA EFICACIA DEBE SER OBJETO DE NOTIFICACION AL INTERESADO Y EL DE ALCANCE GENERAL, DE PUBLICACION.

- LEY 11683
- FORMAS DE NOTIFICACION: ART.100.
- DOMICILIO FISCAL: ART3Y ART.3.1
- DIAS HABILES ADMINISTRATIVOS: ART.4: COMPUTO A PARTIR DEL DIA SIGUIENTE AL DE LA NOTIFICACION.

INFRACCIONES FORMALES -REDUCCION

- ARTICULO INCORPORADO POR LEY 27430.
- Artículo ...-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.

(Artículo s/n incorporado por art. 211 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Comentario.

- Con carácter previo a la sustanciación, para iniciar el procedimiento de aplicación de multa con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el art.71 y contenga el nombre y cargo del juez administrativo.
- Se observa en estos supuestos que se ha extendido a estos casos el procedimiento para la aplicación de sanciones formales del art.38, sin que ello implique vulneración alguna del derecho de defensa.
- ¿Qué PASA CON LAS MULTAS GRADUABLES?
- Si bien no se aclara, la reducción a la mitad debiera entenderse, en estos supuestos, que se trata del mínimo legal.

CRITICA A UNA DISCONFORMIDAD COMO DEFENSA.

- Que, por su parte, los agravios expresados por la actora respecto de las multas aplicadas en la sentencia recurrida, sólo traducen disconformidad con la decisión adoptada, sin siquiera mencionar cuáles serían los elementos o las causales que permitirían tener por exculpada su conducta. Por ello, han de ser rechazados.

LA PRUEBA

LEY 19549

SE ADMITIRAN TODOS LOS MEDIOS DE
PRUEBA, SALVO LOS QUE FUEREN
MANIFIESTAMENTE IMPROCEDENTES,
SUPERFLUOS O MERAMENTE DILATORIOS.

PRUEBAS

- ARTICULO 35 D.R..- En los procedimientos en los cuales el contribuyente o responsable ofrezca prueba que haga a su derecho, su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento se regirán por las normas contenidas en el Título VI del Decreto Nro. 1.759 del 3 de abril de 1972 en aquellos aspectos no reglados por la ley y este reglamento, no admitiéndose el alegato previsto en el artículo 60 del mencionado decreto.
- La prueba a que se refiere el párrafo anterior deberá ser producida dentro del término de TREINTA (30) días posteriores al de la fecha de notificación del auto que las admitiera. Este plazo será prorrogable mediante resolución fundada por un lapso igual y por una sola vez.(SALVO ART.55 D.R.RECURSO DE RECONSIDERACION.)
- En los casos en que el contribuyente o responsable no produjere la prueba dentro del plazo establecido en el párrafo anterior, el juez administrativo podrá dictar resolución prescindiendo de ella.
- El juez administrativo podrá, en cualquier momento del proceso, disponer las verificaciones, controles y demás pruebas que, como medidas para mejor proveer, considere necesarias para establecer la real situación de los hechos.

CARGA DE LA PRUEBA

- LA PARTE QUE AFIRME LA EXISTENCIA DE UN HECHO CONTROVERTIDO O DE UN PRECEPTO JURIDICO QUE EL JUEZ O EL TRIBUNAL NO TENGA EL DEBER DE CONOCER.

SUMARIO

- ARTICULO 72 - Vencido el término establecido en el artículo anterior, se observarán para la instrucción del sumario las normas de los artículos 17 y siguientes.(DETERMINACION DE OFICIO)
- ARTICULO 73 - El sumario será secreto para todas las personas ajenas al mismo, pero no para las partes o para quienes ellas expresamente autoricen.
- (TIENE COMO OBJETIVO PRIMORDIAL RESGUARDAR EL BUEN NOMBRE, LA MARCA, LOS NEGOCIOS Y LA REPUTACION DEL CONTRIBUYENTE QUE PUDIERA QUEDAR AFECTADO.)

RESOLUCION DEL SUMARIO

- Una vez presentado el descargo o vencido el plazo acordado (15 o 30 días según haya habido o no prórroga), el juez administrativo emitirá resolución aplicando la sanción o bien resolviendo el sobreseimiento del contribuyente.
- Nuevamente dicha resolución es un acto administrativo y como tal debe reunir los requisitos previstos por el artículo 7° de la LPA antes tratados. Para su emisión el juez administrativo deberá ponderar todos los elementos obrantes en las actuaciones, incluido el descargo producido y las pruebas ofrecidas y/o aportadas por el contribuyente, a los fines de emitir una resolución fundada.
- Esta resolución podrá:
 - ☐ Confirmar la sanción insinuada en la apertura del sumario, si el contribuyente no hubiera podido desvirtuar los cargos formulados
 - ☐ Reencuadrar la conducta, como consecuencia de la evaluación de los nuevos elementos incorporados en las actuaciones
 - ☐ Dejar sin efecto el sumario, ordenando el archivo de las actuaciones. En el caso que la resolución disponga la aplicación de sanción, ésta otorgará un plazo de quince días hábiles administrativos para que el infractor ingrese el importe de la multa.

RESOLUCION FUNDADA DETERMINANDO MULTA

- Emitida la resolución resolviendo la aplicación de sanción el infractor podrá:
- ☐ ingresar el importe de la multa, en cuyo caso queda consentida, revistiendo el carácter de antecedente para el contribuyente (ART.51)
- **ID 9834702**
Multas consentidas son aquellas en las que el contribuyente no interpuso ningún recurso dentro de los 15 días conforme art. 76 de la Ley 11.683; también aquellas incorporadas en un plan de facilidades de pago. ¿Existe alguna otra forma de que una multa se entienda consentida y que no esté contemplada en las anteriores?
- 22/05/2009 12:00:00 a.m.
- La multa se considerará consentida también, con la cancelación total mediante pago o compensación.
- ☐ interponer recursos optativos y excluyentes del art.76: de reconsideración o de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (siempre que sea competente art.159 ley \$ 25000,--)
- ☐ no pagar la multa ni interponer recurso alguno, en cuyo caso transcurridos los quince días hábiles antes referidos, la multa queda firme, pasando en autoridad de cosa juzgada material, por cuanto no puede ser repetida ni sujeta a revisión en instancia posterior. (ART.79)

ENCUADRE LEGAL DE LA INFRACCION

6/2007

- **3.1.2. *Encuadre legal de la infracción*** En las resoluciones mediante las cuales se disponga la apertura y, en su caso, la conclusión del sumario, deberá indicarse claramente el encuadramiento legal de la infracción de que se trata y, en su caso, la indicación expresa y clara del hecho presuncional y el inciso del Artículo 47 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sobre el que se basa la imputación dolosa, a los efectos de evitar planteos de nulidad y/o impugnaciones basadas en una eventual falta de causa o en la vulneración del derecho de defensa de los responsables imputados.
- **DESCRIPCION DE LA CONDUCTA PUNIBLE**
- 3.1.4.4. En la resolución sancionatoria debe describirse la conducta punible en forma precisa, esencialmente en lo relativo al ardid o engaño. No debe recurrirse a fórmulas genéricas ni remitirse a las circunstancias descriptas en la resolución determinativa.
- Asimismo, deben ponerse de manifiesto todos los elementos considerados por el juez administrativo que demuestren que la decisión adoptada es fruto de la valoración de la conducta del agente. La utilización de fórmulas reiteradas o genéricas debe desecharse.
- **3.2.1.4. Invocación en el acto resolutivo de las circunstancias atenuantes o agravantes.**
- En todos los casos, las circunstancias atenuantes o agravantes que influyan en la graduación de las sanciones aplicadas, deberán ser expresamente invocadas en los considerandos de la resolución administrativa respectiva -materia impositiva-, o en un informe fundado que se notificará al responsable juntamente con el acta de infracción -materia previsional

LA RESOLUCION SANCIONATORIA DEBE CONTENER (INSTRUCCIÓN 6/2007)

- **3.1.3. Resolución sancionatoria. Requisitos**
- Las resoluciones que dispongan la aplicación de sanciones por infracciones formales o materiales en que hubieran incurrido contribuyentes, responsables o terceros, incluidas las dictadas en los procedimientos de determinación de oficio, deberán contener una clara exposición de:
 - a) Los hechos que la sustentan,
 - b) los elementos de juicio que constan en el expediente y que acreditan la existencia de la contravención,
 - c) las razones que ameritan tener por configurado el hecho punible, tanto en su faz objetiva como subjetiva (culpa o dolo, según correspondiere), y
 - d) los fundamentos de la graduación de la sanción aplicada en el caso particular

EL SUMARIO EN LA DETERMINACION DE OFICIO.

APERTURA SUMARIO EN LA VISTA
SANCIONES EN LA RESOLUCION
DETERMINATIVA.

,

ILICITOS FORMALES

La conducta antijurídica reprimida se refiere al incumplimiento de obligaciones de hacer, no hacer y soportar, aspecto que dificulta la determinación y percepción de los gravámenes.

ILICITOS FORMALES

- Los ilícitos formales son transgresiones a deberes formales establecidos para el adecuado desenvolvimiento del Ente Fiscalizador e implican una falta de colaboración. El bien jurídico tutelado por ellos es la “**Administración Tributaria**”, toda vez que aunque no se lesiona económicamente al Estado, se impide u obstaculiza a través de estas conductas el accionar del Organismo recaudador, dirigido a la verificación y fiscalización del hecho imponible. Es que, sobre la base de la sujeción a los citados deberes formales, se aspira al ejercicio adecuado de la actividad fiscalizadora.

