

**21° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION
TRIBUTARIA ARGENTINA
4 AL 6 DE SEPTIEMBRE DE 2019**

1

**COMISION N° 2
“INFRACCIONES Y SANCIONES
ADMINISTRATIVAS”**

“INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS”

21° SIMPOSIO DE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

Informe de los panelistas

- Dra. C.P. Sonia L. Becherman: “Multas a los deberes formales en la Ley 11683. Análisis de las normas legales y reglamentarias por los incumplimientos. Clausura y Clausura preventiva”.
- Dr. C.P. Ricardo Koss: " Sanciones Impropias”
- Dra. C.P. Adriana Piano: “Sanciones materiales. Los cambios a partir de la reforma introducida por la Ley 27.430”
- Dra. C.P. Monica Ramón: " Sanciones de Seguridad Social”

Trabajos presentados

- 1- Dr. Abog. Federico Cantisano y Dr. C.P. José Luis Martín. “La clausura: esa pena tan poco eficiente”.
- 2- Dr. C.P. Rodolfo Acevedo: “La resistencia de las sanciones impropias”
- 3- Dr. C.P. Pablo Esteban Greco, Dr. Abog. Fabricio Antonio Lanzillotta y Dr. Abog. Marcelo Daniel Fratantuono. “Las Nuevas Tipificaciones Defraudatorias a la Luz de la Reforma Tributaria”.
- 4- Dr. Abog. Fernando Marcelo Pierri y Dr. C.P. Eugenio Goyenenche: “ La Reforma no Aprueba el Test de Razonabilidad”.
- 5- Dr. C.P. Alfredo Destuniano: “Las hipótesis comisivas de ilícitos punibles de la Ley 11683. Reflexiones para la defensa del ciudadano en sede administrativa”

- CUESTION PREVIA: NOCIONES DEL DERECHO SANCIONADOR

- NATURALEZA JURÍDICA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

- IMPORTANCIA DEL TEMA

- Definición de las fuentes legales
- Vías recursivas
- Principios legales aplicables

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

ARGENTINA

- NATURALEZA JURICA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS
 - PRINCIPALES TEORIAS DOCTRINARIAS
 - TEORIA PENALISTA
 - EXTREMA
 - ATENUADA
 - TEORIA TRIBUTARISTA
 - TEORIA ADMINISTRATIVISTA
 - El cambio a partir del fallo de la CSJN “Parafina del Plata” 2/09/68.

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS
21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO

- Cuando el legislador advierte que existe un interés valioso para la sociedad, decide protegerlo normativamente, adquiriendo así, dicho bien, la condición de bien jurídico tutelado
- Cuáles son los bienes jurídicos que protegidos en la Ley 11683? Como lo dice el Dr. Alfredo Destuniano en su trabajo:
“Las hipótesis comisivas de ilícitos punibles de la Ley 11683. Reflexiones para la defensa del ciudadano en sede administrativa”, estos bienes serian:
 - *Las facultades de verificación y fiscalización de la administración tributaria.*
 - *La renta fiscal o recaudación.*
 - *La hacienda pública.*
 - *La libre competencia, el libre mercado, el libre circuito de los bienes, la producción de bienes y servicios y el buen nombre de la República. Todos ellos parecen ser bienes jurídicos extrafiscales.*
 - *La administración de la seguridad social.*

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS
21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

- Los principios penales aplicables al régimen sancionador. A título ejemplificativo:
 - **Principio de legalidad o tipicidad**
 - **Principio de prohibición de analogía**
 - **Irretroactividad de la norma penal**
 - **Principio de derecho de defensa**
 - **Principio de certeza**
 - **Principio de no confiscatoriedad**
 - **Principio de proporcionalidad**
 - **Principio de Insignificancia o bagatela**
 - **Principio de la personalidad de la pena**
 - **Principio de la ley penal más benigna**
 - **Principio de prohibición de la doble persecución (o non bis in ídem)**
 - **Principio de duda (en caso de duda a favor del reo)**

