

21° Simposio de Legislación Tributaria

Tema 2: Infracciones y Sanciones Administrativas

Sanciones Materiales (Ley 11.683)

La reforma introducida por la ley 27.430

Expositora: Adriana Piano

Septiembre de 2019

Sanciones Materiales Ley 11.683

- Omisión Culposa: Artículo 45
- Defraudación: Artículo 46
- Supuestos o presunciones de dolo: Artículo 47
- Multas para los Agentes de Retención y Percepción: Artículo 48
- Reducción de Sanciones: Artículo 49
- Error Excusable (segundo Artículo incorporado a continuación del 50)
- Atenuantes y Agravantes (primer Artículo incorporado a cont. del 50)
- Aplicación del Principio de Ley Penal más benigna



Introducción

70

- Sumario Administrativo por resolución emanada de juez administrativo
- Vista del inicio de Procedimiento de Determinación de Oficio (Artículo 17)

71

- Descargo del contribuyente o responsable: 15 días prorrogable por lapso igual por única vez.

74

- Resolución de juez administrativo aplicando la multa (*)
- Resolución del juez administrativo en el Procedimiento de D.O. (Art. 17) (*)

- Aceptación o bien si no se interpone recurso alguno (**), la multa queda **FIRME**

51

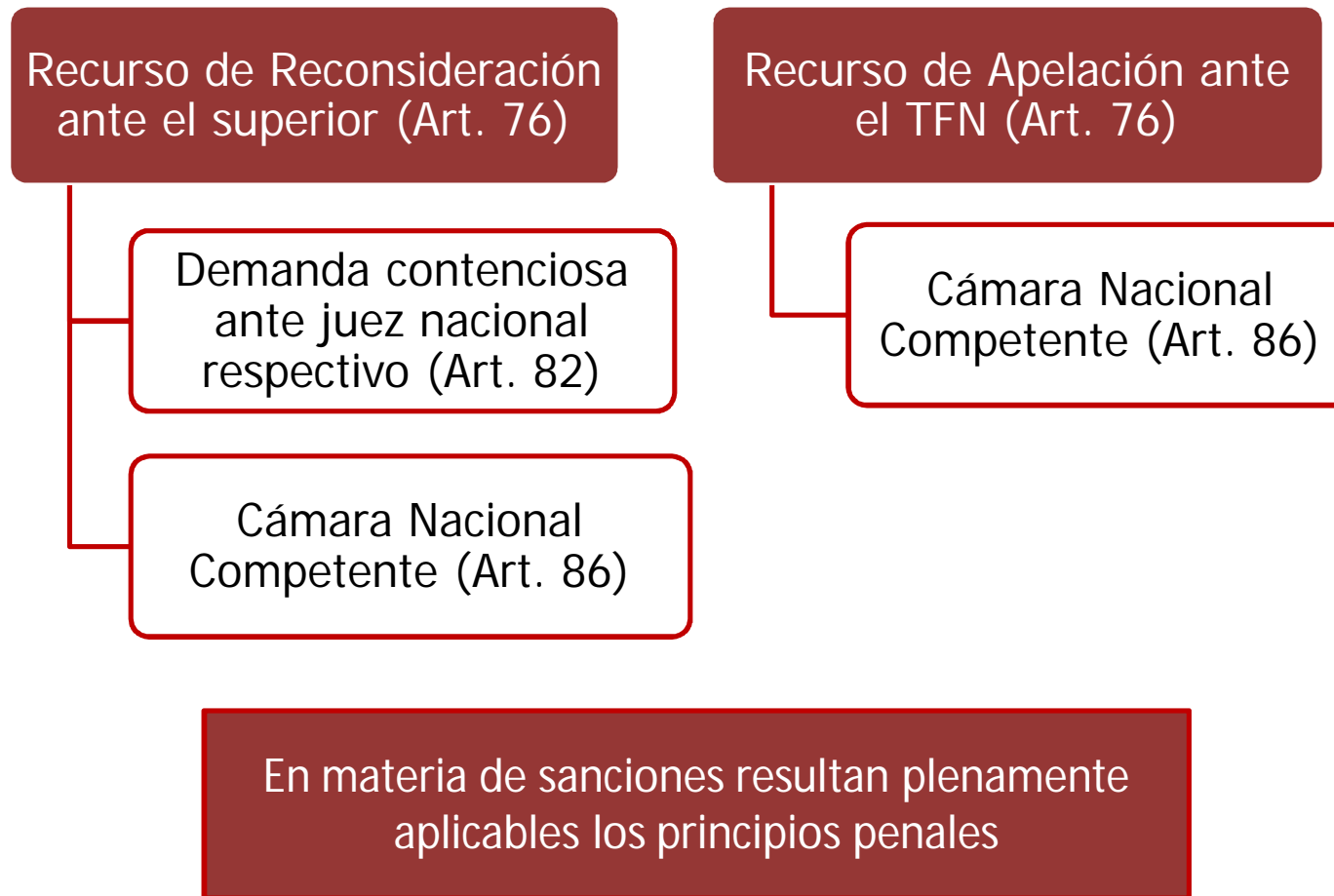
- Plazo de ingreso: 15 días hábiles desde la fecha de notificación

