

Procedimientos Fiscales -4 Ley 11.683, t.o. 1998 y sus modif. Infracciones y sanciones: multas

(considerar c/normativa vigente)

INTERESES

INFRACCIONES Y SANCIONES - continuación

Doctrina

Ley 11683

Instrucción 6/2007 ,...

Ernesto Celdeiro:

La potestad tributaria comprende al poder de policía y éste por su parte implica los poderes de fiscalización y punición.

Las infracciones tributarias:

- ▶ son en sentido amplio violaciones de las obligaciones que han nacido de una relación jurídico tributaria, la cual comprende obligaciones de naturaleza sustantiva y obligaciones de hacer y no hacer.
- ▶ constituyen vulneraciones de normas jurídicas derivadas de relaciones jurídico tributarias materiales y formales.

S/ Díaz Sieiro, ilícito tributario es todo acto contrario a una norma.

- ▶ Ilícito civil: la sanción tiende a restituir a la víctima el estado anterior al hecho. Naturaleza resarcitoria.
- ▶ Ilícito penal: se contempla el interés público y se sancionan solo aquellas conductas que atentan contra la convivencia social . Finalidad ejemplar y represiva Esta debe aplicarse cuando la violación al orden jurídico exige una medida mas grave que el resarcimiento. Intenta castigar la conducta antijurídica y prevenir futuras transgresiones al orden jurídico.
- ▶ En el sistema tributario ambas coexisten.

Naturaleza jurídica: tres teorías fundamentales:

- ▶ **Doctrina penalista**
- ▶ **Doctrina administrativista**
- ▶ **Doctrina tributarista o de la unicidad**

Naturaleza jurídica: tres teorías fundamentales:

- ▶ **Doctrina penalista:** no existe diferenciación cualitativa ni ontológica entre el ilícito penal común y el ilícito tributario, dada la identidad del bien jurídico tutelado (en sentido general la hacienda pública y sus rentas). Consecuentemente se afirma que el derecho tribut. penal es parte del derecho penal.
- ▶ **Doctrina administrativista:** en el ilícito tribut. el bien jurídico protegido (interés público, interés mediato de los particulares) es diferente al tutelado por el derecho penal (interés inmediato de los particulares) correspondiendo la aplicación de sanciones resarcitorias o indemnizatorias. Otros sostienen que tienen finalidad resarcir al Fisco por el daño sufrido. Sostienen que es adm. por el órgano que debe aplicarlas
- ▶ **Doctrina tributarista o de la unicidad:** sostenida por Giuliani Fonrouge, Amorós Rica y otros. Las características especiales del ilícito tributario le aseguran una posición particular, que hacen inaplicables ciertos principios del derecho penal común, aunque GFN considera que en su esencia las infracc. Tribut. son de naturaleza penal. En forma genérica. Se funda en autonomía del derecho tributario y el ilícito sería tributario y no exclusivamente penal. Reconoce fundamento en el poder de imperio o la soberanía del Estado, como soberanía financiera distinta de la política.

Los principios gen. del derecho penal aplicables:

- ▶ Legalidad “nullun crimen, nulla poena sine lege”.
- Certeza: Exige que sea descrito en forma precisa, Irretroactividad de la norma sancionat. : **que las leyes no tengan efecto retroactivo, la ley debe ser previa a la realización de la conducta punible.** La seguridad jurídica indica que el sujeto debe conocer la pena al momento de actuar.
- ▶ Retroact. de la ley mas benigna: (entre el momento del delito y del fallo)
- ▶ Proscripción de fundar la ley en el derecho consuetudinario: Se excluye como fuente de imposición.
- ▶ Prohibición de analogía.

- ▶ Proporcionalidad
- ▶ Culpabilidad: 2 requisitos dolo o culpa en la conducta infractora (excluye caso fortuito o fuerza mayor o solo crit. objetivos) y debe serle reprochable.
- ▶ Inadmisibilidad de persecución penal múltiple. (Ne bis in idem):
- ▶ (art. 28 CN y el CPPenal de la Nación: idéntica imputación, que tenga por objeto el mismo comportamiento.
- ▶ Principio de inocencia.
- ▶ In dubio pro reo.

Sanción tributaria:

- ▶ Es una punición, consecuencia del ilícito configurado. No siempre habrá una correlativa sanción y hay normas eximitorias de penalidades en situaciones en que la hacienda pública no sufre perjuicios de importancia.
- ▶ Están previstas en la Ley de Procedimientos. Además existen leyes con disposiciones penales propias o especiales, en cuyo caso la L.P. procede cuando haya una expresa remisión.