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS
21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

○ LAS CONDICIONES OBJETIVAS DE
PUNIBILIDAD

- Condiciones mínimas u objetivas de punibilidad.
 - La conducta llevada a cabo por el responsable es típica, es decir que la acción disvaliosa objetivamente se ha consumado, no obstante, lo cual el legislador por una cuestión de política criminal o tributaria, decide excluir dicha conducta del campo del injusto o culpabilidad.
 - Es establecer parámetros por razones de política criminal para la aplicación de penas con independencia de las circunstancias que llevaron al sujeto a cometer el ilícito,

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

○ LAS INFRACCIONES FORMALES

- Las infracciones formales se refieren a aquellas conductas que no observan el cumplimiento de las obligaciones formales.
- La conducta reprimida se refiere al incumplimiento de las obligaciones impositivas formales, es decir aquellas pautas o deberes de acción que rigen el comportamiento del contribuyente frente al Organismo Fiscal.
- El sistema sancionatorio en materia de infracciones formales busca tutelar en una primera pretensión la actividad administrativa, que se traduce en el accionar del Organismo Recaudador en su rol verificador y fiscalizador, siendo éste el bien jurídico protegido y mediatamente se protege la hacienda pública

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

INFRACCIONES FORMALES

- Subtemas sujetos a análisis, a modo de ejemplo:
 - Análisis de los distintos tipos infraccionales: Art 38, artículo s/n a continuación del 38, art 39, primer artículo s/n a continuación del 39 y segundo artículo s/n a continuación del 39.
 - Conducta requerida para la configuración de cada ilícito infraccional.
 - Las nuevas sanciones frente a las infracciones formales en materia de operaciones internacionales.
 - Sobre el procedimiento para aplicar la multa.
 - Sistema de reducción de las infracciones formales. Atenuantes, y Agravantes. Reincidencia.
 - Multiplicidad de las sanciones.
 - Clausura de Establecimientos del art. 40. Tipo penal de la clausura tributaria. Pena principal y accesoria.
 - Procedimiento de la Clausura. Actas de comprobación. Requisitos para que se aplique la clausura.
 - Personal no declarado nueva causal de clausura -inciso g) art 40-

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

INFRACCIONES FORMALES

- En materia de clausura: el trabajo de los Dres. Martín y Cantisano bajo el título de “La clausura esa pena poco eficiente”
- Analizan en forma pormenorizada el instituto de la clausura, su naturaleza y fundamentos.
- Conclusión *“que la sanción de clausura posee naturaleza penal, motivo por el cual deben aplicarse a la misma todos los principios y garantías que rigen dicha materia.”*
- Analizan los problemas que se dan con la sanción de clausura a la luz de los principios del derecho penal.
- *Personalidad de la pena : que es un requisito sine qua non al momento de aplicar una sanción de naturaleza penal, que la conducta pueda ser atribuida al autor a título de dolo o culpa, circunstancia esta que parece soslayar de forma sistemática el Fisco Nacional.*
- Analizan el tema de la proporcionalidad y de la insignificancia y un tema importante como es el de juez imparcial.
- *Sobre la clausura preventiva del art,35 f) ley 11.683*
- *Clausura a los monotributistas.*

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

INFRACCIONES FORMALES

- Dres. Abog. Fernando Pierri y el C.P. Eugenio Goyeneche también abordan el tema de la clausura en su trabajo titulado “La reforma no aprueba el test de razonabilidad”.
- *La constitucionalidad de la sanción fue contrastada con el principio de razonabilidad o proporcionalidad de las normas. Conforme al principio innominado de razonabilidad las sanciones deben ser proporcionales a la falta cometida.*
- Luego de un análisis exhaustivo sobre la racionalidad de la sanción de clausura, los autores concluyen diciendo que *la sanción de clausura no se ajusta a la medida de las sanciones administrativas que imponen una valoración positiva en el juicio de razonabilidad o proporcionalidad y que si el derecho sancionador es la última ratio del ordenamiento jurídico debemos coincidir que las sanciones gravosas para el contribuyente debieran ser aplicadas como medidas excepcionales y fuera del ámbito del régimen infraccional tributario.*