52

- Intereses punitivos si el pago se reclama por vía judicial

(*) En caso de existir denuncia penal, debe aguardarse a la sentencia en dicha sede.
(**) Artículo 84: Se podrá interponer demanda de repetición Art. 81 comprendiendo el impuesto y la parte proporcional de la multa consentida

Vías Recursivas: Artículo 76, 82 y 86



Multa por Omisión
Artículo 45 de la Ley 11.683

Multa por Omisión

- Infracción de carácter culposo
 - Gravamen dejado de “pagar, retener o percibir oportunamente”
 - Sujetos: Contribuyente o Responsable y los Agentes de Recaudación
- Elemento subjetivo
 - Principio de personalidad de la pena
 - La acción punible le debe ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Error
Excusable

Omisión
(Culpa)

Dolo
(Defraudación)

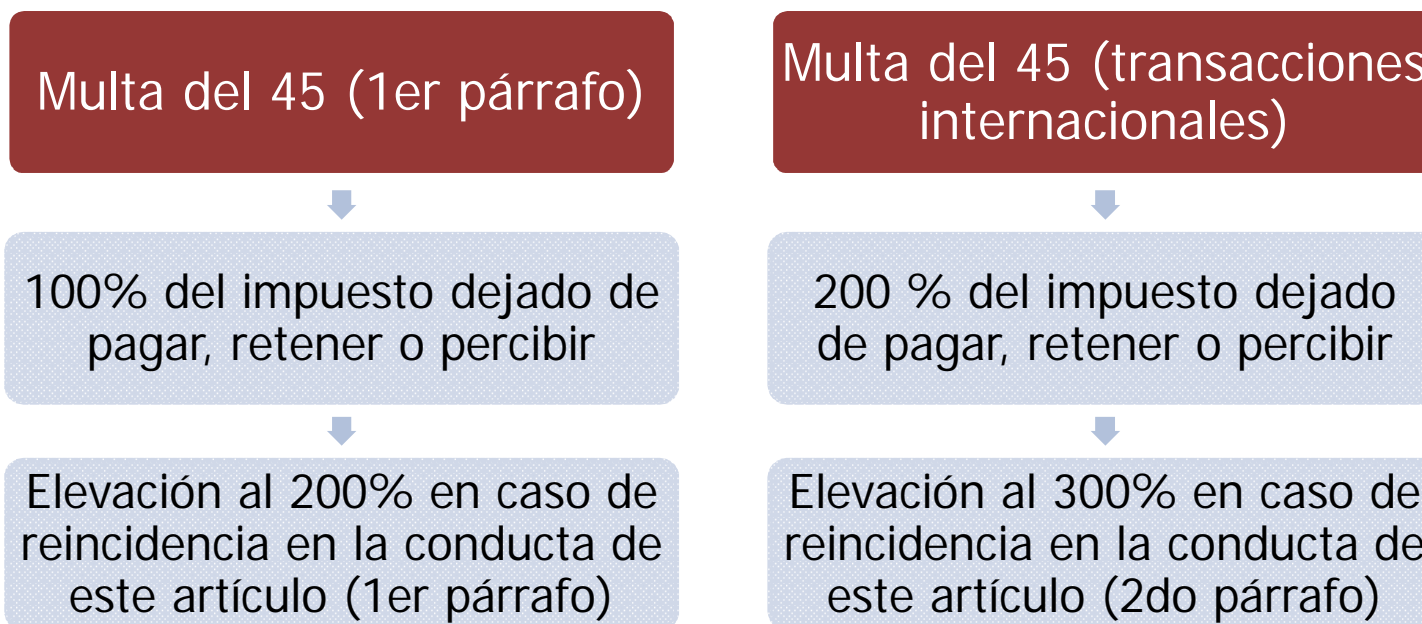
Multa por Omisión

- Omisión del pago de impuestos:
 - Falta de presentación de declaraciones juradas
 - Presentación de declaraciones juradas inexactas
- Omisión del pago de impuestos por omitir actuar como:
 - Agente de Retención
 - Agente de Percepción
- Omisión del pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos por:
 - Falta de presentación de DDJJ u otros instrumentos
 - Presentación de DDJJ u otros instrumentos de manera inexacta

Multa por Omisión

- Requiere la concurrencia de dos elementos objetivos
 - Existencia de un pago inferior al que hubiera correspondido