▶ **Naturaleza jurídica: 3 teorías básicas:**

- 1. Naturaleza indemnizatoria:** c/objeto de reparar, compensar o resarcir el perjuicio (es afirmada por la doctrina administrativista).
- 2. Naturaleza penal:** represiva, sancionatoria, buscando herir al infractor en su patrimonio (sostiene la vigencia de dispos. del Código Penal, salvo que la ley tribu. establezca lo contrario).
- 3. Naturaleza mixta:** supone un concepto intermedio entre 1 y 2.

Pecuniarias

- Fijas o
- Graduables

En ordenamientos represivos son las penalidades generales, que se instrumentan a través de multas (principalmente inf. genéricas y formales)

Dependen de la cuantificación del ilícito, atenuantes y agravantes.

Ej. Multas.

No Pecuniarias.

La doctrina recomienda aplicar de modo limitado y concreto, se observa en infracciones agravadas, materiales o formales.

Ejemplos:

- ▶ publicación,
- ▶ comiso de efectos, / decomiso
- ▶ clausura de establecimientos,
- ▶ suspensión y destitución de cargos públicos, cancelación de inscripción en registros públicos
- ▶ prisión ...

Infracciones, clasificación

Formales

*** Genéricas

*** Agravadas

Materiales o Sustanciales

*** Omisión

*** Defraudación

Multa automática - art. 38, ex 42.1.

Sanción por falta de presentación DDJJ en los plazos legales.

- ▶ \$ 200 Personas Físicas
- ▶ \$ 400 Sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase const. en el país o empresas estables de sujeto del ext. s/L.25795 (Ley 25795, BO 17-11-2003). (Valores anteriores=168,82 a 338,13).
- ▶ El cumplimiento de la obligación formal y el pago voluntario de la multa **dentro de los 15 días** de la notificación:
 - ** Reduce la multa a la mitad y
 - **La sanción no constituye antecedente.(Se regulariza automáticamente en el Sistema de Cuentas Tributarias).

Eximición de sanción = facultad del juez administrativo, cuando la infracción no revista gravedad.

Ante la falta de pago en término, la D.G.I. instruye un sumario, garantizando el derecho de defensa.

Se criticó duramente en sus inicios por ser sin sumario previo y en principio violatorio del derecho de defensa. No obstante la redacción actual ante la falta de opción por parte del contribuyente a realizar el pago de la multa, obliga a AFIP a iniciar un sumario.

▶ Instrucción 6/2007 = reducción,

Instrucción 6/2007, punto 3.6.1.

Requisitos, reducción:

- a) Regularizar antes de la notificación del art. 38.
- 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.

Nº de infracción	P.F.	Soc.,asoc.,entid.
▶ 1ª	20	40
▶ 2ª	50	100
▶ 3ª	100	200

Art. 38.1.:

Multa automática por no presentación de DDJJ informativas:

- ▶ **Propias o de terceros: \$5.000, que se elevará a \$ 10.000** en el caso de soc., empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier tipo.
- ▶ **Sobre incidencia de op. de import. o exportación. \$ 1.500, que se elevará a \$9.000** para sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier tipo, const. en el país o empresas estables, pertenecientes a sujetos del exterior.
- ▶ **Sobre detalle de transacciones -excepto import. o export. - \$10.000 que se eleva a 20.000** para soc., fideicom. asociaciones o entidades de cualquier origen o naturaleza ..., const. en el país o empresas estables, pertenecientes a sujetos del exterior.
- ▶ **L. Procedimientos = art . 70 y sig. (sumario)**

Infracción formal genérica. Art.39

Art.39

Incumplimiento de normas tendientes a determinar, verificar y fiscalizar la obligación tributaria.

- ▶ Primer párrafo \$ 150 a 2.500.
- ▶ Segundo párrafo \$ 2.500 a \$ 45.000 para

Infracciones a normas sobre domicilio, resistencia a la fiscalización, omisión de proporcionar datos, ...falta de conservación de comprobantes y elementos justific. de los precios pactados en operaciones internacionales.

