

TÍTULO:	PROCEDIMIENTO. LAS MODIFICACIONES EN MATERIA DE SANCIONES TRIBUTARIAS MATERIALES
AUTOR/ES:	Calello, Carolina
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXVIII
PÁGINA:	-
MES:	Diciembre
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

CAROLINA CALELLO

PROCEDIMIENTO. LAS MODIFICACIONES EN MATERIA DE SANCIONES TRIBUTARIAS MATERIALES

I - INTRODUCCIÓN

La ley 27430 introdujo importantes modificaciones a la ley de procedimiento tributario 11683. Trataremos aquí las referidas a las sanciones materiales, que son aquéllas que resguardan la renta fiscal a través del castigo de conductas que infringen la obligación tributaria debida.

Algunas de las previsiones que se incorporan recogen las disposiciones de la instrucción general (AFIP) 6/2007, que también es utilizada por los funcionarios para la graduación de las multas.⁽¹⁾

II - MULTA POR OMISIÓN. ARTÍCULO 45

La multa por omisión se fija en el cien por ciento (100%) del impuesto omitido, en lugar de ser pasible de graduación por parte del juez administrativo entre el cincuenta (50) y cien (100) por ciento de tal importe. Esta modificación parece en algún sentido ratificar la postura que indica que esta sanción se acerca cada vez más a una de tipo objetivo⁽²⁾, lo que resulta cuestionable. La elevación de la sanción es sumamente relevante pues con el texto anterior la aplicación del máximo legal era la excepción y no la regla.⁽³⁾

Al igual que antes de la reforma, esta multa resulta aplicable en la medida en que no exista error excusable y no corresponda la multa por defraudación. El nuevo artículo expone una mejor técnica legislativa en la enunciación de las conductas sancionadas.

También se modifica la multa aplicable en caso que el ajuste esté vinculado con operaciones internacionales, es decir realizadas con sujetos del exterior. En este supuesto será del doscientos por ciento (200%) sobre el importe omitido. Debemos recordar que antes de la reforma era graduable entre una y cuatro veces, parámetro que consideramos no respetaba el principio de proporcionalidad de la pena, si se lo comparaba con el previsto para la figura defraudatoria que se fija de dos a diez veces. Es decir, parecía demasiado elevada la multa por omisión en comparación con la referida a la evasión de impuestos. Con la modificación, esta crítica se mantiene, ya que el mínimo de la defraudación coincide con el porcentaje establecido para la omisión mencionada.

Ahora bien, si mediara reincidencia la multa se eleva a doscientos por ciento (200%) en el caso de la omisión "local" y a trescientos por ciento (300%) en caso de la "internacional". Parecería que

la reincidencia no ha sido valorada de igual modo para ambos tipos de operaciones, ya que de otra forma la de operaciones internacionales debería ser más elevada (400%). Se debe suponer entonces que la intención fue ponerle un techo a este tipo de sanciones, lo cual podría originar cuestionamientos para el caso de las operaciones locales.

En línea con esta redacción, se incorpora la figura de la reincidencia, aunque se consagra solo para la multa por omisión y no para la defraudación u otras figuras. Ello, sin perjuicio que como veremos luego, resulta importante también para la reducción de sanciones.

El reincidente aparece definido⁽⁴⁾ como 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.

Si bien han existido cuestionamientos constitucionales en materia penal con relación a esta figura, la Corte Suprema ha convalidado su aplicación al considerar que el instituto tiene sustento en el desprecio que manifiesta por la pena quien, pese a haberla sufrido antes, recae en el delito.⁽⁵⁾

Así, por ejemplo, podría ser el supuesto de un contribuyente que apela una resolución que aplica multa por omisión, la que queda firme, y dentro de los siguientes cinco años comete otra infracción pasible de multa por omisión. En tal caso, esta segunda multa sería del doscientos por ciento (200%), siempre que ambos hechos se refieran a operaciones locales. Es decir, conforme con el texto del artículo 45, la reincidencia debe evaluarse por cada infracción en particular, y no corresponde calificar de reincidente a un sujeto si, en el ejemplo, la primera infracción correspondiera a una multa con origen en operaciones locales y la segunda en operaciones internacionales.