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

INFRACCIONES MATERIALES

- La Ley Nro. 11.683 de Procedimiento Tributario tiene previsto dos tipos infraccionales básicos en esta materia:
 - a) la omisión culposa
 - b) la defraudación
- Ambas figuras son de las llamadas de “resultado”, no siendo suficiente la “tentativa”, lo que implica decir que quedará configurada la infracción si al momento del vencimiento del plazo de pago de la obligación se produce un perjuicio fiscal.
- Los ilícitos materiales descritos en los artículos 45 y 46 de la ley procedimental, no se refieren a figuras autónomas, ambas tienen el mismo resultado y utilizan similares medios para llevarlas a cabo. Es necesario para encuadrar la conducta del infractor dentro de uno de los tipos legales, analizar el elemento subjetivo, esto es determinar si ha existido dolo o culpa.
- Se acepta que el bien jurídico tutelado en las infracciones materiales es la hacienda pública.

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

INFRACCIONES MATERIALES

- La Ley Nro. 11.683 de Procedimiento Tributario tiene previsto dos tipos infraccionales básicos en esta materia:
 - a) la omisión culposa
 - b) la defraudación
- Ambas figuras son de las llamadas de “resultado”, no siendo suficiente la “tentativa”, lo que implica decir que quedará configurada la infracción si al momento del vencimiento del plazo de pago de la obligación se produce un perjuicio fiscal.
- Los ilícitos materiales descritos en los artículos 45 y 46 de la ley procedimental, no se refieren a figuras autónomas, ambas tienen el mismo resultado y utilizan similares medios para llevarlas a cabo. Es necesario para encuadrar la conducta del infractor dentro de uno de los tipos legales, analizar el elemento subjetivo, esto es determinar si ha existido dolo o culpa.
- Se acepta que el bien jurídico tutelado en las infracciones materiales es la hacienda pública.

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS
21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA
INFRACCIONES MATERIALES

- CONFIGURACION DE LA SANCION
 - debe existir la conducta antijurídica descripta por la normativa legal,
 - también un efectivo perjuicio fiscal,
 - no resultando suficiente la tentativa ni la mera trasgresión,
 - sino la efectiva lesión a la hacienda pública.

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

INFRACCIONES MATERIALES

○ OMISION DE IMPUESTOS

- ART. 45 se configura a través de conductas culposas. El tipo culposo se manifiesta a través de la violación de un deber de cuidado, el sujeto actuó con imprudencia, negligencia o impericia.
- El error excusable opera como causal eximente de responsabilidad frente a la sanción por omisión de impuestos, y posee raigambre legal desde la reciente reforma.
- Antes de la reforma tributaria establecida por la ley 27.430, también el error excusable era considerado como una causal exculpatoria, incluso por la Instrucción General 06/2007 (AFIP). Sin embargo, con la modificación del artículo la figura del error excusable ha adquirido mayor preponderancia.
- Aumento de la multa al 100%

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS
21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA
INFRACCIONES MATERIALES

○ LA DEFRAUDACION DE IMPUESTOS

- Un sujeto ha incurrido en una conducta dolosa cuando se verifique que su actuación voluntaria ha sido producto de un proceso cognoscitivo y volitivo dirigido a la ejecución de una actitud prohibida. Sin conocimiento no hay dolo.
- El elemento subjetivo del delito doloso aparece cuando el autor sabía que realizaba una acción delictual y quería realizarla.
- El dolo requiere:
 - a) Un aspecto externo: la producción de un resultado, es el aspecto objetivo del tipo legal o tipo objetivo y
 - b) Un aspecto interno: la voluntad de causarlo, es el aspecto subjetivo del tipo legal o tipo subjetivo.