MULTA NO PRESENTACION D.J.

ART.38

MULTA POR NO PRESENTACION DE DECLARACION JURADA

- ARTICULO 38 - Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, será sancionada, **sin necesidad de requerimiento previo**, con una multa de DOSCIENTOS PESOS (\$ 200), la que se elevará a CUATROCIENTOS PESOS (\$ 400) si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Las mismas sanciones se aplicarán cuando se omitiere proporcionar los datos a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

EL JUEZ ADMINISTRATIVO PUEDE EXIMIR DE LA SANCION DEL ART.38

- ULTIMO PARRAFO DEL ART.49. PARTE PERTINENTE
- En los supuestos de los **artículos 38**, el Juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad.
- DOCTRINA:
- Situación que, se ha entendido, se produciría en caso de que el accionar omisivo del contribuyente careciera de peligrosidad (vgr.: cuando no hubiera impuesto a pagar)
- SUPRIMIDO POR LEY 27430. EL ULTIMO PARRAFO DEL ART.49.

INSTRUCCIÓN 6/2007

3.6. Sistema especial de reducción de multas por infracciones formales

3.6.1. Artículo 38 Los infractores que hubiesen omitido la presentación en término de declaraciones juradas, podrán beneficiarse con el sistema especial de reducción de multas previsto en el presente apartado, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Regularicen su situación mediante el cumplimiento de la presentación omitida, en el lapso transcurrido entre el primer día posterior al vencimiento general y el día anterior a la notificación a que alude el Artículo 38 de la ley.
- b) No hayan cometido la nueva infracción dentro del término de DOS (2) años de haberse regularizado, por el presente sistema, una infracción anterior.
- c) Renuncien expresamente a discutir en el ámbito administrativo y judicial la pretensión punitiva fiscal y abonen la multa correspondiente. El importe de esta última, como también el número de infracciones susceptibles de ser regularizadas, según se trate de personas físicas o de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior, se ajustará al siguiente cuadro:

Nro. de la infracción	Personas físicas	SOCIEDADES, ASOCIACIONES O ENTIDADES
1RA	\$ 20,--	\$ 40,--
2DA	\$ 50,--	\$100,--
3RA	\$ 100 ,--	\$200,--

La falta de concurrencia de alguno de los requisitos detallados en los incisos a), b) y c) precedentes impedirá el acogimiento del infractor a las previsiones del presente sistema. No obstante ello, de corresponder, podrá hacer uso de los beneficios que le acuerde el Artículo 38.

INSTRUMENTACION REDUCCION 6/2007

• INSTRUMENTACIÓN

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

CUIT N°
Domicilio Fiscal.....
AGENCIA n°.....
TE/MAIL.....

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

Señor jefe de Agencia/Jefe Administrativo

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

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

b)Renuncio expresamente a discutir en el ambito administrativo y judicial la pretensión punitiva fiscal .

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

FIRMA DE CONTRIBUYENTE.....

CARÁCTER.....

REDUCCION A LA MITAD Y NO SE CONSIDERARA COMO ANTECEDENTE EN CONTRA

- ART.38.....
- El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse, a opción de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71. Si dentro del plazo de QUINCE (15) días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo primero de este artículo, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los QUINCE (15) días posteriores a la notificación mencionada.

EXIGENCIA DE SUMARIO

- ART.38
- En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70 y siguientes, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente.

ARTICULO 70 último párrafo: SUMARIO

- También serán objeto de sumario las infracciones del artículo 38 en la oportunidad y forma que allí se establecen.
- NUEVO ART.70. LEY 27430-INCORPORA A LA MULTA DEL ART.38.
- ARTICULO 70 — Los hechos reprimidos por los artículos 38.....

MULTAS POR OTRAS INFRACCIONES FORMALES

ART.39

SANCION POR OTRAS INFRACCIONES FORMALES ART.39 PRIMER PARRAFO.

- ARTICULO 39 - Serán sancionadas con multas de PESOS CIENTO CINCUENTA (\$ 150) a PESOS DOS MIL QUINIENTOS (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.
- [SUPRIMIDO POR LEY 27430.](#)
- ART.49: EXIMICION DE SANCION — INFRACCION NO REVISTE GRAVEDAD. SUPRIMIDO LEY 27430

EL JUEZ ADMINISTRATIVO PODRA EXIMIR

- ULTIMO PARRAFO DEL ART.49:SUPRIMIDO LEY 27430.

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.

- SUPRIMIDO LEY 27430.

SANCION AL CONSUMIDOR FINAL

REDUCCION DEL MINIMO A \$ 20,--

- ELIMINADO POR LEY 27430.
- ARTICULO 10 - Los consumidores finales de bienes y servicios, o quienes según las leyes tributarias deben recibir ese tratamiento, estarán obligados a exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones.
- La obligación señalada incluye la de conservarlos en su poder y exhibirlos a los inspectores de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, que pudieran requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento, local, oficina, recinto o puesto de ventas donde se hubieran celebrado las mencionadas transacciones. El incumplimiento de esta obligación en las operaciones de más de DIEZ PESOS (\$ 10) será sancionado según los términos del primer párrafo del artículo 39 de esta ley reduciéndose el mínimo de la multa a este efecto a VEINTE PESOS (\$ 20). La actitud del consumidor deberá revelar connivencia o complacencia con el obligado a emitir o entregar la factura o comprobante.
- La sanción a quien haya incumplido el deber de emitir o entregar facturas o comprobantes equivalentes será un requisito previo para que recaiga sanción al consumidor final por la misma omisión.

3.6.2. Artículo 39

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

- a) Regularicen su situación mediante el cumplimiento del deber formal transgredido, antes de la notificación de la apertura del sumario.
- b) No hayan cometido la misma infracción dentro del término de DOS (2) años de haberse regularizado dentro del presente sistema otra infracción formal reprimida por el primer párrafo del Artículo 39.
- c) Renuncien expresamente a discutir -tanto en el ámbito administrativo como judicial- la pretensión punitiva fiscal y abonen la multa que corresponda. El importe de esta última, así como el número de infracciones susceptibles de ser regularizadas, según se trate de personas físicas o de personas de existencia ideal o entidades en general, se ajustará al siguiente cuadro:

<u>Nro. de la infracción</u>	<u>1ra.</u>	<u>2da.</u>	<u>3da.</u>
Personas físicas	\$ 40	\$ 60	\$ 80
Sociedades de personas o entidades en general	\$ 50	\$ 175	\$ 100
Sociedades por acciones	\$ 60	\$ 90	\$ 120

INSTRUCCIÓN 6/2007

- GRADUACION MULTAS: ART.39 1ER. PARRAFO.
- PERSONAS FISICAS: \$ 750,--
- SOCIEDADES DE PERSONASY ENTIDADES EN GENERAL: \$ 1.000,--
- SOCIEDADES POR ACCIONES \$ 1.250,--

ACUMULACION CON LAS DEL ART.38

- Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la presente ley.
- Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

ART.39 – AUMENTO DE LAS MULTAS

\$150,-- A \$45000,--

- En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de PESOS CUARENTAY CINCO MIL (\$ 45.000):
 1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3° de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo.
 2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.
 3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.
 4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

ART.39.....PARTE PERTINENTE

- 2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.
- Nótese que el primero de los extremos resulta de apreciación subjetiva. Probablemente la dimensión de lo que deba considerarse EXCESIVO O DESMESURADO no sea la misma para todos los funcionarios de afip.
- Plazo: se hubiere otorgado como mínimo 10 días hábiles administrativos.

ART.39.....PARTE PERTINENTE

- 3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.
- La amplitud de la expresión “OPERACIONES INTERNACIONALES” hace que estén abarcadas dentro de la misma todo tipo de operación con esas características, y no solamente las de EXPORTACION E IMPORTACION.

INSTRUCCIÓN 6/2007

- GRADUACION MULTAS ART.39 2DO.PARRAFO.
- PERSONAS FISICAS: \$ 2.000,--
- SOCIEDADES DE PERSONASY ENTIDADES EN GENERAL: \$ 2.250,--
- SOCIEDADES POR ACCIONES \$ 2.450,--

REDUCCION POR UNICA VEZ AL MINIMO LEGAL

- ARTICULO 50 - Si en la primera oportunidad de defensa en la sustanciación de un sumario por infracción al artículo 39 o en la audiencia que marca el artículo 41, el titular o representante legal reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal.

OTRAS INFRACCIONES FORMALES

ART.38.1 Y 39.1

DECLARACIONES INFORMATIVAS PREVISTAS EN REGIMENES DE INFORMACION ESTABLECIDOS POR RESOLUCION GENERAL DE AFIP

- Artículo...: La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada -sin necesidad de requerimiento previo- con una multa de **hasta** PESOS CINCO MIL (\$ 5.000), la que se elevará **hasta** PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS

Resolución General 3369-REGIMEN DE INFORMACION.

- EJEMPLO DE APLICACIÓN:

Procedimiento. “Countries”, clubes de campo, clubes de chacra, barrios cerrados, barrios privados, edificios de propiedad horizontal y otros. Importes en concepto de expensas, contribuciones para gastos y conceptos análogos. Régimen de información. Resolución General N° 2159 y sus modificaciones. Su sustitución. Texto actualizado.