Parece cuestionable de todos modos la incorporación de la reincidencia en la multa por omisión, ya que en principio, por sus características, cualquier ajuste deriva en la aplicación de esta sanción, salvo que se alegue y prospere la defensa basada en el error excusable. En otras palabras, es relativamente sencillo calificar como reincidente a estos efectos, máxime cuando no se establece piso o umbral cuantitativo para ello. Bastará entonces con consentir un ajuste y la correspondiente sanción de poco importe, para encuadrar como reincidente. Pero, además, un reincidente, conforme a estas pautas, sería pasible de una multa del doscientos por ciento (200%), igual al mínimo de defraudación, conducta mucho más grave que la omisión. Esta situación se acentúa para las operaciones internacionales, en que la multa supera aun aquel mínimo.

Otra cuestión que parece excesiva es el tiempo que tiene que transcurrir para que no se tenga en cuenta la sanción anterior a efectos de la reincidencia. Cinco años parece demasiado para una multa por omisión, tal vez podría pensarse que su inclusión ha sido pensada con relación al término de prescripción. De todos modos, es evidente que la reincidencia tal como está diseñada promoverá en general que las multas no sean consentidas, a fin de no calificar dentro del instituto.

Finalmente, a fin de su correcta aplicación, será necesario crear un Registro de Reincidentes en las bases de datos de la AFIP.

La referencia al error excusable ya figuraba en el texto anterior, aunque no se encontraba definido expresamente. Ahora se incorpora una definición, aunque solo referida al error de derecho extrapenal, es decir, el relativo a las normas que regulan cada tributo y no al error sobre el derecho penal, ello dado que no es posible invocar ignorancia o error sobre este. En este sentido, recoge las opiniones doctrinarias y jurisprudenciales, ya que alude a los supuestos en que 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⁽⁶⁾. Se tendrán en cuenta, a fin de evaluar el referido error, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades, criterio este último de dudosa legitimidad si se tiene en cuenta que no requiere firmeza sino simplemente la acusación o invocación de esta circunstancia por parte del Fisco.

Una cuestión que se plantea con relación a esta definición es la falta de referencia al error de hecho. En este sentido, pensamos que si bien la norma comienza con la locución "*se considerará que existe error excusable...*", lo cual podría indicar que los supuestos comprendidos están limitados a los allí detallados, esa no es la interpretación que debe darse al artículo. Por el

contrario, no se elimina la posibilidad de que quede comprendido dentro de la figura el error de hecho, aunque no aparezca mencionado expresamente, ya que se desprende del principio de culpabilidad aplicable a las sanciones tributarias.⁽⁷⁾

III - MULTA POR DEFRAUDACIÓN. ARTÍCULO 46

La multa por defraudación es reducida en su límite máximo de diez a seis veces, extremo que consideramos acertado, aunque debemos señalar que resultaba infrecuente en el ejercicio profesional observar la aplicación del máximo legal.⁽⁸⁾

A diferencia de la reforma de la ley penal tributaria⁽⁹⁾, no se establece ninguna limitación para la aplicación de esta sanción cuando sea realizada como consecuencia exclusiva de una determinación sobre base presunta, no recogiendo en consecuencia la jurisprudencia en la materia.⁽¹⁰⁾

Se elimina, acertadamente, el artículo agregado a continuación del 46 referido a la utilización fraudulenta de quebrantos, que como es sabido -salvo algún caso puntual de las personas humanas⁽¹¹⁾- tenía el mismo efecto que la aplicación de la multa del artículo 46. Es decir, no cumplía ninguna finalidad y solo podría dar lugar a eventuales planteos de nulidad en aquellos casos en que la conducta se encuadrara en el artículo 46 en lugar del específico de quebrantos.

Finalmente, se incluye como inciso f) en el artículo 47, una nueva causal de presunción de dolo referida a la falta de utilización de elementos de medición, control y rastreo de mercadería dispuesto por leyes, decretos o normas reglamentarias dictadas por la AFIP.

IV - INCORPORACIÓN DE NUEVAS FIGURAS. ARTÍCULOS AGREGADOS A CONTINUACIÓN DEL ARTÍCULO 46

Con el objetivo de compatibilizar las figuras previstas en la ley penal tributaria con las de la ley de procedimiento tributario, se incorporan las de aprovechamiento indebido de subsidios⁽¹²⁾ y simulación dolosa de cancelación.⁽¹³⁾

Así, se establece que *"el 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, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado"*.