 - Falta de presentación DDJJ u otro instrumento que cumpla tal fin o por inexactitud de los mismos.
- Casos en que no corresponde la sanción del 45
 - Presentación de la DDJJ en término (sin ingreso del saldo a pagar)
 - DDJJ rectificativa que disminuye el saldo a favor o reduce el quebranto.
 - Presentación de DDJJ original fuera de término antes de la notificación de una OI (sin ingreso del saldo a pagar)
 - La reforma incorporó la posibilidad de eximición o reducción de sanción en el caso de la omisión al actuar como agente de retención o percepción.

Multa por Omisión: Graduación a un tipo fijo



La "reincidencia" debe considerarse en la medida que la sanción por la infracción anterior se encuentre "firme".

Multa por Omisión (Graduación a un tipo fijo)

- ¿Es posible establecer sanciones de este tipo?
- ¿Se respeta el principio de proporcionalidad de la pena?
- Elemento subjetivo: inversión de la carga de la prueba
- ¿Cómo operan las nuevas reducciones?
- ¿Cómo operan los atenuantes y agravantes?

La reforma ha uniformado el tratamiento de esta sanción quitándole al proceso de instrucción de sumario, la posibilidad de evaluar la situación fáctica y eventualmente probatoria que se acredite en el caso concreto, que hubiera permitido elevar o disminuir el porcentaje a aplicar.

Debería revisarse la inclusión de esta figura.

Error Excusable

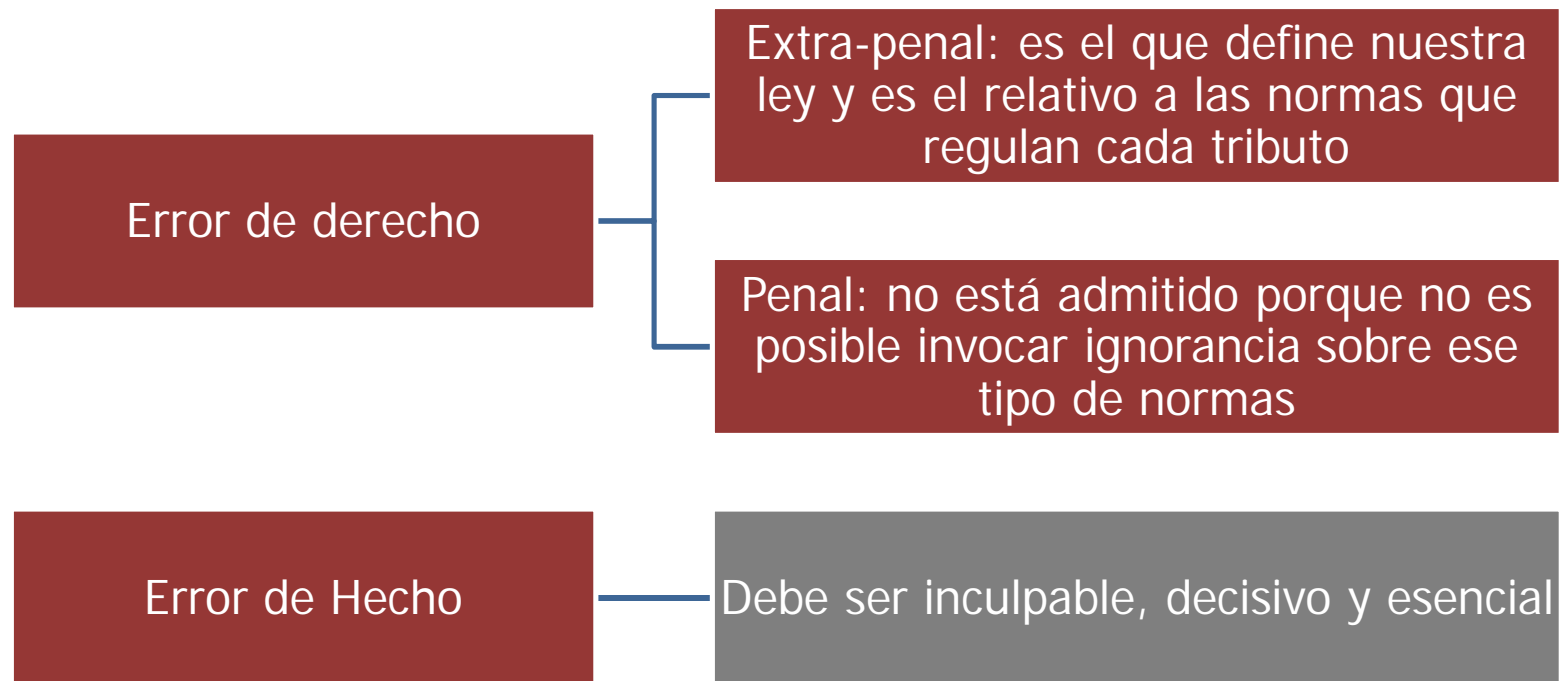
2do artículo a cont. del 50 de la Ley 11.683