- CAPITULO E - DISPOSICIONES GENERALES

Art. 10. — Las infracciones o incumplimientos, parciales o totales, al régimen de información establecido por esta resolución general, se encuentran comprendidos en las previsiones del artículo incorporado a continuación del Artículo 38 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

- 4145: AUMENTO DE 2000,-- A 8000,--

INSTRUCCIÓN 6/2007

ANEXO I

- PERSONAS FISICAS. \$ 500,--
- SOCIEDADES DE PERSONAS Y ENTIDADES EN
GENERAL. \$ 1.000,--
- SOCIEDADES POR
ACCIONES \$ 1.500,--

OPERACIONES DE IMPORTACION Y EXPORTACION

ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

DECLARACION JURADA INFORMATIVA INCIDENCIA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DERIVADAS DE OPERACIONES DE IMPORTACION

- Cuando existiere la obligación de presentar declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de las operaciones de importación y exportación entre partes independientes, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS UN MIL QUINIENTOS (\$ 1.500), la que se elevará a PESOS NUEVE MIL (\$ 9.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

ULTIMO PARRAFO: ART. 8 LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

- Cuando se trate de operaciones distintas a las indicadas en el párrafo anterior, celebradas entre partes independientes, el contribuyente —exportador o importador— deberá suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información que la misma disponga a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado, incluidas la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que dicho organismo considere necesarios para la fiscalización de dichas operaciones, siempre que el monto anual de las exportaciones y/o importaciones realizadas por cada responsable supere la suma que con carácter general fijará el Poder Ejecutivo nacional
- RG 1122

ULTIMO PARRAFO ART.10 DR DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

- A los fines dispuestos en el último párrafo del Artículo 8° de la ley, los sujetos que realicen operaciones de exportación e importación por un monto anual superior a PESOS UN MILLON (\$ 1.000.000), deberán suministrar a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, la información que la misma disponga de conformidad a la citada norma.

ART.11 DR LEY DE GANANCIAS

- ARTICULO 11.- A todos los efectos previstos en la ley y este reglamento, se considerará que DOS (2) o más empresas son independientes, cuando no se verifiquen entre ellas los supuestos de vinculación establecidos en el artículo incorporado a continuación del Artículo 15 de la ley.

TRANSACCIONES CON EL EXTERIOR

TRANSACCIONES CELEBRADAS CON SUJETOS DEL EXTERIOR

- En los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones -excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes - celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000), la que se elevará a PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) si se tratare de sociedades, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

REQUERIMIENTOS

ART.39.1

ART.39 BIS: INCUMPLIMIENTO A REQUERIMIENTOS

- Artículo...: Será sancionado con multas de PESOS QUINIENTOS (\$ 500) a PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas -originales o rectificativas- previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la presente ley, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.
- Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

AGRAVAMIENTO DE MULTA PARA CONTRIBUYENTES CON INGRESOS BRUTOS IGUALES O SUPERIORES A \$ 10.000.000,

- CUARTO PARRAFO ART.39 BIS.
- Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de PESOS DIEZ MILLONES (\$ 10.000.000), **que incumplan el tercero de los requerimientos** indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de DOS (2) a DIEZ (10) veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo
- ***ELEVA LA MULTA MAXIMA DE \$ 45.000,--***
- ***REQUISITOS: INGRESOS BRUTOS ANUALES
= O MAYORES A \$ 10.000.000,--***

INCUMPLIR EL TERCER REQUERIMIENTO.

MINIMO: 45.000 X 2 = 90.000.—

MAXIMO: 45.000 X 10 = 450.000,--

INFRACCIONES FORMALES - GRADUACIÓN - ANEXO I

Tipo infraccional	Graduación de multas - Ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones (montos expresados en pesos)			
	(C I) P.Físicas	(C II) Soc.Pers.- Entid.en Gral	(C III) Soc. x acciones	(C IV) Cons.Finales
4) Art. s/n agregado a continuación del art. 39: Incumplimiento a requerimientos de presentar DDJJ - Régimenes de Información(2)				
4.1.) Regulariza la presentación de la DDJJ previo a la resolución del sumario o al Vto. del plazo concedido p/impugnar el acta de infracción y no fue pasible antes de la sanción	500	1.000	1.500	
4.2.) No regulariza la presentación de la DDJJ previo a la resolución del sumario o al Vto. del plazo concedido p/impugnar el acta de infracción y no fue pasible antes de la sanción	900	1.350	2.025	

INFRACCIONES FORMALES - GRADUACIÓN - ANEXO I

Infracciones Formales - Graduación	Graduación de multas - Ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones (montos expresados en pesos)			
	(CI) P.Físicas	(C II) Soc.Pers.Entid en Gral	(C III) Soc. x Acciones	(C IV) Cons.Finales
4.3.) Posee antecedentes por aplicación de esta sanción:				
4.3.1.) De 1 a 3 antecedentes	2.250	6.750	13.500	
4.3.2.) De 4 a 6 antecedentes	6.750	13.500	27.000	
4.3.3.) De 7 antecedentes en adelante	45.000	45.000	45.000	

CUMPLIMIENTO PARCIAL

ART.INCORPORADO A PARTIR DEL 39.1

INCUMPLIMIENTO PARCIAL DE DEBERES FORMALES

- Artículo 39.2: En los casos del artículo agregado a continuación del artículo 38, del artículo 39 y de su agregado a continuación, se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, **no se cumpla de manera integral**, obstaculizando a la Administración Federal de Ingresos Públicos en forma mediata o inmediata, el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización.

ILICITOS MATERIALES

CONCEPTO

BIEN JURIDICO TUTELADO

RENTA FISCAL

MULTAS POR INFRACCIONES MATERIALES

MULTAS POR OMISION – ART.45 –CULPA.

MULTAS POR DEFRAUDACION: ART.46 – DOLO.

DEROGA ESTE ARTICULO LA LEY 27430.

MULTAS POR UTILIZACION INDEBIDA DE
QUEBRANTOS. ART.46.1

LEY 27430 – B.O. 29/12/2017

- Defraudación - Sanciones
- ARTICULO 46 — Defraudación. Sanciones. 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.
- Artículo ...- El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiére, 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.

Artículo ...- 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.
- (*Ley N° 27430* B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

BASE DE CALCULO DE LOS ART. 45 Y 46

BASE DE CALCULO SEGÚN INSTRUCCIÓN

6/2007

- *3.1.1. Base de cálculo*
- La base sobre la cual se deben calcular y liquidar las multas previstas en los Artículos 45 y 46 de la ley ritual tributaria, estará constituida exclusivamente por el monto nominal de los gravámenes omitidos o defraudados, respectivamente. Los correspondientes actos resolutivos explicitarán, en cada caso, que la multa aplicada fue calculada según dicha pauta.

MULTA POR OMISION

BIEN JURIDICO TUTELADO
LA RENTA FISCAL.

CONCEPTO DE OMISION

- LA OMISION ES UNA TRANSGRESION CULPOSA DE RELACIONES JURIDICO-TRIBUTARIA SUSTANCIALES. SE TRATA DE UNA OMISION DE INGRESO DEL GRAVAMEN.

ESTA CONDUCTA SUPONE INOBSERVANCIA O FALTA DEL NECESARIO CUIDADO EN EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES.

SE ENTIENDE QUE LAS MISMAS HAN SIDO CAUSADAS POR IMPRUDENCIA, NEGLIGENCIA, IMPERICIA O INOBSERVANCIA DE REGLAMENTOS O DEBERES.

SI SE VERIFICA EL ELEMENTO MATERIAL PERO ESTA AUSENTE EL ENGAÑO QUE INDUZCA A ERROR AL ENTE FISCAL NO HAY DEFRAUDACION SINO SIMPLE OMISION.

NEGLIGENCIA-IMPRUDENCIA

GOMEZ-LISICKI

- POR NEGLIGENCIA HA DE ENTENDERSE EL DESCUIDO EN EL ACTUAR.
- POR IMPRUDENCIA, UN OLVIDO DE LAS PRECAUCIONES QUE LA PRUDENCIA VULGAR ACONSEJA.

OMISION DE IMPUESTOS

- ARTICULO 45 - El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y **en tanto no exista error excusable**.
- AGENTES DE RETENCION
- La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.

LEY 27430

- Omisión de impuestos - Sanciones
- ARTICULO 45 — Omisión de impuestos. Sanciones. Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:
 - a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.
 - b) Actuar como agentes de retención o percepción.
 - c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.

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

Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.

(Artículo sustituido por art. 197 de la [Ley N° 27430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

- La verdadera novedad radica en el efecto indeseado que logrará la Reforma Tributaria: que nadie pague las multas por omisión
- ...Por Ezequiel Passarelli – Asociado de SCI Group 10.04.2018 • 14.31hs • **IMPUESTOS**
- La reforma tributaria trajo un **sin número de modificaciones**. En el plano sancionatorio de la ley de procedimiento fiscal, la multa por omisión (artículo 45), en primer término, se incrementó: (i) antes de la reforma: era graduable entre el 50% y 100% del impuesto omitido; (ii) después de la reforma: será, en todos los casos, del 100% del **impuesto omitido**.
- Pero, la verdadera novedad radica en el efecto indeseado que logrará la Reforma Tributaria: que **nadie pague las multas** por omisión.
- El por qué de esta afirmación (que nadie pagará las multas por omisión) tiene un nombre: la **reincidencia**.
- Si un contribuyente se convirtiera en **reincidente**, tendrá los siguientes castigos adicionales:
- 1. **Se duplica** la multa: La multa por omisión pasará del 100% del impuesto dejado de pagar, al 200%. Es decir, se incrementa en una vez el monto de la multa, lo cual no es para nada menor.
- Supongamos que tenemos una deuda por capital (impuesto no pagado) de \$100.000, solo la multa sería de \$200.000. A eso, además, hay que adicionarle los **intereses** (que se aplican solamente sobre capital) de entre el 36% (resarcitorios) y 54% (punitivos) por año.