Reducción al mínimo legal, si se reconoce la materialidad de la infracción (art. 50)

- ▶ **Art. 39 (ex. 43) m. formal. S/L.25795 BO 17-11-2003**
- ▶ Primer párraf: Infracciones de responsables: de 150 a 2.500 Ley 24.765 (antes 168 a 1690). Incumplim.
- ▶ Segundo párrafo = 150,00 a 45.000,00, s/ L. 25795:
- ▶ ... referidas a domicilio fiscal, art,. 3 L, DR y normas complementarias.
- ▶ resist. a la fiscaliz. (consist. en incumplim. reiterado a los requerimientos, solo en la medida que los requerim. no sean excesivos o desmesurados y se otorgó plazo de la LPA (L.19549 ...)
- ▶ Omisión de proporcionar datos a AFIP referidos a op. internacionales.
- ▶ Falta de conservación de comprobantes y elementos justificativos de precios internacionales .
- ▶ **Son acumulables con las del art. 38**
- ▶ Si hay resol. condenatoria (firme o no) las sucesivas reiteraciones que tengan por objeto el mismo deber formal , serán pasibles de **multas independientes.**
- ▶ Graduación = conforme la condición del contrib. y gravedad de la infracción.
- ▶ (Antes de la vigencia L. 25795., art. 39, tercer párrafo = Infracciones de regímenes generales de información de terceros: **de 2.500 a 45.000.) era más parecido al 39.1.**

Inst. 6/2007, para art. **Reducciones art. 39 = 3.6.2.**

1° 2° 3°

P.F. 40 60 80

Soc., asoc., entidad. 50 75 100

Soc. por acciones 60 90 120

Art. 39.1.: S/L.25795 BO 17-11-2003

Incumplimiento a requerim. de present. de DDJJ originales o rectific. , previstas en art. 38.1. (informativas) propias y de terceros). = Multa de \$ 500 a \$ 45.000.

- ▶ Son acumulables con las del art. 38.1. y deben atender a la condición del contribuyente y gravedad de la infracción.

Si existe resoluc. condenatoria, las reiteraciones sucesivas (del mismo deber formal)= son pasibles de multas independientes.

Contribuyentes con Ing. Brutos $\geq 10.000.000$ = multa de 2 a 10 veces e incumplimiento del 3° requerim. = 2 a 10 veces el máximo previsto en el 1° párrafo ($45.000 \times 2 \dots 45000 \times 10$)

Art. 39.1.1.

Incumplim. parcial = se considera consumada la misma infracción.

- ▶ Inst. 6/2007, para art. **Reducciones art. 39.1. = Anexo I.**

- ▶ (Antes de la vigencia L. 25795., art. 39, tercer párrafo = Infracciones de regímenes generales de información de terceros: de 2.500 a 45.000.)
- ▶ (La R.G. 4156, bo 20-5-96, estableció los regímenes que son: -
 - ▶ Pierde signific. Desde L.25795 ?
- ▶ RG 3211 siter, RG 3273: iva tarjetas de crédito y/o compra, comerciantes y prest., adheridos, RG 3419 título IV (Imprentas, información sobre trabajos de impresión de fac. y otros comprob.), RG 3609 cartas de porte para el Transp.. automotor, RG 4120 particip. Sociales RG 3791 seg. Social autónomos, RG 3935 seg. Social autónomos, RG 4104 cont. fisc., Anexo V no encontré.

- ▶ 39.1.05 **Incumplimientos de entidades multinacionales** - Ley 27430
- ▶ **Multa de 80.000 a 200.000**
- ▶ a) Con multa graduable entre ochenta mil pesos (\$ 80.000) y doscientos mil pesos (\$ 200.000), las siguientes conductas:
 - ▶ (i) **Omitir informar** en los plazos establecidos al efecto, **la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales**, cuyos ingresos anuales consolidados totales de cada grupo sean iguales o superiores a los parámetros que regule la Administración Federal de Ingresos Públicos, a los fines del cumplimiento del régimen; y de informar los datos identificatorios de la última entidad controlante del o los grupos multinacionales a los que pertenece. La omisión de informar la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales con ingresos inferiores a tales parámetros y los datos de su última entidad controlante será pasible de una multa graduable entre quince mil pesos (\$ **15.000**) y **setenta mil pesos (\$ 70.000)**.
 - ▶ (ii) **Omitir informar**, en los plazos establecidos al efecto, los **datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País**, indicando si este actúa en calidad de última entidad controlante, entidad sustituta o entidad integrante del o los grupos multinacionales, conforme lo disponga la Administración Federal.

39.1.05.