Error excusable

- Aplicable cuando la norma – 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, deben valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

La doctrina ha considerado muy positiva la inclusión de esta definición dentro del texto legal, aun cuando ya existían desde antes algunas referencias.

Error Excusable



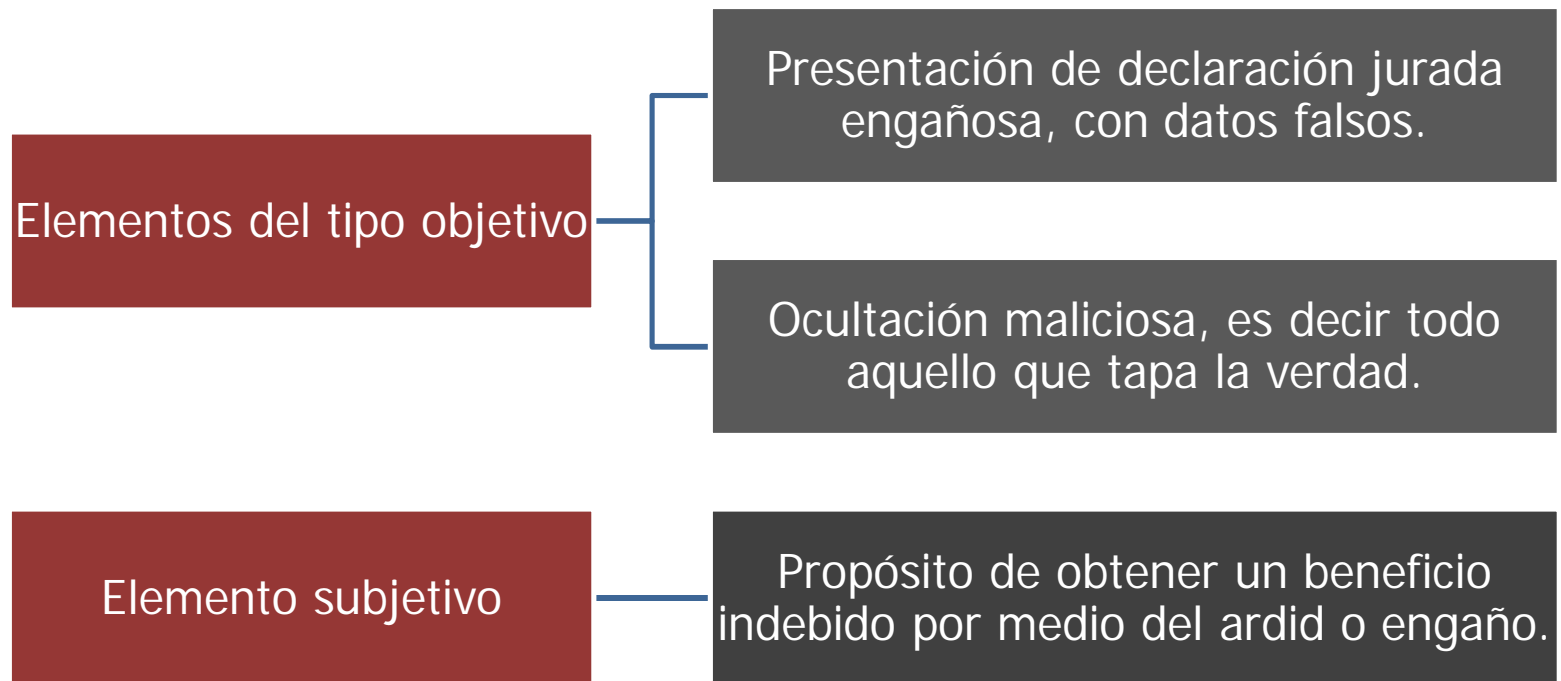
Multa por Defraudación

Artículo 46 de Ley 11.683

Multa por Defraudación (Artículo 46)

- *“El que mediante – declaraciones engañosas u ocultación maliciosa sea por acción y omisión, defraudare al fisco, será reprimido con una multa de dos (2) a diez (6) veces el importe del tributo evadido”.*
- Esta sanción no se incrementa en caso de “reincidencia”.
- La reincidencia será importante para la eximición y reducción de sanciones prevista en el artículo 49.
- Si bien no se encuentra legalmente previsto, en la medida que pueda probarse la existencia de error excusable debería ser aceptado como eximente de responsabilidad.
- La reforma no ha establecido ninguna limitación para la aplicación de esta sanción cuando la determinación de oficio fue realizada sobre base presunta (como sí, lo ha reconocido la jurisprudencia).

Multa por Defraudación (Artículo 46)



Multa por Defraudación (Artículo 46)

- La ley 27.430 introdujo modificaciones en la ley 11.683 (Ley de Procedimiento Fiscal) y en la ley 24.769 (Ley Penal Tributaria).
- La defraudación del artículo 46 tiene su paralelo con la figura de evasión simple y agravada de la ley Penal Tributaria.
- La reforma de la ley 27.430 a la ley de Procedimiento Fiscal incorpora la posibilidad de quedar exento de responsabilidad infraccional si el contribuyente o responsable regulariza su situación espontáneamente mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de la notificación de una Orden de Intervención en la medida que no fuera reincidente en infracciones materiales.
- La reforma de la ley 27.430 a la ley Penal Tributaria elimina la presentación espontánea como causal de eximición de responsabilidad.

Supuestos de dolo (Artículo 47)