○

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

INFRACCIONES MATERIALES

- CUESTIONES DE ANÁLISIS POSIBLES DE ABORDAR:
 - Multa por omisión. Diferencias entre ajustes locales y los originados en operaciones internacionales.
 - Reincidencia. Concepto. Su efecto en la graduación y reducción de sanciones.
 - Error excusable. Concepto. Su inclusión en el texto legal. Diferencias con el error de hecho.
 - Multa por Defraudación. Vinculación con la ley penal tributaria. Nuevas causales de presunción de dolo.
 - Reencuadre de la sanción de defraudación como omisión de impuestos.
 - Agentes de Retención y Percepción. Situaciones que pueden darse.
 - Graduación de sanciones. Consideraciones sobre los atenuantes y agravantes.
 - Ley Penal más benigna. Situaciones de aplicación.
 - La UVT y sus efectos sobre las sanciones materiales.
 - Sanciones. Prescripción y su efecto en materia sancionatoria
 - Las sanciones en las salidas no documentadas.

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS
21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA
INFRACCIONES MATERIALES

- Los autores Dres. C.P. Pablo Greco, Abog. Fabricio Lanzillotta y Abog. Marcelo Fratantuono “Las nuevas tipificaciones defraudatorias a la luz de la reforma tributaria”.
- *Las dos nuevas figuras que analizan los autores son:*
 - *Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (art. 46 bis ley 11.683)*
 - *Simulación dolosa de cancelación de obligaciones (art. 46 ter ley 11.683)*
- *“Se trata de figuras que, importadas del ordenamiento penal tributario, vienen a llenar un vacío legal ante la existencia de conductas que, en tanto que no superaran los umbrales de punibilidad que les permitieran ser categorizadas como delitos, quedaban fuera de todo tipo de sanción”*

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

INFRACCIONES MATERIALES

- Al tratarse de conductas cuyo origen es precisamente tipificaciones de carácter delictual, resulta inevitable recurrir a la doctrina y jurisprudencia en sede penal, para comprender al menos en parte las problemáticas que puedan plantearse en su aplicación.
- *“Las nuevas figuras defraudatorias, deben ser entendidas de modo distinto a la defraudación genérica contenida en el artículo 46 de la ley de rito. Por cierto, de otro modo, carecería de sentido su incorporación legal, porque justamente estarían comprendidas dentro de la figura base.*
- *En efecto, mientras que la misma es el ocultamiento de la materia imponible, que se perfecciona cuando vence el plazo para presentar la respectiva declaración jurada, las figuras que se han analizado se corresponden con otras manifestaciones que perjudican a la hacienda pública, y que se corresponden en lo sustancial, con las figuras análogas.*
- *El aprovechamiento indebido de beneficios fiscales configura una estafa al fisco, que se perfecciona una vez que el infractor se aproveche de modo concreto (mediante la percepción y/o utilización) de los beneficios que conceda el ente estatal, mediante el dictado de un acto.*
- *Por su parte, la simulación dolosa de cancelación, es un accionar que se produce con posterioridad al mentado vencimiento de la obligación, justamente, mediante la neutralización (fraudulenta) de la deuda con el fisco.*

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

SANCIONES IMPROPIAS

- Existencia de determinadas disposiciones cuya aplicación por parte de la Administración Fiscal implica infligir verdaderos castigos, pero que, por no tener reconocimiento formal como sanciones en el ordenamiento tributario nacional, podrían quedar al margen del sistema de garantías que aseguran el derecho de defensa y el debido proceso.
- Dr. Roberto Acevedo en su trabajo “La resistencia de las sanciones impropias”:
- *“Las sanciones atípicas o anómalas, se encuentran distribuidas en la legislación sustantiva de los distintos tributos o integrando normas procedimentales”*
- *Doctrina italiana : sanciones anómalas*
- *Doctrina española: sanciones impropias o atípicas.*
- *Doctrina brasileña: sanciones políticas.*