Se castiga entonces la percepción 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 esfuerzos para aumentar las fuentes de trabajo y producción⁽¹⁴⁾. 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 en error al Fisco y provocan de su parte un desplazamiento patrimonial voluntario y perjudicial.⁽¹⁵⁾

El aprovechamiento será indebido, de un modo general, cuando no se reúnan las condiciones para acceder al beneficio, cuando se lo percibe en mayor medida o cuando se lo destina a una finalidad distinta que aquella para la cual fue creado. Con relación a cómo deben aprovecharse, existe unanimidad en considerar que debe tratarse de la efectiva percepción de los mismos.⁽¹⁶⁾

La simulación dolosa de cancelación es una figura análoga a la prevista en el artículo 10 de la ley penal tributaria vigente, cuya reforma incorpora un umbral de punibilidad.⁽¹⁷⁾

Así, en la ley 11683 se incorpora como segundo artículo a continuación del artículo 46: *"El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simular 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"*.

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 "cancelación" en lugar de "pago" permite incluir en esta figura a la compensación, cuestión que había suscitado divergencias interpretativas con relación a la ley penal tributaria⁽¹⁸⁾. Así, a pesar de no estar expresamente previsto, se había considerado comprendido en la figura el aumento ardidoso de créditos fiscales originados en facturas de proveedores apócrifos, a fin de cancelar otras obligaciones⁽¹⁹⁾, o la utilización de saldos de libre disponibilidad generados en certificados de retención falsos para cancelar obligaciones tributarias mediante compensación⁽²⁰⁾. Con el texto aprobado, esta discusión no se presentará.

La simulación puede ser total o parcial y debe darse ante el organismo recaudador, dado que no resulta sancionable la simulación ante otros terceros. Por ello, no se admitió la realizada por parte de un administrador de consorcio ante este⁽²¹⁾, aunque con posterioridad se consideró que la presentación ante otro organismo diferente de la AFIP -en el caso el Registro Nacional de Buques- podía resultar sancionable si en éste habían sido delegadas las facultades de control.⁽²²⁾ Si bien los antecedentes se refieren a la ley penal tributaria, resultan plenamente aplicables.

También se han suscitado cuestionamientos sobre la presentación de certificados de libre deuda apócrifos, aunque tal como ha sido estructurada la norma este supuesto no quedaría comprendido en la figura analizada.

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.

V - MULTAS POR RETENCIÓN Y NO DEPÓSITO. ARTÍCULO 48

Al igual que en la defraudación del artículo 46, se reduce a seis veces en lugar de diez, 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.

VI - REDUCCIÓN DE SANCIONES. ARTÍCULO 49

Se modifica íntegramente el sistema de reducción de sanciones previsto en el artículo 49 de la ley.

Para ello, se estructuran cinco momentos con diferentes porcentajes de reducción, vinculados al inicio de la fiscalización, prevista, vista y resolución de determinación de oficio.

El texto aclara que tales reducciones se aplican también a las nuevas figuras de aprovechamiento indebido de subsidios y simulación dolosa de cancelación de obligaciones. Sin embargo, resulta difícil compatibilizar los referidos momentos con estas infracciones. Ello, por cuanto si se realizara una determinación de oficio, las pautas aplicables serán las que se desarrollan más adelante. Sin embargo, si ello no ocurriera, no se establece el modo de computar las reducciones, a pesar de que estas figuras quedan claramente comprendidas en el artículo. A modo de ejemplo, si se tratara del reclamo de créditos fiscales devueltos indebidamente, el Fisco no realiza para ello una determinación de oficio. Más allá de la similitud sustancial entre uno y otro procedimiento, lo que ha sido reconocido por la Procuradora⁽²³⁾, y que también ha dado origen a la habilitación de la competencia del Tribunal Fiscal⁽²⁴⁾, lo cierto es que desde el punto de vista formal el reclamo se realiza a través de otro acto mediante el cual se intiman las sumas previamente devueltas, motivo por el cual existen dudas sobre cómo aplicar las reducciones señaladas.

Lo mismo ocurre con la simulación dolosa de cancelación de obligaciones, que presenta un problema adicional. No queda claro si el reclamo del importe cuya cancelación se simula constituye requisito para la aplicación de la multa, lo que genera aún más incertidumbre sobre el modo de computar la reducción.

Por otra parte, el último párrafo establece que no serán de aplicación cuando se habilite el trámite de la instancia de conciliación administrativa⁽²⁵⁾, previsión que consideramos no encuentra justificación.

Finalmente, con un criterio que no compartimos, se elimina la liberación de sanción que se encontraba prevista para el supuesto en que el saldo total de gravámenes adeudados no superara \$ 1.000, que recogía el principio de insignificancia o bagatela.