- El artículo 47 establece un conjunto de supuestos que permiten inferir la existencia de conductas dolosas, obligando al infractor a demostrar lo contrario, es decir se produce la inversión de la carga de la prueba en cabeza del contribuyente.
- La reforma incorpora un nuevo supuesto al artículo 47: *"inciso 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 AFIP"*.
- Los supuestos o presunciones de dolo, una vez configurados, habilitan al fisco a presumir la existencia de dolo y en virtud de ello a aplicar la sanción del 46.
- La presunción de inocencia resulta una garantía insoslayable. No obstante la aplicación de estos supuestos ha sido convalidada por la jurisprudencia.

**Nuevos supuestos de defraudación
1er y 2do Artículo incorporados a cont. del 46
de la ley 11.683**

Aprovechamiento indebido de Beneficios Fiscales (Artículo 46.1)

- *“El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara, percibiere, o utilizare indebidamente 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”.*
- Coincide con la figura prevista en el artículo 3° de ley Penal Tributaria, pero no se prevé monto mínimo.
- La infracción está orientada en inducir a error al fisco e implica una disposición patrimonial del mismo hacia quien incurre en la infracción.
- Se elimina el texto anterior que preveía la figura de la utilización fraudulenta de quebrantos que no cumplía ninguna finalidad.

Simulación dolosa de pago (Artículo 46.2)

- *“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) dos a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló”.*
- Coincide con la figura prevista en el artículo 10° de ley Penal Tributaria, pero no se prevén montos mínimos.
- No se trata de la presentación de declaraciones juradas sino que la norma refiere a “cancelación” de la obligación tributaria o recursos de la seguridad social, lo que le da un sentido más amplio.

**Multa por incumplimiento de los agentes
de retención y percepción
Artículo 48 de la ley 11.683**

Agentes de Retención y Percepción (Artículo 48)

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

Elemento objetivo

Perjuicio fiscal debido al no ingreso al vencimiento.