- 2. **Imposibilidad de reducir** las sanciones: si el contribuyente corrige su accionar (es decir, presenta las declaraciones juradas no presentadas oportunamente o presenta una declaración jurada rectificativa – corrigiendo el error u la omisión que contenía la declaración jurada original –), la ley de procedimiento tributario contempla reducciones a las multas.
- Por ejemplo, si se presenta dicha **declaración jurada** correctiva antes de que se le notifique la orden de intervención (el momento en que comienza el proceso determinativo por parte de **AFIP**), queda totalmente exento de sanción.
- Si la presenta luego de la orden de intervención, pero antes de la "**vista previa**" correspondiente a la inspección actuante, la multa se reduce al 25% de su mínimo legal.
- Si la presenta antes de la vista del proceso determinativo de oficio, la multa se reduce en un 50%. Y, si la presenta, después de la vista del proceso **determinativo de oficio**, la multa se reduce al 75% del mínimo legal.
- **Sin embargo, en todos estos casos, si el contribuyente fuera reincidente, no podrá solicitar estas reducciones.**

- En definitiva, si a un sujeto se le determina una **multa por omisión** y la acepta, en caso de reincidir en este tipo de multas, pagará el 200% del impuesto omitido (en vez del 100%) y, además, no tendrá ninguna posibilidad de reducir esa multa, a pesar de corregir su accionar.
- Como si fuera poco, en este tipo de multas hay una **válvula de escape** muy utilizada (admitida por la jurisprudencia en general) y que, a futuro, seguramente todos la intenten emplear (para no convertirse en reincidentes): el famoso "**error excusable**" ☐
- Existe "error excusable" en los siguientes casos:
 - a) aplicación de normas fiscales de **difícil interpretación**;
 - b) situaciones tributarias complejas;
 - c) el contribuyente efectuó la consulta a la autoridad fiscal y además exhibió buena conducta fiscal;
 - d) el contribuyente puso en conocimiento de la autoridad tributaria su criterio interpretativo sin que su información mereciera observación alguna del Fisco;
 - e) el contribuyente acreditó un **comportamiento normal**, razonable, prudente y adecuado a la situación;
 - f) diversidad de normas aplicables;
 - g) variación de la interpretación de las normas;
 - h) jurisprudencia contradictoria;
 - i) oscuridad de la **norma**.

OMISION DE PAGAR IMPUESTOS PROPIOS.

- 1.- LA OMISION DE PAGAR IMPUESTOS POR FALTA DE PRESENTACION DE DECLARACION JURADA.
- 2.- LA OMISION DE PAGAR TRIBUTOS POR PRESENTACION DE DECLARACIONES JURADAS INEXACTAS

NO APLICACIÓN DE LA SANCION

FALTA DE PRESENTACION D.J.6/2007

- **3.4.2.2. Omisión de impuestos por falta de presentación de declaraciones juradas. Artículo 45**
- No corresponderá aplicar la sanción prevista en el Artículo 45, cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el Artículo 17 -con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen-.
- En estos supuestos, la falta de presentación debe encuadrarse en las previsiones del Artículo 38 y/o, en su caso, en las del Artículo 39.

COMENTARIO.

- Cabe resaltar que la Dirección General Impositiva da estricto cumplimiento a la Instrucción General 6/07 en cuanto aprueba que no corresponderá aplicar la sanción prevista en el art. 45, cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el art. 17 con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen.
- Es la vista el elemento que transforma la acción de retardo en conducta omisiva repudiable con la multa del art. 45 ya que sólo a través de la determinación de oficio del gravamen, el fisco sustituye la obligación de los contribuyentes de presentar sus declaraciones y produce un acto que reemplaza la declaración jurada no presentada (Ibid, pág. 333).

INSTRUCCIÓN 6/2007-PUNTO 3421

- A LOS FINES DE ENCUADRAR EL ACCIONAR DE LOS RESPONSABLES EN LAS PREVISIONES DE ESTE ARTICULO, DEBERA TENERSE EN CUENTA QUE EL ELEMENTO **SUBJETIVO** REQUERIDO POR EL TIPO INFRACCIONAL RESULTA SER BASICAMENTE **LA CULPA-** O SEA, LA CONDUCTA NEGLIGENTE O IMPRUDENTE DEL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE.

PRESENTACION INEXACTA

- Es así que quien efectúa una declaración jurada determinando la obligación tributaria en forma incorrecta, porque se ha equivocado en aplicar los criterios establecidos por la norma, no está pergeñando una maniobra para estafar al Estado, sin embargo su negligencia al mal obrar causó el resultado no querido que es el no pago del justo importe del tributo.
- Pero, si el resultado se ha producido aún en la circunstancia de que el infractor hubiera tomado todas las previsiones del caso, la conducta es atípica porque no hubo violación al deber de cuidado.

INSTRUCCIÓN 6/2007

Infracciones materiales - Graduación - Anexo II	Graduación de multas - Ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones (montos expresados en pesos)			
	Pauta gral. con relación al impuesto omitido (dejado de pagar o retener)	Atenuantes	Agravantes	Reincidencia
1).- Artículo 45: Omisión de Impuesto -ingresos a cuenta o anticipos-				
1.1.) Mediante inexactitud de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan la misma finalidad	70%	Mínimo legal	80%	Máximo legal
1.2.) Mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan la misma finalidad	80%	70%	90%	Máximo legal
1.3.) Por omisión de actuar como agente de retención o percepción	70%	Mínimo legal	80%	Máximo legal

SIMPLE DEMORA: INTERESES RESARCITORIOS

- LA SIMPLE DEMORA EN EL INGRESO DE TRIBUTOS, PRESENTANDO LAS DECLARACIONES JURADAS O LAS INFORMACIONES QUE HUBIERE CORRESPONDIDO, NO CONFIGURA OMISION SINO TAN SOLO MORA, SIENDO APLICABLE EL REGIMEN DE INTERESES RESARCITORIOS.

ERROR EXCUSABLE ESENCIAL, DECISIVO E INCULPABLE

- EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION SOSTIENE EN SU JURISPRUDENCIA QUE EL ERROR, A LOS FINES DE CONFIGURARSE COMO EXCUSABLE, DEBE REVESTIR LA CALIDAD DE ESENCIAL, DECISIVO E INCULPABLE.
- POLISERVICIOS SA TFN 30/05/2007
- ASIMISMO, ES IMPORTANTE SEÑALAR QUE PARA LA MAYORIA DE NUESTROS TRIBUNALES EL ERROR EXCUSABLE DEBE SER ALEGADO Y PROBADO POR LA PARTE.
- OZORES SA

ERROR EXCUSABLE

- INSTRUCCIÓN 6/2007 – PUNTO 3.4.2.1 ART.45

CULPA: CONDUCTA NEGLIGENTE O IMPRUDENTE DEL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE.

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

CONSIDERACION DE ERROR EXCUSABLE POR EL JUEZ ADMINISTRATIVO. 6/2007.

- El juez administrativo actuante podrá considerar que existe error excusable cuando el monto total del ajuste sea inferior a DIEZ MIL PESOS (\$ 10.000.-) y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el CUARENTA POR CIENTO (40%) del impuesto determinado por el contribuyente o responsable.
- En todos los casos, cuando coincidan los antecedentes fácticos que motivaron los ajustes determinados, la apreciación de la conducta del contribuyente, en cuanto a la tipificación, debe ser la misma

LEY 27430

- Artículo ...- Reiteración de infracciones. Reincidencia. 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.

(Artículo s/n incorporado por art. 205 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

LEY 27430

- Artículo ...- Error excusable. 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.

(Artículo s/n incorporado por art. 205 de la [Ley N° 27430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

EFEECTO SOBRE ANTICIPOS

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

MULTA POR OMISION-IMPROCEDENTE

- **5. Multa por omisión**

Hemos tomado conocimiento de la iniciación de un sumario por omisión de impuestos por rectificar una declaración jurada en mas, pero que no consume la totalidad del saldo a favor emergente de la declaración jurada original correspondiente al mismo tributo y período fiscal.

¿Se coincide con el criterio?

No. Si no existe saldo a pagar no resulta procedente aplicar multa por omisión.

RESPONSABILIDAD AL RECTIFICAR

...ART.13 LEY 11683

-El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad.