Veamos a continuación entonces los distintos momentos previstos y las reducciones aplicables en cada caso.

a) Eximición de sanción: Regularización a través de la presentación de la declaración jurada original o rectificativa antes de la notificación del inicio de la inspección mediante la orden de intervención

Se trata del primer tramo de los cinco que señalamos, en que se exime de sanción al contribuyente o responsable. Resulta a nuestro juicio acertada esta inclusión, que recoge la previsión del artículo 16 de la ley penal tributaria antes de la sanción de la ley 27430, que eximía de responsabilidad al sujeto que regularizaba en forma espontánea -en términos generales antes de la inspección- las obligaciones fiscales evadidas. Por eso llama la atención que en la ley penal tributaria se haya eliminado esta figura a partir de la reforma.

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

Ello podría encontrar una solución si se computa la reincidencia por cada una de las infracciones previstas. Pero además, en el caso de la omisión, debemos recordar que la reincidencia ya opera como agravante a fin de aplicar la multa del artículo 45, motivo por el cual si también se tiene en cuenta para la eximición y reducción de sanciones, operaría como doble agravante.

Al igual que en la reducción de sanciones vigente, no se requiere el pago de la deuda exteriorizada, sino solamente la presentación de la declaración jurada.

La remisión al inicio de la inspección se relaciona en forma directa con la inclusión en la ley de la obligatoriedad por parte del Fisco de notificar al contribuyente dicha circunstancia y la correspondiente orden de intervención⁽²⁶⁾, cuestión que había originado planteos por falta de la referida notificación, que han contado con pronunciamientos favorables y consecuente declaración de nulidad por afectación del derecho de defensa⁽²⁷⁾. Así, se había interpretado que la comunicación de tal inicio tiene por objeto acotar el marco de las facultades de verificación y fiscalización del Fisco y otorgar certeza al contribuyente respecto de la información que debe brindar al organismo fiscalizador.

Sin embargo, dado que no se encontraba regulado expresamente, en algunas oportunidades el planteo era desestimado, sobre la base de considerar que el contribuyente de todos modos estaba anoticiado a través de los diferentes requerimientos⁽²⁸⁾. A partir de ahora constituye un requisito del procedimiento cuya omisión dará sin lugar a dudas a la nulidad del acto por violación del artículo 7, inciso d), de la ley 19549.

De todos modos, y en lo que aquí interesa⁽²⁹⁾, no es necesaria esta notificación en el caso de requerimientos individuales. En tales supuestos la eximición resultaría aplicable, ya que luego de esas diligencias o etapa de investigación, la AFIP dispone la apertura de la orden de intervención, motivo por el cual tales requerimientos serán siempre anteriores a la apertura de dicha orden. Se debe recordar también que con relación a las fiscalizaciones electrónicas, los funcionarios del organismo recaudador manifestaron -con relación al art. 16 de la ley penal tributaria antes de la reforma- que actúan como una inducción al contribuyente y las mismas no atentan contra la espontaneidad de la presentación requerida por dicha norma.⁽³⁰⁾

Tampoco se exige esta notificación en los supuestos de medidas de urgencia y diligencias encomendadas al Organismo Recaudador en el marco del artículo 21 de la ley penal tributaria. No se precisa en estos casos cómo opera la reducción, sobre todo teniendo en cuenta que en general se dictará con posterioridad la determinación de oficio. A pesar de ello, y dado que no se establece limitación alguna para gozar de la eximición en este sentido, la misma resulta aplicable.

b) Reducción a un cuarto del mínimo legal: Regularización a través de la presentación de la declaración jurada original o rectificativa entre la notificación de la orden de intervención y la prevista

Se trata del segundo tramo a efectos de la reducción, que exige la regularización antes de la notificación de los ajustes por parte de los inspectores actuantes. En el caso de la multa por omisión del artículo 45, debemos recordar que se establece en el 100% fijo, motivo por el cual no existe mínimo sobre el cual aplicar la reducción. En este supuesto, el parámetro no constituye un mínimo sobre el cual realizar el cálculo, consideración que se aplica también a los siguientes

tramos de reducción, salvo el último, que veremos presenta una cuestión adicional. Una opción sería asumir que la reducción se debería aplicar tomando como parámetro el cien por ciento (100%), aunque no parece compatible con el principio de legalidad, a la vez que también podrían verse involucradas cuestiones de equidad y proporcionalidad de la pena, en tanto para la defraudación se computa el 25% del mínimo legal (es decir, sobre 2 veces, lo que es igual al 50% del tributo evadido), en un rango que asciende hasta seis veces del impuesto.