Elemento subjetivo

Intención de mantener los fondos con la finalidad de causar un daño a la renta fiscal.

Elemento material

Existencia de un instrumento que permita deducir la intención en el comportamiento del agente.

Agentes de Retención y Percepción (Artículo 48)

- Coincide con la figura prevista en el artículo 4° de ley Penal Tributaria, pero no se prevén montos mínimos.
- El artículo 49 por primera vez contempla la posibilidad de:
 - eximir de sanción para los agentes que no fueren reincidentes en la comisión de sanciones materiales en la medida que regularicen su situación antes de la notificación de la orden de intervención.
- *“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”.*

Concepto de Reincidencia

**1er Artículo incorporado a cont. del 50 de la ley
11.683**

Reincidencia

- Existe “**reincidencia**” cuando: *“el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de algunas de las infracciones previstas en la ley, que 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”*.
- La sentencia o resolución de la primera infracción debe estar **firme**, lo cual significa que no exista la posibilidad de apelación por parte del contribuyente.
- La norma aclara que la nueva infracción tiene que ser de la **misma naturaleza**, no obstante, el alcance de esta definición no es el mismo en todos los casos.
 - Situación del artículo 45, por el que se eleva la sanción en caso de reincidencia, debería tratarse de infracciones del mismo tipo.
 - Situación de las reducciones del artículo 49, la ley habla de comisión de infracciones materiales a secas.

Eximición y Reducción de Sanciones

Artículo 49 de la ley 11.683

Eximición y Reducción de Sanciones

- Abarca a todos los artículos 45, 46, 46.1 y 48
- No debe existir reincidencia en la comisión de infracciones materiales
- Se elimina el monto mínimo anterior de \$1.000.
- Antes de la O.I. exento de responsabilidad infraccional
- Reducciones luego de notificada la OI y hasta luego de notificada la vista según la etapa a $\frac{1}{4}$, $\frac{1}{2}$, $\frac{3}{4}$ del mínimo legal.
- Si la DO es consentida se reduce al mínimo legal.

Orden de
Intervención
(Art. 36.1)

Vista Previa
(D.O.) (Art.
36.1)

Vista (D.O.
Art. 17)

Resolución
(D.O. Art.
17)

Eximición y Reducción de Sanciones

- Reincidencia en la multa del 45 ¿Doble agravante?
- Agentes de retención y percepción que omitieron retener y percibir ¿ Como opera en el caso de auto-retención por parte del sujeto pasivo?
- Se extiende la aplicación a los agentes de retención y percepción que mantuvieron los fondos en su poder y no los ingresaron en término, sujeto a que realicen dicho ingreso.
- Aplica a las infracciones de los artículo 46 y los dos artículos agregados a continuación.
- ¿ Cómo operan las reducciones en los casos en los que no resulta necesario transitar el procedimiento de DO?
- No se aplican en el caso en el caso que se habilite la instancia del "acuerdo conclusivo voluntario".

Atenuantes y Agravantes

3er Artículo a cont. del 50 de la ley 11.683

Se consideran atenuantes:

- La actitud positiva frente a la fiscalización y la colaboración prestada durante la misma.
- La adecuada organización administrativa reflejada en las registraciones contables y archivo de los comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.
- La buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales con anterioridad a la fiscalización o verificación“El.
- La renuncia al término corrido de la prescripción.

Se consideran agravantes:

- La actitud negativa frente a la fiscalización y la falta de colaboración prestada durante la misma.
- La insuficiente o inadecuada organización administrativa reflejada en las registraciones contables y archivo de los comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor La buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales con anterioridad a la fiscalización o verificación.
- El incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes formales y materiales con anterioridad a la fiscalización o verificación.
- 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.
- El ocultamiento de mercaderías o la falsedad de inventarios
- Las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales

Ley Penal más benigna

Ley Penal más benigna

- Por “ley” debe entenderse no sólo la “ley de fondo”, la legislación sustantiva; sino también la “ley procesal”, la normativa de forma.
- Solo podemos aplicar “una ley”. No se pueden fragmentar las leyes, aplicando una parte de una y otra parte de la otra.
- Para decidir “cuál es la ley penal más benigna”, el juez debe plantearse como hipótesis la resolución del caso con una y otra ley, decidiendo claro está por la solución que resulte más beneficiosa al contribuyente.