Defraudación/omisión

caso: LEANDRO WEIS-plazo fijo

- **Impuesto a las Ganancias**
- En el análisis de jurisprudencia, el presente fallo remarca la omisión de brindar información para la realización de las liquidaciones impositivas, en este caso, el Impuesto a las Ganancias.
- **Causa: Leandro Weiss c/DGI - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, Sala III**
Fecha: 11/06/2013
- El Fisco aplicó una multa por defraudación fiscal al contribuyente por haber omitido declarar en el Impuesto a las Ganancias la existencia de un plazo fijo a su nombre, que presuntamente se generó en ventas que no fueron facturadas. Luego el contribuyente rectifica las declaraciones juradas e interpone recurso de apelación en el Tribunal Fiscal de la Nación, para solicitar que se redujera la sanción impuesta por el organismo de recaudación a la infracción amparada por el artículo 45 de la Ley 11.683. Los vocales del TFN resolvieron hacer lugar al pedido, al considerar que la AFIP no presentó las pruebas suficientes para demostrar la existencia de "ardid" o "engaño" en la causa. Es decir, que no existió una "intención" de evadir.
-
- La AFIP apela la sentencia ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo, en la que los jueces consideraron que el organismo de recaudación ponderó que el contribuyente tuviera un plazo fijo sin declarar al momento de confeccionar la resolución y no le imputó ningún ardid que pudiera haber utilizado para engañarlo y la rectificación de la misma "no demuestra la supuesta voluntad defraudatoria". Por estos motivos, decidieron desestimar el recurso interpuesto por la AFIP, y confirmaron la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal, el que le había aplicado la multa del artículo 45 de la Ley 11.683, en vez de la del artículo 46.
-
- **Conclusión:** el fallo reafirma que la mera presentación de una declaración jurada rectificativa, en la que se reconoce un mayor impuesto al declarado en la original, no es de por sí sola suficiente para calificar como dolosa la conducta del contribuyente.

En el caso de análisis, la multa que AFIP pretende aplicar, debe probar -como titular de la acción penal- la maniobra, el ardid o el artificio desplegado con el propósito de evadir y no el contribuyente.

Si dicha prueba no existe o la existente es insuficiente, la multa aplicable debe ser la de omisión.

MULTA POR OMISION ULTIMO PARRAFO ART.45

TRANSACCIONES INTERNACIONALES

AGRAVAMIENTO DE SANCION 1 A 4 VECES TRANSACCIONES CON EL EXTERIOR

- La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de UNA (1) hasta CUATRO (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales.

LEY 27430

- **AGRAVAMIENTO EN OPERACIONES INTERNACIONALES**
- 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.

AGRAVAMIENTO POR REINCIDENCIA.

- Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.

(Artículo sustituido por art. 197 de la [Ley N° 27430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Infracciones materiales - Graduación - Anexo II

Pauta gral. con
relación al
impuesto
omitido (dejado
de pagar o
retener)

Atenuantes

Agravantes

Reincidencia

1).- Artículo 45: Omisión de Impuesto-ingresos a cuenta o anticipos-

1.1.) Mediante inexactitud de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan la misma finalidad

70%

Mínimo legal

80%

Máximo legal

1.2.) Mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan la misma finalidad

80%

70%

90%

Máximo legal

1.3.) Por omisión de actuar como agente de retención o percepción

70%

Mínimo legal

80%

Máximo legal

1.4.) En el supuesto previsto en el último párrafo del art. 45

2 veces

1 vez

3 veces

MULTA POR DEFRAUDACION

ART.46 LEY 11683

ART.47 PRESUNCIONES

DECLARACION ENGAÑOSA U OCULTACION
MALICIOSA

DEFINICION

- LA DEFRAUDACION FISCAL ES UNA FIGURA DE DAÑO PATRIMONIAL, EN LA QUE LA MATERIALIDAD DE LA ACCION CONSISTE EN DEJAR DE INGRESAR AL FISCO SUMAS QUE LES SON ADEUDADAS EN CONCEPTO DE TRIBUTOS, MEDIANTE EL EMPLEO DE MANIOBRAS ARDIDOSAS O ENGAÑOSAS.

CASINO DEL LITORAL SA

- Además, en otro precedente sostuvo que “la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que “no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación.”
- (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: “Procedimiento Tributario” - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - “Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI” - 8/2/1999).



DEFRAUDACION REQUIERE

- SE REQUIERE, ADEMAS DEL DOLO (INTENCION DE EVADIR) LA EFECTIVA PRODUCCION DEL RESULTADO, CONSISTENTE EN LA LESION AL PATRIMONIO DEL FISCO, DISMINUYENDO ILEGITIMAMENTE LA CARGA TRIBUTARIA REAL, Y QUE PUEDE DARSE TANTO POR ACCION COMO POR OMISION.
- **INSTRUCCIÓN 6/2007**
- DEBE HALLARSE PROBADA EN FORMA CLARA Y SUFICIENTE LA INTENCION DOLOSA DE DEFRAUDACION, ES DECIR LA EXISTENCIA DEL ARDID O ENGAÑO Y NO SOLAMENTE EL RESULTADO OMISIVO DEL GRAVAMEN

TRES ELEMENTOS

- A) LA EXISTENCIA DE UN ARDID O ENGAÑO DESPLEGADO POR EL SUJETO ACTIVO DEL ILICITO.
- B) UN ERROR EN LA VICTIMA DEL ILICITO (EL FISCO)
- C) EXISTENCIA DE UNA LESION OCASIONADA AL PATRIMONIO DEL SUJETO PASIVO DEL ILICITO.

MULTA POR DEFRAUDACION FISCAL

- REDACCION ANTERIOR.- MODIFICADO.
- ARTICULO 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 DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido.
- LEY 27430.
- Defraudación - Sanciones
- ARTICULO 46 — Defraudación. Sanciones. 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.

(Artículo sustituido por art. 198 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

VILLEGAS

- AFIRMA QUE LAS DECLARACIONES SON ENGAÑOSAS CUANDO CONTIENEN DATOS O CIFRAS CARENTES DE VERACIDAD.
- OCULTACION: OCULTA QUIEN ESCONDE O TAPA LA VERDAD, ASI COMO TAMBIEN EL QUE CALLA LO QUE ESTA OBLIGADO A DECIR O MANIFESTAR; ES PRECISAMENTE LA ACTITUD DE OCULTAMIENTO LA QUE DEBE HACERSE CON MALICIA, CON LA INTENCION DELIBERADA DE DAÑAR.

ARDID O ENGAÑO

ARDID: DESPLIEGUE DE ARTIFICIOS DISIMULADORES DE LA REALIDAD.

ENGAÑO: ASERCION, POR PALABRAS O ACTOS, EXPRESA O IMPLICITAMENTE, DE QUE ES VERDADERO LO QUE EN REALIDAD ES FALSO.

MANIOBRA: CONSTITUYE UNA MAQUINACION TENDIENTE A PRODUCIR EL ERROR DEL FISCO.

POSIBILIDAD DE APLICAR MULTA POR DEFRAUDACION EN LA DETERMINACION DE OFICIO S/ BASE PRESUNTA

- Y destacaron que "es importante recordar que si bien pueden imputarse conductas fraudulentas en determinaciones sobre base presunta, el fisco no puede limitar su accionar a invocar algunos de los supuestos", sino que es **"indispensable probar los hechos que le sirven de base a la presunción"**.

"En otros términos, **debe acreditar el proceder engañoso o malicioso en forma cierta y no meramente conjetural**, tal como lo señaló recientemente el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa 'Difarma SCS'", concluyeron Monti y Cardinale.

MULTAS POR DEFRAUDACION Y LAS PRESUNCIONES.

- **Aspecto punible:**
- Ahora cabe analizar si es posible la aplicación de sanciones por parte de la AFIP por la omisión de impuesto dado que la presunción de incremento patrimonial no justificado presume la existencia de ganancias gravadas y, por otro, ventas gravadas, razón por la cual aquí estamos frente a un comportamiento evasivo por parte del contribuyente.
- Siguiendo este análisis cabe destacar que para la aplicación de sanciones basadas en los artículos 46 y 47 por defraudación es necesario que se verifiquen dos aspectos:
- a)Aspecto objetivo: dado por el incumplimiento por parte del contribuyente.
- b)Aspecto subjetivo: dado por la intención que se debe manifestar, en palabras del tribunal, en el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.
- O sea, debe haber intención dolosa de engañar al fisco lo cual debe haber evidencia, de la sola verificación de la presunción no surge esta cuestión, sino que debe haber más elementos en cuestión para la aplicación de dichas multas.
- Con relación a la multa del artículo 45, es plenamente aplicable para este tipo de caso dado que la conducta que tipifica es la sola omisión de impuestos por no presentar declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.
- Respecto de los intereses del artículo 37, denominados resarcitorios, son plenamente aplicables para este tipo de instituto, si bien no son una sanción sino una indemnización, cabe mencionarlos en este apartado.

DECLARACION EN CERO Y LA MULTA POR DEFRAUDACION

- REFLEXIONES FINALES
- Por último, no podemos dejar de mencionar la práctica un tanto generalizada de algunos contribuyentes, que presentan una declaración jurada "en cero" -es decir, sin movimientos- a su vencimiento, en los casos en que no cuentan con la información a esa fecha, pero que no quieren dejar de "cumplir" con la obligación formal de presentación. Con posterioridad, cuando ya poseen la información pertinente, rectifican la declaración jurada, determinan la deuda correcta y la ingresan al fisco.
- Al respecto, si bien esta práctica puede evitar que la AFIP inicie un juicio de ejecución fiscal -toda vez que en sus registros figura una declaración jurada presentada pero que no arroja una deuda líquida y exigible a ingresar-, tiene el grave riesgo de ser pasible de una multa por defraudación, en virtud de haberse consignado en la declaración jurada original un importe en abierta contradicción con los datos reales del contribuyente

PRESUNCIONES DE DEFRAUDACION

SALVO PRUEBA EN CONTRARIO

- ARTICULO 47 - Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:
 - a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.
 - b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
 - c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.
 - d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.
 - e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiversen la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

LEY 27430

- f) No se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, cuando ello resulte obligatorio en cumplimiento de lo dispuesto por leyes, decretos o reglamentaciones que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos. *(Inciso incorporado por art. 201 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)*

DEDUCCION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS APLICACIÓN DEL 47 INC. C. –MULTA DEL ART.46

- TRIBUNAL: TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, SAL A:7/9/2066.