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

SANCIONES IMPROPIAS

- Habitualmente la doctrina llama sanciones impropias a las restricciones en el cómputo de diversos conceptos o la incorporación de trabas al libre ejercicio de los derechos de los contribuyentes, mediante normas legales.
- Suelen adoptar ciertas “formas” que podríamos reconocer en alguna de las siguientes variantes:
 - 1. Caducidad de derechos por incumplimiento a requisitos o condiciones
 - 2. Atribución de responsabilidad solidaria
 - 3. Definición objetiva de supuestos de imposición
 - 4. Otras formas
- En el régimen tributario vigente, hallamos sanciones encubiertas en reiteradas ocasiones tanto en las normas procedimentales como en la parte sustantiva de los distintos tributos.

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

SANCIONES IMPROPIAS

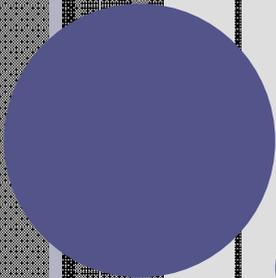
- El autor propone realizar un breve repaso de la existencia de las mismas en la Ley de Procedimiento Tributario, en su texto actual y en los principales tributos.
- Entre otras menciona:
 - Decaimiento de beneficios por incumplimientos a planes de facilidades de pago.
 - La reincidencia como agravante y el error excusable como exonerante.
 - La responsabilidad solidaria por culpa o dolo.
 - Facturación tipo “M”.
 - Pérdida del crédito fiscal.
 - Baja de operador de comercio exterior.
 - Cancelación administrativa de la CUIT.
 - Salidas no documentadas.
- Este tipo de sanciones encubiertas expone al contribuyente sin las garantías reconocidas a las demás sanciones como el debido proceso, subjetividad de la pena, entre otras.
- Las modificaciones introducidas por la ley 27430, han logrado morigerar sutilmente la presencia de este tipo de sanciones.

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS
21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA
INFRACCIONES Y SANCIONES EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

- Naturaleza jurídica de las sanciones de la seguridad social : podemos decir que las mismas tienen naturaleza penal y por lo tanto resultan de aplicación los principios penales.
- En este sentido, debiéramos analizar los inconvenientes que plantea el actual régimen al vulnerar los principios:
 - De legalidad
 - Falta de reserva de ley
 - Tipos penales vagos o ambiguos
 - Principio de culpabilidad
 - Principio de Proporcionalidad
 - Non Bis in Idem
- Una de las sanciones que merece un análisis particular es la sanción de clausura establecida en la ley 11.683 en su artículo 40, cuyo texto luego de la reforma de la ley 27.430 incorpora como causal de clausura el inc g)

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS
21° SIMPOSIO DE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA
INFRACCIONES Y SANCIONES EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL.

- En esta materia correspondería examinar:
 - a) Si las infracciones definidas en las Leyes 17.250 y 22.161 y sus respectivas sanciones tutelan adecuadamente el bien jurídico protegido.
 - b) El dispar tratamiento a las sanciones previsionales conforme el ordenamiento que las impone, ya sea la ley 11.683 o la ley 17.250.
 - c) La superposición de sanciones por una misma infracción, ya sea laborales y/o de la seguridad social, sometiendo a los empleadores a doble juzgamientos quebrantando el principio del “non bis in ídem”.
 - d) Incongruencia de continuar aplicando la Resolución N° 655/05 del MTEySS con la última reforma de la Ley 11.683.
 - e) Evaluar el escándalo que provoca los pronunciamientos dispares de los distintos fueron que intervienen en la punición de la infracción del art. 40 de la Ley 11.683.



MUCHAS GRACIAS