- ▶ (iii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, la presentación del Informe País por País por parte de la entidad informante designada en la jurisdicción fiscal del exterior que corresponda; conforme lo disponga la Administración Federal.
- ▶ b) Con multa graduable entre seiscientos mil pesos (**\$ 600.000**) y **novecientos mil pesos (\$ 900.000)**, la omisión de presentar el Informe País por País, o su presentación extemporánea, parcial, incompleta o con errores o inconsistencias graves.
- ▶ c) Con multa graduable entre ciento ochenta mil pesos (**\$ 180.000**) y **trescientos mil pesos (\$ 300.000)**, el incumplimiento, total o parcial, a los **requerimientos hechos por la Administración Federal de Ingresos Públicos**, de información complementaria a la declaración jurada informativa del Informe País por País.
- ▶ d) Con multa de doscientos mil pesos (**\$ 200.000**) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a cumplimentar los deberes formales referidos en los incisos a) y b). La multa prevista en este inciso es acumulable con la de los incisos a) y b).

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

Clausura de establecimientos comerciales, ind. y agropecuarios

- ▶ Art. 40 a 44, t.o. 98. c/Modif. L.25795 (ex 44, 44.1, a 44.4.) : Ultima modif. s/ ley 25795 (BO 17-11-1993) anterior 24.765, (BO 13-01-97).
Serán sancionados, siempre que el valor de los bienes o serv. **supere los \$10:**
- ▶ clausura de 2 a 6 días **L. 27430** (ant. a L27430 3 a 10 días y multa)
- ▶ **Causales:**
- ▶ 40.a. **no emitan facturas** o comprobantes equivalentes. (se suprimió la no entrega como causal)
- ▶ 40.b. **no lleven registraciones** o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o si las llevaren fueran incompletas o defectuosas (s/ L25795).
Texto nuevo cambió ventas loc o prest. por “ventas”.
(\modif.. por L25795)
- ▶ 40.c. **encarguen** o **transporten** comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, **sin respaldo documental.**

- ▶ 40.d. **No se encuentren inscriptos**, cuando estuvieren obligados a hacerlo.
- ▶ 40.e. no posean o conserven **facturas o comprobantes** que acrediten **compra o tenencia** de bienes y servicios necesarios para la actividad. S/L.25795.
- ▶ 40.f. No posean o no mantengan en condiciones de operatividad, o no utilizen los **instrumentos de medición y control** de la producción dispuestos por toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendiente a posibilitar la fiscalización de AFIP. S/L.25795.
- ▶ 40.g. En el caso de un establecimiento de al **menos diez (10) empleados**, tengan **cincuenta por ciento (50%)** o más del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleadores . L .27430

art. 40 ...:

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

Minimo y máximo se duplican cuando se cometa otra infracción dentro de 2 años-

Sin perjuicio de las sanciones de clausura, también se podrá aplicar: (antes de Ley 27430 multa y clausura): **Suspensión del uso de matrícula, licencia o inscripción registral obligatoria**, de competencia del P.E.N..

Clausura preventiva:

- ▶ **No más de 3 días** sin que intervenga el juez. Debe ser comunicada de inmediato al juez, quien previa audiencia decidirá si se mantiene y DGI seguirá igual la instancia administrativa. (**art. 35.f.** y 75 (ex. 41 y 77), s/ Ley 24.765, BO 13-1-97., vigente desde 22-1-97.)
- ▶ Condiciones:
 - ▶ a) El funcionario de AFIP debe haber detectado dos o más hechos previstos en el art. 40 y
 - ▶ b) que exista grave perjuicio o el responsable tenga antecedentes por la misma infracción en un período menor o = a 1 año.
- ▶ Instrucción 14/97.
- ▶ II. “grave perjuicio”; impliquen sit. con carácter de permanencia, excluidos casos de posición económica poco significativa.
- ▶ III. antecedentes: reincidencia se cuenta 1 año desde la fecha del acta anterior.
- ▶ IV. acta separada.
- ▶ V. comunic. inmediata al juez, admite fax o teléfono . Simult. notif. al juez adm. competente.

- ▶ **Art. 75:** clausura preventiva debe ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo penal económico, quien previa audiencia con el responsable podrá resolver dejarla sin efecto o mantenerla. (Máximo 3 días sin que haya resuelto su mantenimiento el juez.)
- ▶ **D.G.I.** continuará con la tramitación de la instancia administrativa.
- ▶ El juez administrativo o judicial, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente que el responsable acredite regularización de la situación.

Sanciones Materiales

Omisión : art. 45....