Nuevamente, se requiere que el contribuyente o responsable no sea reincidente, aunque en este caso se precisa que no debe serlo con relación a los artículos 45, 46, agregados a continuación y 48.

c) Reducción a un medio del mínimo legal: Regularización a través de la presentación de la declaración jurada original o rectificativa antes de la vista, es decir entre la prevista y la vista

Se trata del tercer tramo de reducción, una vez notificados los ajustes por parte de los inspectores actuantes, excepto reincidencia. Como es sabido, el contribuyente o responsable puede aceptar los ajustes propuestos por la inspección y presentar las declaraciones juradas correspondientes, en cuyo caso no se da inicio al procedimiento de determinación de oficio.

El artículo agregado a continuación del 36, cuya redacción se mantiene en este aspecto, señala que en el transcurso de la fiscalización y a instancia de la inspección actuante, los contribuyentes y responsables podrán rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas, de acuerdo con los cargos y créditos que surgieren de ella. En tales casos, no quedarán inhibidas las facultades del Fisco para determinar la materia imponible que en definitiva resulte. Es decir, la conformación del ajuste en esta instancia no goza de la estabilidad prevista en el artículo 19 de la ley, aunque las sanciones tienen una mayor reducción.

d) Reducción a tres cuartos del mínimo legal: Aceptación de la pretensión fiscal dentro de los 15 días de notificada la vista que da inicio al procedimiento de determinación de oficio

El cuarto tramo de reducción requiere la aceptación dentro del primer plazo de 15 días establecido en el artículo 17 para contestar la vista. Debemos recordar que si bien el referido plazo es prorrogable por única vez, a efectos de la reducción la aceptación debe realizarse dentro de los primeros quince días.

En este caso, si bien existe una menor reducción de la sanción aplicable, la aceptación en esta instancia goza de estabilidad, ello significa que salvo excepciones, el Fisco no podrá modificar el ajuste en contra del contribuyente.⁽³¹⁾

Se requiere, al igual que en el resto de los tramos, no ser reincidente en las multas de los artículos 45, 46, agregados a continuación y 48.

e) Mínimo legal. Aceptación de la pretensión fiscal una vez notificada la determinación de oficio

Si el contribuyente consintiera la determinación de oficio, las multas materiales se reducen al mínimo legal, siempre que no mediara la reincidencia mencionada.

En el caso de la multa por omisión del artículo 45, esta reducción no encuentra justificativo, ya que al no existir un mínimo legal, la previsión no representa ningún atractivo para el contribuyente. Ello, por cuanto la sanción será la misma ya sea que consienta la determinación o la cuestión.

VII - REDUCCIÓN PARA LOS AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN

El artículo también prevé la reducción de las sanciones para los agentes de retención y percepción. En el caso que omitan retener o percibir, se aplican las reducciones que señalamos, según el momento en que se realice la regularización. Se debe recordar a estos efectos que conforme lo establecido en el último párrafo del artículo 17, el Fisco debe realizar una determinación de oficio para reclamar los importes⁽³²⁾. A fines de la regularización exigida, no basta con la presentación de la declaración jurada, sino que la eximición o reducción opera siempre que se ingrese el importe de las retenciones o percepciones omitidas.

Con relación a estos supuestos, se establece que ello opera siempre que subsista la obligación principal, lo que genera dudas interpretativas. Así, parecería que es posible la regularización en estos términos solo en la medida en que no se hubiera presentado (o inclusive vencido) la declaración jurada por parte del contribuyente que debió ser percibido o retenido. Una posibilidad es suponer que en caso que este hubiera presentado la declaración jurada, el impuesto se habrá ingresado, y entonces el agente se verá liberado de su responsabilidad solidaria⁽³³⁾. Sin embargo, ello no necesariamente es así, ya que dependerá del accionar de tal sujeto y de la prueba que se acredite.

La restante pregunta es qué sucede si la obligación principal no subsiste. Una posible respuesta sería que en tal caso no opera la reducción, aunque no parece existir justificativo para ello.

Sin embargo, la verdadera novedad del artículo es la referida a los agentes de retención o percepción que retengan los importes y no los depositen, una vez vencidos los plazos legales para hacerlo. En este caso, al igual que en el de los sujetos que omitan retener o percibir, se aclara que la regularización se configurará con el ingreso total de los importes.