Este principio no solo debe ser utilizado por el Tribunal Fiscal o por Poder Ejecutivo sino que también debe ser contemplado por los jueces administrativos al aplicar las sanciones.

Comentarios Finales

Multa por omisión (Artículo 45 de la ley 11.683): la graduación a un tipo fijo y la incorporación de la figura de reincidencia.

- La reforma es innovadora por cuanto elimina el rango de porcentuales para la figura de omisión, quedando establecida en un porcentual único del 100%, lo cual la acerca a una sanción del tipo objetivo.
- A partir de la reforma ya no es posible que el juez administrativo gradúe la sanción, sino que se lo ha quitado al proceso de instrucción de sumario, la posibilidad de evaluación de situación fáctica y probatoria del caso concreto, por lo tanto, la serie de atenuantes y agravantes prevista ahora en el tercer artículo agregado a continuación del 50 no resultará de aplicación en este caso.
- Si bien esta sanción se acerca ahora a se acerca más a una sanción de carácter meramente objetivo, el contribuyente podrá defenderse aportando la prueba pertinente y solicitando la eximición de la sanción, si puede demostrar que no se ha configurado el elemento subjetivo, requisito obligatorio que debe estar presente para que proceda la infracción, por aplicación del principio de personalidad de la pena o bien si fuera el caso, probando la existencia de error excusable.

Multa por omisión (Artículo 45 de la ley 11.683): la graduación a un tipo fijo y la incorporación de la figura de reincidencia.

- Se mantiene la distinción entre transacciones locales e internacionales, que originalmente había sido muy cuestionada por la doctrina. A partir de la reforma se fija un porcentual único del 200% cuando la omisión se vincule con personas humanas, jurídicas o de cualquier otro tipo de entidad, domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.
- Como novedad se incorpora la elevación de esta sanción en el caso que medie “reincidencia” en la comisión de las conductas tipificadas en el artículo 45.
- Cuando medie reincidencia esta multa se eleva al 200%, y tratándose de operaciones internacionales se eleva al 300%. Más allá de no respetarse la misma proporción, es importante considerar que en caso de reincidencia estas multas igualarán o bien superarán el tipo mínimo previsto para la multa por defraudación, lo cual podría dar origen a cuestionamientos basados en el principio de proporcionalidad de la pena.

Error excusable (segundo artículo incorporado a continuación del 50)

- Se ha calificado como positiva la incorporación expresa en el texto legal de una definición de error excusable, dado que, si bien antes existían algunas referencias, no estaba bien definido.
- Si bien podría entenderse que la definición contempla solamente al error de derecho extra-penal (recordemos que el error de derecho penal no está admitido), debería interpretarse que también queda comprendida la figura del error de hecho
- Si bien el error de hecho no está expresamente definido en el texto legal, es excusable cuando sea esencial, no accidental e inculpable, en otras palabras, cuando no resulte imputable al contribuyente y debería ser contemplado por aplicación del principio de personalidad de la pena o de culpabilidad.

Multa por defraudación (artículo 46 de la ley 11.683). Supuestos de dolo (artículo 47).

- Se reduce la graduación del tipo máximo que baja de 10 veces a 6 veces del importe del tributo evadido. A diferencia de lo que ocurre con el artículo 45, no se incorpora la figura de reincidencia para elevar esta sanción.
- La doctrina ha cuestionado que en esta reforma no se haya establecido ninguna limitación para la aplicación de esta sanción cuando sea realizada como consecuencia exclusiva de una determinación de oficio sobre base presunta, conforme fuera sentado por la jurisprudencia en la materia y conforme se ha contemplado en la realizada por la misma ley a la Ley Penal Tributaria.

Multa por defraudación (artículo 46 de la ley 11.683). Supuestos de dolo (artículo 47).

- Las modificaciones realizadas al artículo 49 de la ley, posibilitan la eximición de sanción en el caso de presentación de declaraciones juradas originales o rectificativas de manera espontánea realizadas antes de la notificación de una orden de intervención, hecho que ha sido valorado positivamente por la doctrina. No obstante, se observa una falta de consistencia en materia penal por cuanto en esa ley se ha eliminado la posibilidad de regularización espontánea como condición eximente de responsabilidad.
- Se ha incorporado un nuevo supuesto de dolo al artículo 47 relacionado con la no utilización de instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías cuando ello resulte obligatorio por imperio de la ley, decretos u otras reglamentaciones de la AFIP. Si bien existen opiniones doctrinarias que han cuestionado la naturaleza de estos supuestos, los mismos son utilizados por la administración fiscal y han sido convalidados por la jurisprudencia.