La excepción = error excusable

Defraudación art. 46, 46.1., 47,48.

OMISION DE IMPUESTO - art.45

El que omitiere el pago de impuestos mediante:

- ▶ la falta de presentación de declaraciones juradas
- ▶ o por ser inexactas las presentadas

Multa del 100% (L. 27430) *antes graduable de 50% al 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).

OMISION - art.45

OMISION DE RETENCION O PERCEPCION.

La misma sanción se aplicará a los: agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.

OMISION DE DDJJ O PAGO DE INGRESOS A CUENTA O ANTICIPO

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.

- ▶ **Art. 45. c/reforma L. 27430**
- ▶ **Multa 200%** cuando la omisión 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**

- ▶ **Reincidencia =**
 - 1º párrafo 200% (en lugar de 100%)**
 - 2º párrafo 300% (en lugar de 200%)**

Parrafo derogado

Art. 45, último párrafo: SANCION DE 1 A 4 VECES EL IMPUESTO DEJADO DE PAGAR....

*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**. (Párrafo incorporado por art. 1°, punto XV de la [Ley N° 25.795](#) B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)*

- ▶ **Error excusable**: requiere un **comportamiento normal y razonable** del sujeto frente al evento en que se halló. Si la persona procedió con la prudencia que exigía el caso y pese a ello incurrió en omisión, no se la puede condenar. (art.45)
- ▶ Ej.: una interpretación de la norma, aplic. de normas fiscales de difícil interpretación (TFN Pianello y Sanguinetti 12-12-61), o interpretación dudosa y el contribuyente **efectuó la consulta** a la autoridad fiscal y acredita además **buena conducta** (Química Hoechst SA TFN 18-10-67).
- ▶ **Frutas Nahuel SA TFN Sala C = jurisprudencia contradictoria** hace presumir error excusable.

EJEMPLO DE OMISION

Un fallo de Trib. Fiscal expresó que la aplicación de la multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales (TFN, 31-8-61 Laboratorios de Electroquímica Médica”. La Cámara Federal, 29-3-65 “SIA S.A.” dijo: si las constancias demuestran una insuficiente determinación del tributo, corresponde calificar al hecho como omisión de impuesto y sancionarlo.

- ▶ La infracción no afecta los casos de elusión por medios lícitos, ya que esa conducta no es reprobable.

- ▶ Instrucción 19/92. Antec. De Inst.6/2017
- ▶ La infracción de omisión por falta de presentación de ddjj no se considera configurada, hasta tanto no se hubieran corrido las vistas en el procedimiento de determinación de oficio.
- ▶ Se incorporó a Instrucción 6

- ▶ Solucionado por modificación de la L.27430
- ▶ En consecuencia una DDJJ rectificativa, voluntaria cuando se detecta un error no puede ser objeto de multa omisión, (como era hasta 2017)

▶ INSTRUCCION N° 19/92

▶ Fecha: 29/12/92.

▶ Se pone en conocimiento de las dependencias que tienen a su cargo la sustanciación de sumarios por infracción al artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y modificatorias) o que asumen la representación de la Dirección General ante los Tribunales que entienden en las demandas o recursos interpuestos contra multas del mismo, que en la actuación (DSG) 15.237/92, la Subdirección General Legal Tributaria, con la aprobación de esta Dirección General, ha sentado criterio en cuanto a los alcances del ilícito relativo a la omisión de impuestos por falta de presentación de declaraciones juradas.

▶ A base de las razones expuestas en esa oportunidad, **la infracción referida se considerará consumada recién en el momento de correrse la vista del artículo 24 (texto 92, sería actual 17) con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen.**

▶ Antes de ese acto, la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos de ley deberá encuadrarse en las previsiones del artículo incorporado por la ley 23.314 a continuación del artículo 42 y/o en las del artículo 43, ello sin perjuicio de las penalidades a las que, en su caso, pudiere dar lugar el artículo 5 de la ley 23.771.

▶ Las dependencias citadas en el primer párrafo quedan autorizadas a ajustarse de oficio a la enunciada interpretación, desistiendo de la pretensión sancionatoria en cualquier instancia administrativa contencioso administrativa o judicial en que se ventile la misma.

▶
▶
© La Ley S.A. 2005

Nota: artículo 24 (texto 92, sería actual 17, t.o. 98)

DEFRAUDACION ART.46, 46.1., / 47

ART.46.