Esta modificación, que permite a los mencionados agentes eximirse de responsabilidad a través del ingreso tardío, no guarda relación con la eliminación de la ley penal tributaria del artículo referido a la regularización espontánea de las obligaciones. Si bien es cierto que en general la AFIP se opone a esta posibilidad en el caso de retenciones y percepciones realizadas y no depositadas, se ha admitido jurisprudencialmente esta opción⁽³⁴⁾, en tanto el artículo 16 de la ley 24769 vigente antes de la reforma no realizaba ninguna distinción al respecto. Tampoco parece compatible con que la conducta siga siendo típica si los montos no depositados superan los previstos en la ley penal tributaria.

Además, no se establece la forma de delimitar el momento a fin de computar las reducciones. Debemos recordar que conforme el último párrafo del artículo 17, no siempre resulta necesario el dictado de una determinación de oficio. Así, si el contribuyente hubiera presentado la declaración jurada determinativa o informativa, o la AFIP constatare la retención a partir de los certificados, no resulta aplicable este procedimiento, sino que bastará la simple intimación de pago. No se establece para estos casos la forma de computar la reducción.

Por último, la norma hace referencia al ingreso total de las retenciones o percepciones, sin accesorios.

VIII - ATENUANTES Y AGRAVANTES

También se incorporan pautas atenuantes y agravantes para la graduación de sanciones.

Se consideran atenuantes la colaboración con la inspección, la organización administrativa, la buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización.

Los señalados constituyen parámetros razonables para la graduación de sanciones.

Se consideran atenuantes la colaboración con la inspección, la organización administrativa y la buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales con anterioridad a la fiscalización.

Los señalados constituyen parámetros razonables para la graduación, aunque resulta criticable que también se incluya la renuncia al término corrido de la prescripción. Es evidente que ello se ve influenciado por la demora del Fisco en realizar las inspecciones, motivo por el cual la renuncia a un derecho del contribuyente no puede ser parámetro para la atenuación de una sanción.

Se consideran en general agravantes las conductas opuestas a las señaladas. Además, se agregan como incisos e) y f) el ocultamiento de mercaderías o la falsedad de inventarios, y las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales. Sin embargo, resulta cuestionable la inclusión de las mismas, ya que se encuentran consagradas como infracciones autónomas, lo que podría originar planteos por violación a la prohibición de doble juzgamiento. Ello, por cuanto al ser parte de hechos juzgados, no podrían volver a valorarse como agravantes.

IX - VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEY PENAL MÁS BENIGNA

Como es sabido, las sanciones tienen naturaleza penal, motivo por el cual se aplican los principios de esa rama del derecho. Uno de ellos es la irretroactividad de la ley penal, cuya excepción está constituida por el principio de ley penal más benigna.

La irretroactividad está consagrada en el artículo 18 de la Constitución Nacional, que establece que *"Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso..."*. A su vez, se integra con el artículo 19, en cuanto ordena que *"...Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe"*. Esta regla es una garantía constitucional que no puede ser alterada por ningún estatuto legislativo.⁽³⁵⁾

Los documentos internacionales, que han adquirido rango constitucional a partir de la reforma de 1994, también recogen el postulado. Así, se encuentra previsto en el artículo 11.2 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, el artículo 15.1, parte 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y el artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Sin embargo, la prohibición de retroactividad no alcanza a las leyes que sean más favorables. En nuestro ordenamiento este principio se encuentra previsto en el artículo 2 del código penal. A partir de la reforma de la Constitución de 1994, y en virtud de la incorporación del Pacto de San José de Costa Rica, que conforme a lo dispuesto en el artículo 75, inciso 22), tiene jerarquía constitucional, ha dejado de ser una garantía legal para constituir una garantía constitucional, pues ha sido reconocido por tales convenciones.⁽³⁶⁾

Por ello, con motivo de la modificación de la ley, los contribuyentes podrán ser beneficiados con este precepto.