' PARTES: ELECTROGRAFICA SRL (LA LEY ON LINE)

SUMARIOS:

1.- CABE SANCIONAR CON LA MULTA PREVISTA EN EL ART.46 DE LA LEY 11683, A LA SOCIEDAD RECURRENT, PUESTO QUE SE ENCUENTRA CONFIGURADA LA CONDUCTA DESCRIPTA EN EL ART. 46 INC.C DEL ART. 47 POR CUANTO DEDUJO EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL PERIODO ANTERIOR, CUANDO LA LEY DEL GRAVAMEN CLARAMENTE LO PROHIBE, POR LO CUAL NO PUEDE ARGUMENTARSE QUE SOLO SE TRATO DE UN ERROR TECNICO.

- En esta tónica, se ha dicho que "para que la regla del artículo 47 en el inciso c) despliegue sus efectos es necesario que el Fisco indique cuáles son las normas que sufren la afrenta de un accionar absolutamente contradictorio con el contenido del texto infraccionado, a fin de que el juzgador pondere esa relación de contradicción entre conducta y norma impositiva" (TFN, Sala "B" in re "Garelli, Juan Carlos).

- **4) A MODO DE CONCLUSION**

- El dolo no se presume. La intención y la voluntad de realizar el tipo objetivo previsto por la norma debe ser palmaria, así como una presencia indiscutida de engaño en el accionar del sujeto activo.
- La simple tenencia de facturas apócrifas NO convierte, automáticamente, a un contribuyente en defraudador. El organismo debería analizar que el contribuyente tenedor, también puede ser una VICTIMA del engaño perpetrado por delincuentes económicos.
- La condición de defraudador NO es automática, como tampoco lo es la condición de víctima. El tema es lo bastante delicado como para requerir PRUEBA DIRECTA, Y NO MERAS PRESUNCIONES.
-
- (*) *El siguiente informe fue realizado por la Dra. C.P.Teresa Gómez, Socia a cargo del Departamento de Procedimiento Tributario del Estudio Harteneck - Quian - Teresa Gómez & Asociados.-*

REDUCCION Y EXIMICION DE SANCIONES MATERIALES

ART.49

REDUCCION DE SANCIONES.

- ARTICULO 49 - Si un contribuyente rectificare sus declaraciones juradas antes de corrersele las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en las infracciones del artículo 46 ni en la del artículo agregado a su continuación, las multas de estos últimos artículos y la del artículo 45 se reducirán a UN TERCIO (1/3) de su mínimo legal.
- 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, la multa de los artículos 45, 46 y de corresponder, la del artículo agregado a su continuación, excepto reincidencia en la comisión de las infracciones previstas en los dos últimos artículos, se reducirá a DOSTERCIOS (2/3) de su mínimo legal.
- En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción, fuese consentida por el interesado, la multa que le hubiere sido aplicada a base de los artículos 45, 46 y, de corresponder, la del artículo agregado a su continuación, no mediando la reincidencia a que se refieren los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

LEY 27430

- Disposiciones comunes, eximición y reducción de sanciones

(Título sustituido por art. 203 de la [Ley N° 27430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

- ARTICULO 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 correrse 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 tratare 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.

(Artículo sustituido por art. 204 de la [Ley N° 27430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

REQUISITO NO SER REINCIDENTE

INSTRUCCIÓN 6/2007-PUNTO 322

- SE ENTENDERÁ QUE UN INFRACTOR ES REINCIDENTE CUANDO, HABIENDO SIDO CONDENADO POR SENTENCIA O RESOLUCION FIRME (ART.79) POR LA COMISION DE ALGUNA DE LAS INFRACCIONES PREVISTAS EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO, COMETIERA CON POSTERIORIDAD A DICHA SENTENCIA O RESOLUCION, UNA NUEVA INFRACCION DE LAS TIPIFICADAS EN LA MENCIONADA LEY. LA CONDENA NO SE TENDRA EN CUENTA A LOS FINES DE LA REINCIDENCIA CUANDO DESDE LA FECHA EN QUE LA MISMA SE IMPUSO, HUBIERAN TRANSCURRIDO 5 AÑOS.
- COMENTARIO: REINCIDENCIA SOLO ART.46Y 46,1

LEY 27430

- Artículo ...- Reiteración de infracciones. Reincidencia. 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.

(Artículo s/n incorporado por art. 205 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

NO SE APLICA A PARTIR DE LA LEY 27430

EXIMICION DE SANCION

- Cuando fueran de aplicación los artículos 45 y 46 y el saldo total de los gravámenes adeudados, previamente actualizados, no excediera de PESOS UN MIL (\$ 1.000) no se aplicará sanción si el mismo se ingresara voluntariamente, o antes de vencer el plazo indicado en el segundo párrafo.
- ELIMINADO DEL ART.49, LEY 27430

ATENUANTES: PARA LA APLICACIÓN DE MULTAS DEL ART.45 Y 46

• 3.2.1.1. Atenuantes

- a) La actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada durante su desarrollo.
- b) La adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes en relación con la capacidad contributiva relativa del responsable.
- c) La buena conducta general observada respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación.
- d) El lugar de domicilio o residencia, siempre que la distancia o la dificultad de comunicación hayan constituido un inconveniente importante para obtener un adecuado conocimiento o asesoramiento sobre la ley fiscal.
- e) La renuncia al término corrido de la prescripción.
- f) La ausencia de sanciones firmes, por infracciones a los deberes y obligaciones -formales o materiales- de los responsables.

CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES

- **3.2.1.2. Agravantes**

- a) La actitud negativa frente a la fiscalización o verificación y la falta de colaboración o resistencia - activa o pasiva-, evidenciada durante el desarrollo de la misma.
- b) La insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva relativa del responsable.
- c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación, relacionados con la condición de riesgo o conducta del contribuyente (vgr. domicilio fiscal inexistente o no válido, falta de presentación de declaración jurada, etc.).
- d) La gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal que los mismos evidencien, en relación con la capacidad contributiva del infractor y con la índole de la actividad o explotación.
- e) El ocultamiento de mercaderías y/o la falsedad de los inventarios.
- f) La reincidencia o reiteración en la comisión de infracciones a los deberes y obligaciones - formales o materiales- de los responsables, de acuerdo a las definiciones estipuladas en los puntos 3.2.2. y 3.2.3. A estos efectos deberán considerarse todos los antecedentes que registre el sumariado, tanto en materia impositiva como de los recursos de la seguridad social.

-

LEY 27430

- Artículo ...- Graduación de sanciones. Atenuantes y agravantes. En la graduación de las sanciones regidas por esta ley, se considerarán como atenuantes, entre otros, los siguientes:
 - 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.

(Artículo s/n incorporado por art. 205 de la [Ley N° 27430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Graduación de multas - Ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones (montos expresados en pesos)

**Infracciones materiales -
Graduación - Anexo II**

Pauta gral. con
relación al
impuesto
omitido (dejado
de pagar o
retener)

Atenuantes

Agravantes

Reincidencia

1).- Artículo 45: Omisión de Impuesto-ingresos a cuenta o anticipos-

1.1.) Mediante inexactitud de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan la misma finalidad

70%

Mínimo legal

80%

Máximo legal

1.2.) Mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan la misma finalidad

80%

70%

90%

Máximo legal

1.3.) Por omisión de actuar como agente de retención o percepción

70%

Mínimo legal

80%

Máximo legal

1.4.) En el supuesto previsto en en el último párrafo del art. 45

2 veces

1 vez

3 veces

2). Artículo 46: Defraudación

3 veces

2 veces

4 veces

2.1.) Impuestos internos: Casos de venta o extracción o circulación de artículos que carezcan de los instrumentos fiscales previstos en la ley del gravamen o que lleven adheridos instrumentos que no correspondan a los mismos

5 veces

MULTA POR UTILIZACION DE QUEBRANTOS IMPROCEDENTES

ART.46.1: LEY 11683
DEROGADO LEY 27430

UTILIZACION DEL QUEBRANTO IMPROCEDENTE – DEROGADO LEY 27430

- Artículo...: El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique (defraudare art.46-perjuicio concreto) al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

CONDUCTA TIPIFICADA:

- Al igual que la tipificación de la defraudación fiscal prevista en el art.46, en esta figura el DOLO debe manifestarse en la confección de DECLARACIONES ENGAÑOSAS U OCULTACION MALICIOSA que exageren total o parcialmente el monto del quebranto respecto del que verdaderamente correspondía.
- La conducta descripta en el artículo agregado a continuación del 46 de la ley de rito requiere dos acciones:
 - 1.- que el sujeto exteriorice quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes.
 - 2.- que UTILICE esos importes superiores para compensar utilidades sujetas al impuesto.
- Se calculará mediante la aplicación de la tasa MAXIMA DEL IMPUESTO (ANTES 35% - AHORA 41.50%) a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la AFIP.
- BERTAZZA – NICOLINI- FICCION LEGAL. Personas físicas y sociedades de personas.

NUEVAS MULTAS MATERIALES.