El que mediante **declaraciones engañosas u ocultación maliciosa,**

- ▶ por acción u omisión,
- ▶ **defraudare al Fisco,**

Será reprimido con multa de **2 a 6 veces el importe del tributo evadido. L27430 (antes 2 a 10)**

Art. ... 46 (incorporado a cont. del art. 46) (o 46.1.)

- ▶ El que mediante declaraciones **engañosas u ocultaciones maliciosas,**
- ▶ (por acción u omisión)
- ▶ **perjudique 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,
- ▶ = multa de **2 hasta 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.

- ▶ **Art. 46.1 I.27430** - 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.

- ▶ **Art. 46.1.1. [L 27430](#)** - *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.*

*Crítica = en el período de exteriorización, puede haber **ausencia de perjuicio al fisco**, ante la inexistencia de impuesto determinado una vez corregida la situación.*

DEFRAUDACION art. 47-presunciones

- ▶ **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.**

DEFRAUDACION art. 47-presunciones

▶ ARTICULO 47 –

- ▶ 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 tergiversarse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

- ▶ 47. f) L.27430. 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.

▶ ARTICULO 48 –

- ▶ Serán reprimidos con multa de **2 hasta 6** (L.27430) veces el tributo retenido o percibido, (*antes 2 a 10*).
- ▶ 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.

EJEMPLO DE DEFRAUDACION

- ▶ Corte Suprema de Justicia de la Nación • 26/08/2003 • Red Hotelera Iberoamericana S.A. c. Dirección Gral. Impositiva • IMP 2003-18, 9, con nota de Daniel Malvestiti (Costa Galana)

▶
Procede la determinación efectuada a una empresa por salidas no documentadas -art. 37, Ley 20.628- al carecer los pagos a ciertos proveedores de documentación respaldatoria válida por no estar incluidos en la nómina de suministradores y contratistas, habiéndose constituido, algunos de ellos, dos meses antes de la celebración de los contratos, con un mismo capital social y sin presentar declaraciones juradas de impuestos ni balances, mientras que otros manifestaron no haber operado, todo lo cual demuestra que los comprobantes no son aptos para determinar la contraprestación que recibió la actora, ni individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos.

EJEMPLO DE DEFRAUDACION

- ▶ Tribunal Fiscal de la Nación, sala A • 15/10/2003 • Transporte El Colorado S.R.L. • LA LEY 2004-B, 471
- ▶ Resulta procedente la multa por defraudación impuesta por la Dirección Gral. Impositiva al recurrente, pues del confronto de la documentación aportada surgieron diferencias entre lo declarado en Impuesto al Valor Agregado y los comprobantes emitidos, circunstancia que motivó la presentación de declaraciones juradas rectificativas con saldo a favor del Fisco, quien válidamente consideró a dichas circunstancias como configurativas de la presunción de una voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas - inc. a) del art. 47 de la ley 11.683 (Adla, LVIII-C, 2969, t.o.)-, que no fue desvirtuada ante la instancia del Tribunal Fiscal.

EXIMICIÓN Y REDUCCIÓN DE SANCIONES. Art.49 L27430

- ▶ **Art. 49** - Si un contribuyente o responsable que **no fuere reincidente en infracciones materiales** regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, **quedará exento de responsabilidad infraccional**.
- ▶ Si un contribuyente o responsable **regularizara su situación** mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido **entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa** conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.
- ▶ Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de **la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de 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**.

49 nuevo

- ▶ Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una **vez corrida la vista**, pero antes de **operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días** acordado para contestarla, las multas previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, se reducirán **a tres cuartos (3/4)** de su mínimo legal, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones.
- ▶ En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos fuese **consentida por el interesado, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.**
- ▶ A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratase de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación **cuando ingresen en forma total** las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.
- ▶ El presente artículo no resultará de aplicación cuando se habilite el trámite de la instancia de conciliación administrativa.
- ▶ **TEXTO S/LEY 27430 - BO: 29/12/2017 -**

Beneficios de regularización espontánea s/L27430:

Art. 40 LPT Reducciones de sanciones si regularizara su situación:

- ▶ **Antes de que se le notifique una orden de intervención (art. 36, cont)** mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, contribuyente o responsable **no reincidente**, quedará **exento de responsabilidad infraccional**.
- ▶ **Post. notificación de la Orden de Intervención (antes de la vista previa):** a 1/4 del mínimo legal.
- ▶ **Previo a vto. plazo contestar la vista (art. 17):** a 1/2 del mínimo legal .
- ▶ **Previo a vto. plazo para recurrir la Det.Oficio:** a 3/4 del mínimo legal.
- ▶ **Una vez dictada la Determinación de Oficio:** se reduce al mínimo legal.