Para el análisis se debe tener presente que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa *"Revello, Carlos Agustín"*⁽³⁷⁾, estableció que debe desecharse la posibilidad de aplicar, a partir del criterio de mayor benignidad que establece el artículo 2 del Código Penal, distintos regímenes legales en forma parcial, pues dicho principio exige que la comparación entre dos normas que se suceden en el tiempo, se realice tomando la totalidad de sus contenidos, entre los que se consideran no solo la sanción, los elementos típicos y las circunstancias agravantes o atenuantes, sino también las situaciones que influyen en la determinación de la pena y cuando la ley sancionada con posterioridad al hecho incriminado depare, en definitiva, un tratamiento más favorable al imputado, ella debe ser aplicada íntegramente, incluyendo aquellos aspectos que, individualmente considerados, resulten desventajosos con relación a la ley anterior.

Entonces, por ejemplo, un contribuyente que hubiera rectificado la declaración en forma espontánea antes de la notificación de la orden de intervención que da inicio a la inspección, será eximido de la sanción, aunque ello hubiera ocurrido con anterioridad a la vigencia de la ley 27430.

Supongamos ahora que se trate de un sumario referido a una infracción del artículo 45 y hubiera rectificado antes de la prevista, en este caso se podría pensar que la reducción es mayor con la nueva ley que con la anterior (un cuarto vs. un tercio), sin embargo el monto de la multa también es mayor (100% fijo, contra 50% del mínimo legal en la ley anterior), motivo por el cual dado que no se puede aplicar el precepto más favorable de cada una de ellas, se debe optar por la anterior en lugar de la nueva.⁽³⁸⁾

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

X - CONCLUSIONES

Como se puede advertir, las modificaciones realizadas involucran prácticamente todos los aspectos referidos a las sanciones materiales.

Si bien existen incorporaciones positivas, tales como la reducción del máximo legal en las infracciones dolosas o la eximición en el caso de la regularización espontánea, presenta aspectos cuestionables si se observan bajo el prisma de los principios penales. La fijación de una tarifa fija del 100% para la omisión de impuestos, como así también la regulación de la reincidencia en tales casos son claros ejemplos de ello. También existen vacíos que generan dudas en la aplicación de las nuevas normas, tales como las pautas referidas a las reducciones.

Finalmente, se advierten ciertos aspectos que no resultan compatibles con las modificaciones proyectadas en la ley penal tributaria.

Notas:

(1) Sobre el valor de las instrucciones dictadas por el organismo ver [Calello](#), Carolina: "Nulidades en materia tributaria" - Edicon - 2012 - págs. 86 a 93

(2) El problema que se plantea en estas infracciones es el referido a la carga de la prueba del elemento subjetivo, y la admisión por parte de la jurisprudencia de la inversión en cabeza del contribuyente, mediante la alegación de alguna concreta y razonada excusa prevista en la legislación. Ver Mihura Estrada, Ricardo: "[Multas y presunciones](#)" - ERREPAR - DTE - agosto/1999 - T. XX - Cita digital EOLDC082469A, en referencia a la admisibilidad de la aplicación de sanciones culposas fundadas en determinaciones de oficio sobre base presunta

(3) En el [Anexo II de la Ins. Gral. \(AFIP\) 6/2007](#) figura el máximo legal para los sujetos reincidentes

(4) Artículo incorporado a continuación del art. 50

(5) "Arévalo, Martín Salomón s/causa 11835" - CSJN - 27/5/2014

(6) También se encontraba plasmado este concepto en el [pto. 3.4.2.1, Ins. \(AFIP\) 6/2007](#)

(7) "[Parafina del Plata SACI s/recurso de apelación - impuesto a los réditos \(multa\)](#)" - CSJN - 2/9/1968 - Cita digital EOLJU155657A

(8) Si bien en la [Ins. Gral. \(AFIP\) 6/2007](#) figuraba a efectos de la graduación, el máximo legal para los reincidentes

(9) El art. 19 de la ley penal tributaria establece que no corresponderá denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito

(10) "[Mazza, Generoso y Mazza, Alberto](#)" - CSJN - 6/4/1989 - Cita digital EOLJU125626A, ver Rusconi, Maximiliano y [Calello](#), Carolina: "La utilización de presunciones en la construcción del ilícito penal tributaria" - Ed. Ad-Hoc - El Delito fiscal - mayo/2011 - T. II - págs. 185 y ss. Además esta previsión se encontraba en el [pto. 3.4.2.5, Ins. Gral. \(AFIP\) 6/2007](#)

(11) El artículo agregado a continuación del 46 indica que la multa es de 2 a 10 veces el importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la AFIP. Por ello, en el caso que no se trate de sujetos empresa, podría resultar diferente la multa si se aplica sobre el impuesto calculado en función de las escalas progresivas