LEY 27430

CON EL OBJETIVO DE COMPATIBILIZAR LAS
FIGURAS PREVISTAS EN LA LEY PENAL
TRIBUTARIA CON LA LEY DE PROCEDIMIENTO
TRIBUTARIO, SE INCORPORAN LAS DE
APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE SUBSIDIOS Y
SIMULACION DOLOSA DE CANCELACION DE
OBLIGACIONES

ART.46.1- APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE SUBSIDIOS.....

- Artículo ...- El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, 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.

(Artículo s/n sustituido por art. 199 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

- LEY PENAL TRIBUTARIA – LEY 27430
- ARTÍCULO 3°.- Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiere o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) en un ejercicio anual.

COMENTARIO: CAROLINA CALELLO

REFORMA TRIBUTARIA LEY 27430

HUGO KAPLAN – MARIO VOLMAN.

- Se castiga entonces la PERCEPCION EFECTIVA de tales montos. No se refiere a NO PAGAR EL TRIBUTO, sino a obtener un desplazamiento patrimonial por parte del Fisco. Se ha señalado que los conceptos mencionados son beneficios promocionales mediante los cuales el Estado realiza los esfuerzos para aumentar las fuentes de trabajo y producción. La acción típica consiste en aprovecharse de los beneficios que menciona la ley para lograr la entrega de dinero por parte del Estado, lo cual se hace mediante las formas descriptas en el artículo. Se despliegan maniobras que inducen a error al Fisco y provocan de su parte un desplazamiento patrimonial voluntario y perjudicial.
- El aprovechamiento será INDEBIDO, de un modo general, cuando
- -no se reúnan las condiciones para acceder al beneficio,
- -cuando se lo percibiére en mayor medida o
- -cuando se lo destina a una finalidad distinta que aquella para lo cual fue creado.
- Con relación a cómo deben aprovecharse, existe unanimidad en cosnsiderar que debe tratarse de la efectiva percepción de los mismos.

LA SIMULACION DOLOSA DE CANCELACION ES UNA FIGURA ANALOGA A LA PREVISTA EN EL ARTICULO 10 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA VIGENTE, CUYA NORMA INCORPORA UN UMBRAL DE PUNIBILIDAD.

- Artículo ...- 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.

(Artículo s/n incorporado por art. 200 de la [Ley N° 27430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

- LEY PENAL TRIBUTARIA:
- ARTÍCULO 10.- Simulación dolosa de cancelación de obligaciones. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones.

- El análisis en este caso debe realizarse sobre la parte de “liquidación” de la declaración jurada, es decir, una vez determinado el impuesto. En otras palabras, puede ser que el impuesto está CORRECTAMENTE DETERMINADO, y sin embargo se simule su cancelación.
- La utilización del término CANCELACION en lugar de PAGO permite incluir en esta figura la compensación, cuestión que había suscitado divergencias interpretativas en relación con la ley penal tributaria. Así, a pesar de no estar expresamente previsto en la figura el aumento ardidoso de créditos fiscales originados en facturas de proveedores apócrifas a fin de cancelar otras obligaciones, o la utilización de saldos de libre disponibilidad generados en certificados de retención falsos para cancelar obligaciones tributaria mediante compensación.

BASE DE LA MULTA: GRAVAMEN CUYO INGRESO SE SIMULO.

- Con relación a la multa prevista, 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.

AGENTES DE RETENCION

MULTAS

MULTA POR OMISION A LOS AGENTES DE RETENCION

- ARTICULO 45 – PARTE PERTINENTE.

El que omitiera actuar como agente de retención, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 48 y en tanto no exista error excusable.

MODIFICACION LEY 27430.

Art.45: Será sancionado con una multa del 100% del gravamen dejado de pagar, RETENER O PERCIBIR oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del art.46 y en tanto no exista ERROR EXCUSABLE quienes OMITIEREN:

b) Actuar como agentes de retención o percepción.

Impuganci3n del gasto en ganancias.

- ART.40: Cuando el contribuyente NO haya dado cumplimiento a su obligaci3n de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dgi podr3 a los efectos del balance impositivo del contribuyente
IMPUGNAR EL GASTO EFECTUADO POR ESTE.
- **Causa: SAN JUAN S.A. (TF 29.974-I) c/ DGI
(Impuesto a las Ganancias)
Tribunal: CSJN 306/2013 (49-S)
Magistrados:
Fecha: 27/10/2015**

- El fallo San Juan S.A. ha despertado gran preocupación. La Corte Suprema ha sido contundente al resolver que el artículo 40 de la ley 20.628 es un castigo.

La CSJN resolvió que la impugnación realizada por la AFIP respecto del gasto en el balance impositivo es una sanción que la Administración Tributaria puede aplicar cuando se ha omitido la retención del Impuesto a las Ganancias a un proveedor, lo cual surge del texto de la Ley del Impuesto a las Ganancias en su artículo 40. Resulta válido dedicar gran atención a algunas definiciones realizadas en el presente decisorio, a saber:

- En el artículo 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias se prevén las consecuencias de orden tributario que deberán ser soportadas ante el incumplimiento de la obligación de efectuar la retención del gravamen.
- No hay diferencia entre costo y gasto para aplicar el artículo 40, pues las normas impositivas no deben, necesariamente, entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla.
- Ha parecido lógico impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento.
- d) El artículo 40 funciona en los hechos como un castigo al infractor, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario.
- El Máximo Tribunal destacó que, más allá de que se encuentre probado que el gasto existió, y que los bienes de cambio fueron adquiridos por la empresa, ello no invalida la figura penal aplicada -[artículo 40](#) (Ley Imp. Ganancias), que persigue la represión de la conducta ilícita de omisión de actuar como agente de retención con un alcance punitivo, por lo que dicha sanción resulta procedente.
Los magistrados, reproduciendo lo dicho por la Procuradora Fiscal Laura Monti en su dictamen, expresaron que *“resulta con toda nitidez que la voluntad del legislador no ha sido efectuar la clase de distinciones conceptuales que propone la actora, sino imposibilitar la deducción de un pago cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación legal de actuar como agente de retención, expresión que, por su generalidad y en el contexto de la ley 20.628, comprende a toda clase de pago necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, como lo es, la erogación realizada para la adquisición de bienes de cambio”*.

• Sentencia y doctrina jurisprudencial

- *“Acreditado el incumplimiento de la obligación legal que pesa sobre el agente de retención, la consecuencia prevista por la norma -la posibilidad de que el Fisco impugne en el balance fiscal el gasto realizado por aquél- excede el mero interés patrimonial que es protegido por otras disposiciones del ordenamiento jurídico al consagrar la responsabilidad solidaria por el tributo omitido (art. 8, inciso c, de la ley 11.683) y, en consecuencia, funciona en los hechos como un castigo al infractor, cuya finalidad es restaurar el [orden jurídico infringido](#), y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario.”*

• Nuestra opinión

- Las denominadas por la doctrina [“sanciones implícitas o encubiertas”](#) han sido definidas por José D. Litvak, Analía A. Sánchez y Erika G. Litvak como: *“El establecimiento de previsiones afflictivas condicionadas a determinados supuestos de manera implícita, sin regulación específica ni indicación de los procedimientos o recursos disponibles a favor de los afectados, impulsó muchos estudios orientados a analizar sus particularidades y características comunes, con el confesado objetivo de proponer su definición, estudiar los aspectos distintivos y lograr mecanismos de identificación idóneos de manera de posibilitar un tratamiento acorde a su verdadera esencia... se trata de figuras no reglamentadas ni contempladas por el ordenamiento de una manera explícita y, además, de situaciones que se manifiestan en el sistema en forma variada”*.
- El artículo 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias tiene regulación específica; está legislado en el ordenamiento del impuesto de una manera explícita; el recurso disponible se dará cuando la AFIP proceda a la determinación de oficio respectiva y el contribuyente instaure todas las vías recursivas respecto de ella.
- **Esto indicaría que NO estamos frente a una sanción implícita, o encubierta, sino frente a un CASTIGO O SANCIÓN absolutamente explícito, regulado en la norma, y con vía procesal para su apelación.**

AGENTES DE RETENCION: QUE RETUVIERON Y NO DEPOSITARON.

- ARTICULO 48 - Serán reprimidos con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.
- No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.
- MODIFICACION LEY 27430:
- Serán reprimidos con multa de 2 a 6 veces el tributo retenido o percibido,.....

- Al igual que en la defraudación del artículo 46, se reduce a 6 veces en lugar de 10 el importe máximo de la sanción para los agentes de retención y percepción que retengan o perciban y no depositen los fondos, manteniendo la redacción del resto del artículo.

INSTRUCCIÓN 6/2007

ART.48 – PUNTO 3513

- EN LAS INFRACCIONES AL ART.48 DE LA LEY, CUANDO EL GRAVAMEN RETENIDO O PERCIBIDO SE INGRESARE, CON MAS LOS ACCESORIOS CORRESPONDIENTES, **DENTRO DE LOS CINCO DIAS HABILES POSTERIORES AL RESPECTIVO VENCIMIENTO Y EL AGENTE DE RETENCION O PERCEPCION ACREDITARE DEBIDAMENTE LAS RAZONES DE LA OMISION DE INGRESO EN TIEMPO OPORTUNO**, DE MODO TAL QUE SURGIERE DE LA PRUEBA COLECTADA EN EL MISMO SUMARIO ADMINISTRATIVO QUE NO SE VERIFICO EL ELEMENTO SUBJETIVO REQUERIDO POR LA PRESENTE FIGURA CONTRAVENCIONAL, EL JUEZ ADMINISTRATIVO INTERVINIENTE –VALORANDO EL BREVE LAPSO DE DEMORA Y/U OTRAS CIRCUNSTANCIAS DE LA CAUSA –PODRA EXIMIR DE SANCION AL RESPONSABLE.
- LA RESOLUCION ADMINISTRATIVA QUE ASI LO DISPONGA, DEBERA CONTENER, INELUDIBLEMENTE, UN DETALLE DE LAS CIRCUNSTANCIAS QUE AMERITAN EL SOBRESEIMIENTO DEL DICTADO.

PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE INOCENCIA

- Ahora bien, el artículo 48 de la ley 11.683, en su primera parte, establece sanciones (multas) a quienes habiendo ejercido la retención o percepción, no ingresen las sumas dinerarias al Fisco, mientras que, en el segundo párrafo señala que cuando las retenciones estuvieren contabilizadas, registradas o documentadas, no podrá exculparse.
- Es decir, esta parte de la norma establece una presunción jure et de jure (en el mismo sentido que el art. 8 de la derogada ley 23.771), la cual, evidentemente, es contraria al principio constitucional de inocencia.

FALTA DE VOLUNTAD DELIBERADA

- Es importante tener en cuenta lo que al respecto dice VILLEGAS
- : “En el supuesto de defraudación propia de los agentes de retención, pueden darse también casos de retenciones sin ingreso en que las retenciones sólo existen contablemente pero no en la realidad por situaciones insuperables de iliquidez”.
- "En tales casos hay una suma tributaria supuestamente imputada pero que carece de existencia real, procediendo los retentistas a consignar tal suma en su contabilidad con la orden del Fisco. Si luego les resulta totalmente imposible contar con esos fondos en el momento oportuno, pensamos que se da una **situación de imposibilidad material** que torna impune la omisión, por cuanto si bien existe conciencia sobre el deber concreto de ingresar, falta la voluntad deliberada de no cumplir el deber”.

PRESCRIPCION.

- MODIFICACION LEY 27430:
- SE INCORPORO UN ULTIMO PARRAFO:
- La prescripción de las acciones y poderes del Fisco en relación con el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los agentes de retención y percepción es de 5 años, contados a partir del 1 de enero siguiente al año en que ELLAS DEBIERON CUMPLIRSE.
- IGUAL PLAZO DE 5 AÑOS RIGE PARA APLICAR Y HACER EFECTIVAS LAS SANCIONES RESPECTIVAS.

REDUCCION O EXIMICION

PENULTIMO PARRAFO ART.49 LEY 27430

- A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratare 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 de que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.

PLAZO PAGO DE MULTA

PAGO DE MULTA O RECURSO

- ARTICULO 51 - Las multas aplicadas deberán ser satisfechas por los responsables dentro de los QUINCE (15) días de notificadas, salvo que se hubiera optado por interponer contra las mismas las acciones o recursos que autorizan los artículos 76, 82 y 86.
- COMPENSACION ART.28
- IGUAL FACULTAD TENDRA PARA COMPENSAR MULTAS FIRMES CON IMPUESTOS Y ACCESORIOS, Y VICEVERSA.

LAS MULTAS Y LOS INTERESES RESARCITORIOS Y PUNITORIOS.

- Las multas por su NO pago, no devengan intereses resarcitorios desde el momento en que quedan firmes, en ese caso el FISCO intenta su cobro por vía judicial, en donde sí corresponden intereses punitorios desde la fecha de inicio del juicio.

RECURSOS OPTATIVOS Y EXCLUYENTES

- ARTICULO 76 - Contra las resoluciones que impongan sanciones, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos:
 - a) Recurso de reconsideración para ante el superior.
 - b) Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION competente, cuando fuere viable.
- El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.

RESOLUCIONES FIRMES

- ARTICULO 79 - Si en el término señalado en el artículo 76 no se interpusiere alguno de los recursos autorizados, las resoluciones se tendrán por firmes. En el mismo caso, pasarán en autoridad de cosa juzgada las resoluciones sobre multas y reclamos por repetición de impuestos.

COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

MONTOS MINIMOS

- ARTICULO 159. El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer:
- b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, **impongan multas** superiores a pesos veinticinco mil (\$ 25.000) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.
- **Artículo 159 Texto vigente según Ley N° 26784/2012:**
- **RECUERDESE : QUE EN MATERIA DE MULTAS NO RIGE LA LIMITACION DEL OFRECIMIENTO DE PRUEBAS EN EL ART.166 LEY 11683.**

MULTA EJECUTORIADA - CONSENTIDA

- **Multa ejecutoriada y multa consentida**

- No me queda claro el concepto de multa ejecutoriada y multa consentida: ¿es la ejecutoriada aquella por la cual el Fisco inicia una acción tendiente al cobro de la misma? y la multa consentida, ¿es aquella que luego de la resolución que la aplique, el contribuyente deja pasar el plazo para interponer un recurso para apelar contra la misma, y queda firme la resolución que le dio origen?

La multa esta consentida cuando no es apelado el sumario que la estableció. Si vencido el plazo legal para la apelación del sumario, la multa no es pagada por el contribuyente, el fisco puede ejecutarla, transformándose en multa ejecutoriada

- Publicado por [Natacha](#) en [07:32](#)

- **ID 9834702**

Multas consentidas son aquellas en las que el contribuyente no interpuso ningún recurso dentro de los 15 días conforme art. 76 de la Ley 11.683; también aquellas incorporadas en un plan de facilidades de pago. ¿Existe alguna otra forma de que una multa se entienda consentida y que no esté contemplada en las anteriores?

- 22/05/2009 12:00:00 a.m.

- La multa se considerará consentida también, con la cancelación total mediante pago o compensación.

- **Fuente: CIT AFIP**

-

MULTAS Y EL MONOTRIBUTO

ART. 26: La aplicación, percepción y fiscalización del gravamen creado por el presente régimen estará a cargo de la AFIP y se regirá por las disposiciones de la ley 11683, en la medida que NO se opongan a las previsiones que se establecen a continuación:.....

MULTA. FALTA O INEXACTITU DE D.J. DE CATEGORIZACION O RECATEGORIZACION

- b) Serán sancionados con una multa del cincuenta por ciento (50%) del impuesto integrado que les hubiera correspondido abonar, los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) que, como consecuencia de la falta de presentación de la declaración jurada de recategorización, omitieren el pago del tributo que les hubiere correspondido. Igual sanción corresponderá cuando las declaraciones juradas —categorizadoras o recategorizadoras— presentadas resultaren inexactas;

OTRAS SANCIONES

- c) La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) procederá a recategorizar de oficio, liquidando la deuda resultante y aplicando la sanción dispuesta en el inciso anterior, cuando los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) no hubieran cumplido con la obligación establecida en el primer párrafo del artículo 9º o la recategorización realizada fuera inexacta.
- La recategorización, determinación y sanción previstas en el párrafo anterior, podrán ser recurridas por los pequeños contribuyentes mediante la interposición del recurso de apelación previsto en el artículo 74 del decreto 1397 de fecha 12 de junio de 1979 y sus modificaciones.
- En el caso que el pequeño contribuyente acepte la recategorización de oficio efectuada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), dentro del plazo de quince (15) días de su notificación, la sanción aplicada en base a las previsiones del inciso b) del presente artículo, quedará reducida de pleno derecho a la mitad.
- Si el pequeño contribuyente se recategorizara antes que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) procediera a notificar la deuda determinada, quedará eximido de la sanción prevista en el inciso b) del presente artículo;
- d) En el supuesto de exclusión de los contribuyentes adheridos al presente régimen y su inscripción de oficio en el régimen general, resultará aplicable, en lo pertinente, el procedimiento dispuesto en el inciso anterior;
- e) El instrumento presentado por los responsables a las entidades bancarias en el momento del ingreso del impuesto, constituye la comunicación de pago a que hace referencia el artículo 15, por lo que tiene el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en el mismo se comprueben, están sujetos a las sanciones previstas en la ley. El tique que acredite el pago del impuesto y que no fuera observado por el contribuyente en el momento de su emisión, constituye plena prueba de los datos declarados.

INTERESES SOBRE MULTAS.

RESARCITORIOS – NO
PUNITORIOS - SI

- **ID 1453176**
Evento 996 - ACLARACIONES ACERCA DE INTERÉS RESARCITORIO Y PUNITORIO SOBRE MULTAS.

- 01/01/2006 12:00:00 a.m.

- Se realizan las siguientes aclaraciones: 1) según lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley de Procedimiento Fiscal, la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. En tal sentido, el Régimen de Asistencia Financiera Ampliado no admite la incorporación de intereses resarcitorios a las deudas por multas; 2) por su parte, el artículo 52 del aludido texto legal, establece que cuando sea necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivos los créditos y multas ejecutoriadas, los importes respectivos devengarán un interés punitivo computable desde la fecha de interposición de la demanda. A su vez, la **RG 1678/04** dispone en el artículo 11 incisos b) y c) que de tratarse de deudas en ejecución judicial, corresponderá determinar intereses punitivos desde la fecha de la demanda de la obligación hasta la fecha de la presentación de la solicitud de adhesión. En consecuencia, procederá liquidar intereses punitivos desde la fecha de la demanda de la obligación hasta la fecha de la presentación de la solicitud de adhesión, si se hubiera notificado al deudor los intimación de pago judicial. Intereses resarcitorios a partir del segundo pago parcial y siguientes: desde la fecha de la mencionada presentación hasta la fecha de cada pago parcial.

- **Fuente: CIT AFIP**