Art.50 LPT

- ▶ **Reconocimiento de la materialidad de la infracción al art. 39 en la primer oport .o en la audiencia art. 41, reducción al mínimo legal**

- ▶ Si un contribuyente rectificare sus declaraciones juradas **antes de corrérsele 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 **DOS TERCIOS (2/3)** de su mínimo legal.
- ▶ En caso de que la **determinación de oficio** practicada por la AFIP 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.
- ▶ 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.
- ▶ 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.

Arts. A cont. Del 50.. (s/L27430)

- ▶ **REITERACION:** 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.50.1.
- ▶ **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. (salvo si transcurrieron 5 años)-50.1.
- ▶ **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. 50.2. ... deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición el contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades

Art. 50.3(*) - 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.

Responsables de los accesorios: art. 53 y 54 t.o. 98,

Son responsables quienes deban pagar los impuestos, ant. y pagos a cuenta.

Art. 54: No están sujetos a las sanciones del 39 (formales ex. 43), 40 (clausura), 45 omisión, 46 defraudación y 48 (defraudación Agentes R. y P.):

- ▶ sucesiones indivisas y
- ▶ el cónyuge cuyos réditos propios perciba en su totalidad el otro,
- ▶ los incapaces,
- ▶ los penados a que se refiere el art. 12 del Código Penal,
- ▶ los quebrados cuando la infracción es posterior a la pérdida de la administración y siempre que no sean responsables por actividades cuya gestión o administración ejerzan.

- ▶ Los demás sujetos del art. 5 están sujetos a las sanciones indicadas, por infracciones que ellos cometan o que le sean imputadas por el hecho u omisión de sus representantes, directivos o sus subordinados.
- ▶ Las sanciones del 39, 40, 45, 46, 48, 50 y 51, no son de aplicación en caso de fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución haya quedado firme.
- ▶ Art. 55: Responsables infractores (art. 6 y 7) por las sanciones del art. 38 (ex 42.1), 39 (ex 43), 40 (ex 44), 45, 46 y 48, los administradores, representantes, liquidadores, mandatarios, acreedores, titulares de bienes en liquidación : art. 6 y 7 primeros 5 incisos (se excluye el 6.f.:agentes de ret. y percep.)
- ▶ Extinción de sanciones: por muerte, amnistía (reservada al Congreso. C.N. vieja art. 67) o indulto (P.E., C.N.vieja art.86). La prescripción opera como medio de extinción de sanciones, al cesar la acción de la autoridad de aplicación.

Prescripción art. 56 a 69 .

- ▶ Art. 56. Del Fisco para **determinar y exigir el pago de impuestos y para aplicar y hacer efect. multas:**
- ▶ 56.a. **5 años p/contribuyentes inscriptos**, no obligados a inscrib, obligados a inscribirse que regularicen espontáneamente su situación.
- ▶ 56. b. **10 años p/ contrib. no inscriptos.**
- ▶ 56.c **5 años - respecto de créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente al año en que debieron cumplirse. (Ley 25795, bo 17-11-2003)**
- ▶ **Acción de repetición: 5 años.**
- ▶ **5 años = acción para exigir el recupero o devol. de impuestos.. (Ley 25795, bo 17-11-2003)**

- ▶ art. 57. y 58 forma de computo.
- ▶ 57 y 58: Forma de contar:
- ▶ **57. Para determinar y exigir el pago de imp., 1 de enero siguiente al año de vencimiento.**
- ▶ **58. Para aplicar sanciones: 1 de enero siguiente al año en que tuvo lugar la infracción.**
- ▶ **60. prescripción de la acción para hacer efectiva la multa y clausura: se cuenta desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga.**
- ▶ **61. término para la acción para repetir desde 1-1 sig.**
- ▶ **62. si tuviera que cumplir con una oblig. hacia el Fisco, superior al impuesto antes abonado, se suspende hasta el 1-1 siguiente a la cancelación del saldo.**
- ▶ **63 y 64**