(12) Mediante la sustitución del artículo agregado a continuación del art. 46

(13) Se incorpora a continuación del agregado a continuación del art. 46

(14) Villegas, Héctor B.: "Régimen penal tributario argentino" - 2ª ed. - Ed. Depalma - 1998 - pág. 296

(15) Villegas, Héctor B.: "Régimen penal tributario argentino" - 2ª ed. - Ed. Depalma - 1998 - pág. 297

(16) Catania, Alejandro: "Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la ley 24769" - 2ª ed. - Editores del Puerto SRL - 2007 - pág. 129

(17) 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

(18) También en la ley penal tributaria se reemplaza "pago" por "cancelación"

(19) "[Pereyra, Federico s/infracción L. 24769](#)" - Cám. Fed. Córdoba - Sala A - 14/6/2017 - Cita digital EOLJU183459A; sobre la atipicidad de la simulación mediante compensaciones, "[Dompra SA s/infracción ley 24769](#)" - CNPEcon. N° 10 - Sala B - 11/8/2015 - Cita digital EOLJU177458A

(20) "[Szczecz, Néstor Iván y otros s/recurso de casación](#)" - CFed. Casación Penal - Sala IV - 22/12/2015 - Cita digital EOLJU178657A

(21) "[Consortio de la calle Virrey Olaguer y Feliú 2436/38 s/ley 24769](#)" - CNPEcon. - Sala B - 5/11/2003 - Cita digital EOLJU125209A

(22) "[Marítima Austral SA \(incidente de apelación del auto de procesamiento\)](#)" - CNPEcon. - Sala B - 17/8/2006 - Cita digital EOLJU121820A

(23) Dictamen en la causa "Destripet SRL" - 19/2/2014

(24) "[Las 2 C SA \(TF 25214-I\) c/DGI](#)" - CNFed. Cont. Adm. - En pleno - 26/6/2017 - Cita digital

(25) Esta instancia se encuentra prevista en el artículo incorporado a continuación del art. 16

(26) Párrafo incorporado en el artículo agregado a continuación del 36

(27) "[Ansonnaud, Ricardo Sixto s/recurso de apelación](#)" - TFN - Sala A - 12/8/2016 - Cita digital EOLJU180576A; "[Canevari, Jorge Erardo s/recurso de apelación](#)" - TFN - Sala A - 31/5/2012 - Cita digital EOLJU163163A; "[Banca de Junín SRL](#)" - TFN - Sala C - 31/8/2011 - Cita digital EOLJU157827A

(28) "Ribotta Roberto Francisco" - TFN - Sala B - 30/3/1999. Confirmado por la CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 16/5/2006, comentado por Córdoba, Iliana M, Práctica Profesional 2006-35, 13/12/2006, 58

(29) También se mencionan los requerimientos a terceros

(30) Reunión del Consejo Consultivo Impositivo AFIP, del 21/3/2013

(31) [Art. 19, L. 11683](#). Sobre los problemas que plantea la aplicación de esta norma ver [Calello](#), Carolina: "Nulidades en materia tributaria" - Edicon - 2012 - págs. 99 a 106

(32) En rigor de verdad, esta conclusión surge de la conjunción entre los arts. 16 y 17. En el último párr., art. 17 se establece la excepción a la realización de determinación de oficio en casos de agentes de retención y percepción

(33) En el caso de los agentes de percepción la cuestión presenta alguna complejidad adicional, ya que habrá que precisar la forma de acreditar el pago del impuesto, teniendo en cuenta que se trata de una compra. En el ámbito provincial, el Informe (ARBA) 208/2006 exige con relación a las percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos la contabilización de la compra y el pago del impuesto de ese mes, aunque no incluya un ingreso vinculado a la compra realizada

(34) "LA. O. DE H. SA s/Infracción ley 24769" - CNPEcon. - Sala A - 7/5/2015

(35) Rodolfo Moreno (h): "El Código Penal y sus antecedentes" en H. A. Tommasi (Ed.) - Bs. As. - 1922 - T. I - pág. 286

(36) D'Alessio, Andrés J. (Dir.): "Código penal comentado y anotado" - LL - 2005 - pág. 25. En el mismo sentido, Donna, Edgardo A.: "Código Penal y su interpretación en la jurisprudencia" - pág. 411

(37) "Revello, Carlos Agustín y otros" - CSJN - 21/11/2006

(38) Un cuarto de 100% es igual a 25%, que resulta mayor a un tercio de 50%, que es igual a 16,667%