- **Nuevas figuras en materia de defraudación (primer y segundo artículo incorporados a continuación del 46)**
- Se incorporan las figuras del aprovechamiento indebido de beneficios fiscales y la de simulación dolosa de pago con el objetivo de compatibilizar con las figuras también previstas por la ley penal tributaria.
- Se sustituye la redacción del primer artículo incorporado a continuación del 46 y se incorpora un segundo artículo a continuación del mismo.

Definición del concepto de reincidencia (primer artículo incorporado a continuación del 50)

- La definición de reincidencia, ahora incluida en el texto legal, establece que la sentencia o resolución de la primera infracción debe estar firme, lo cual significa que no exista la posibilidad de apelación por parte del contribuyente.
- La reincidencia tiene implicancias en la elevación de las sanciones previstas en el artículo 45, hecho que ha sido muy cuestionado por la doctrina dado que se trata de una sanción de tipo fijo.
- La reincidencia también tiene incidencia en la aplicación del nuevo régimen de eximición y reducción de multas.

Nuevo régimen de eximición y reducción de las multas (artículo 49)

- Se establece la eximición de sanción para los contribuyentes o responsables, que no fuere reincidentes en infracciones materiales en la medida que regularicen su situación antes que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa.
- Se establece una serie de reducciones de la sanción, en los casos en los que no exista reincidencia en infracciones materiales, en la medida que el contribuyente o responsable regularice su situación, luego de la orden de intervención y entre alguna de las etapas del procedimiento de determinación de oficio.
- La doctrina ha cuestionado la referencia a “la reincidencia en infracciones materiales” a secas sin realizar ninguna aclaración, por lo cual bastará con infringir cualquier conducta de cualquiera de los artículos para ser catalogado como reincidente.
- El esquema de reducciones no tendrá operatividad en el caso de las sanciones previstas por el artículo 45 al tratarse de una sanción de tipo fijo.

Nuevo régimen de eximición y reducción de las multas (artículo 49)

- Se incorpora la posibilidad tanto de eximición o bien reducción de sanciones a las infracciones de agentes de retención y percepción, aun cuando quedan dudas respecto de su aplicación práctica.
- En el caso de la omisión de actuar como agente de retención o percepción, se ha considerado que, la exención u omisión debería proceder aun cuando el impuesto haya sido ingresado por el sujeto pasible de la misma, ante la inexistencia de perjuicio fiscal
- El esquema alcanza también a los agentes de retención y percepción que han retenido o percibido el tributo y que no lo han depositado al vencimiento, resultando exentos de responsabilidad si el ingreso se produce antes de la notificación de la orden de intervención y en la medida que el agente no fuera reincidente en la comisión de las infracciones materiales.
- Existen cuestiones prácticas no resueltas en el caso de reducción de sanciones cuando no sea necesario transitar el procedimiento de determinación de oficio, tal como ocurre en el caso de declaraciones juradas de retenciones y percepciones presentadas pero no canceladas.

Atenuantes y agravantes (tercer artículo incorporado a continuación del 50)

- Se considera positiva la inclusión de los atenuantes o agravantes en el texto legal (antes surgían de la instrucción 6/2007 de la AFIP), cuestionándose la inclusión del ocultamiento de mercaderías o la falsedad de inventarios y las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales, ya que al ser a la vez infracciones autónomas, podrían originarse planteos por violación a la prohibición de doble juzgamiento, por cuanto al ser parte de hechos juzgados, no podrían volver a valorarse como agravantes.

Principio de Ley Penal más benigna

- Este principio resulta de plena aplicación luego de la reforma debiendo ser respetado también por los jueces administrativos de la misma manera que debe hacerlo el Poder Judicial o el Tribunal Fiscal de la Nación, siempre teniendo en cuenta no se puede fragmentar la aplicaciones de las leyes, aplicando una parte de una y otra parte de la otra sino que para decir el juez debe plantearse como hipótesis la resolución del caso con una y otra ley, decidiendo claro está por la solución que resulte más beneficiosa al contribuyente.

Muchas gracias!

Adriana Piano
apiano@sms.com.ar

www.sms.com.ar