- ▶ **Art. 65 (1)** - Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales:
- ▶ a) Desde la **fecha de intimación administrativa** de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare **recurso de apelación** ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la **suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta noventa (90) días** después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia.
- ▶ *Cuando la determinación aludida impugne total o parcialmente saldos a favor del contribuyente o responsable que hubieren sido aplicados a la cancelación -por compensación- de otras obligaciones tributarias, la suspensión comprenderá también la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para exigir el pago de las obligaciones pretendidamente canceladas con dichos saldos a favor.*
- ▶ La intimación de pago efectuada al **deudor principal**, suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios.
- ▶ b) Desde la **fecha de la resolución condenatoria** por la que se aplique multa con respecto a la acción penal. Si la **multa fuere recurrida ante el Tribunal Fiscal de la Nación**, el término de la suspensión se contará desde la fecha de la resolución recurrida hasta 90 (noventa) días después de notificada la sentencia del mismo.

- ▶ 65. c) La prescripción de la acción administrativa se suspenderá desde el momento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del artículo 16 de la ley 23771 hasta tanto quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva.
- ▶ *d) Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los CIENTO OCHENTA (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva.*
- ▶ Se suspenderá mientras dure el procedimiento en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial, y desde la notificación de la vista en el caso de determinación prevista en el artículo 17, cuando se haya dispuesto la aplicación de las normas del Capítulo XIII. La suspensión alcanzará a los períodos no prescriptos a la fecha de la vista referida.
- ▶ **TEXTO S/LEY 26422 - BO: 21/11/2008, art. 36.**

- ▶ **SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN LA DETERMINACIÓN DE OFICIO Y EN LA INSTRUCCIÓN DEL SUMARIO(*)**
- ▶ **Art. 65.1(*)** - Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de **notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente**, *cuando se tratara del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción.*
- ▶ **TEXTO S/LEY 26063 - BO: 9/12/2005 - T.O.: 1998 (D. 821/1998 - BO: 20/7/1998), art. 65.1(*) - FUENTE: L. 26063, art. 18**

- ▶ **INVERSIONISTAS EN EMPRESAS PROMOVIDAS(*)**
- ▶ **Art. 66 - Se suspenderá por 2 (dos) años el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales para determinar y percibir tributos y aplicar sanciones con respecto a los inversionistas en empresas que gozaren de beneficios impositivos** provenientes de regímenes de promoción industriales, regionales, sectoriales o de cualquier otra índole, desde la intimación de pago efectuada a la empresa titular del beneficio.

INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

- ▶ **Art. 67** - La prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto se interrumpirá:
- ▶ a) por el **reconocimiento expreso o tácito** de la obligación impositiva;
- ▶ b) por **renuncia al término corrido de la prescripción en curso**;
- ▶ c) por el **juicio de ejecución fiscal** iniciado contra el contribuyente o responsable en los únicos casos de tratarse de impuestos determinados en una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, debidamente notificada o en una intimación o resolución administrativa debidamente notificada y no recurrida por el contribuyente; o, en casos de otra índole, por cualquier acto judicial tendiente a obtener el cobro de lo adeudado.
- ▶ En los casos de los incisos a) y b) el nuevo término de prescripción comenzará a correr a partir del 1 de enero siguiente al año en que las circunstancias mencionadas ocurran

- ▶ **Art. 68** - La prescripción de la acción para aplicar **multa y clausura** o para hacerla efectiva se interrumpirá:
- ▶ a) Por la comisión de **nuevas infracciones**, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1 de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible.
- ▶ b) Por el **modo previsto en el artículo 3° de la ley 11585**, caso en el cual cesará la suspensión prevista en el inciso b) del artículo 65.
- ▶ *c) Por renuncia al término corrido de la prescripción en curso, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr a partir del 1 de enero siguiente al año en que ocurrió dicha circunstancia.*

L. 11585, del 10/06/1932

ARTICULO 3° - En las causas por infracciones a las leyes de impuestos, los **actos de procedimiento judicial**, interrumpen el término de la prescripción de **la acción y de la pena**.

▶ INTERPOSICIÓN DEL RECLAMO DE REPETICIÓN(*)

- ▶ **Art. 69** - La prescripción de la acción de repetición del contribuyente o responsable se interrumpirá por la deducción del reclamo administrativo de repetición ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o por la interposición de la demanda de repetición ante el Tribunal Fiscal de la Nación o la Justicia Nacional. En el primer caso, el nuevo término de la prescripción comenzará a correr a partir del 1 de enero siguiente al año en que se cumplan los 3 (tres) meses de presentado el reclamo. En el segundo, el nuevo término comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que venza el término dentro del cual debe dictarse sentencia.