

X SEMINARIO PROVINCIAL DE JOVENES GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS LA PLATA

INSTRUCCIONES DE AFIP EN MATERIA DE SANCIONES PROCEDIMIENTO FISCAL

SETIEMBRE DE 2006

DR. OSCAR A. FERNANDEZ

***Contador Público (UBA)**

***Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho
Universidad Austral)**

***Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho
Universidad de Salamanca España)**

**<http://www.oscarafernandez.com.ar/>
studio@ciudad.com.ar**

011-155-012-3196

PRINCIPALES INSTRUCCIONES GENERALES DEL ORGANISMO FISCAL EN MATERIA SANCIONATORIA

IMPORTANTE LAS CONSULTAS ENVIARLAS AL SIGUIENTE MAIL:

studio@ciudad.com.ar

CELULAR DE OSCAR A FERNANDEZ PARA REALIZAR CONSULTAS
011-15-5-012-3196

Autor: Oscar Andrés Fernández

SUMARIO

MULTAS POR OMISION DE IMPUESTOS (ART. 45 LEY 11.683)

INSTRUCCIÓN GENERAL 19/92 (29/12/92)

INSTRUCCIÓN GENERAL 4/97 (17/02/97)

INSTRUCCIÓN GENERAL 4/99 (17/02/99)

INSTRUCCIÓN GENERAL 4/04 (28/10/04)

MULTAS POR DEFRAUDACION DE IMPUESTOS (ART. 46 LEY 11.683)

INSTRUCCIÓN GENERAL 4/97 (17/02/97)

INSTRUCCIÓN GENERAL 4/99 (17/02/99)

MULTA Y CLAUSURA (ART. 40 LEY 11.683)

INSTRUCCIÓN GENERAL 3/00

INSTRUCCIÓN GENERAL 6/98 (06/03/98)

CLAUSURA PREVENTIVA (ART. 35 INC. F LEY 11.683)

INSTRUCCIÓN GENERAL 14/97 (19/06/97)

MULTA POR INFRACCION A LOS DEBERES FORMALES (ART. 39 Y 39.1 LEY 11.683)

INSTRUCCIÓN GENERAL 11/97 (17/09/97)

INSTRUCCIÓN GENERAL 4/97 (17/02/97)

MULTA AUTOMATICA (ART. 38 LEY 11.683)

INSTRUCCIÓN GENERAL 11/97 (17/09/97)

REGIMEN SANCIONATORIO PARA SUJETOS DEL MONOTRIBUTO ANTERIOR LEY 24977

INSTRUCCIÓN GENERAL 14/00 (03/10/00)

1 – MULTAS POR OMISION DE IMPUESTOS (ART. 45 LEY 11.683)

1.1. INSTRUCCIÓN GENERAL 19/92 (29/12/92) FALTA DE PRESENTACION DE DECLARACION JURADA

El artículo 45 de la ley 11.683 castiga con multas por omisión de impuesto la falta de presentación de declaraciones juradas así como la presentación incorrecta de las mismas.

La presente instrucción desdobra ambas conductas, procediendo a eximir de punición a una de ellas, en los siguientes términos:

No corresponde la aplicación de la multa tipificada en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o.1998), por omisión de impuestos en aquellos casos en los que no habiéndose presentado la declaración jurada correspondiente, la misma se presente antes del corrimiento de la vista de la determinación de oficio.

Es decir que en el caso de falta de presentación de declaraciones juradas, la infracción se consuma recién con la vista de la determinación de oficio.

Por lo tanto si el responsable presenta la declaración jurada omitida antes de que se inicie el procedimiento de determinación de oficio, no corresponde la aplicación de la multa del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o.1998).

Al respecto se debe destacar que no sigue la misma suerte aquel sujeto que luego de presentar su declaración en forma incorrecta, rectifica la misma en forma posterior, ya que la instrucción general no lo exime de la sanción.

En reiteradas oportunidades los contribuyentes han intentado hacer valer la presente instrucción general frente a las posteriores rectificativas de las declaraciones incorrectas, asimilando ambas conductas típicas.

El Tribunal Fiscal de la Nación ha rechazado dichos argumentos, sustentando su doctrina en la no aplicación de la analogía, como principio exculpante de responsabilidad.

“.....la doctrina de la Instrucción General D.G.I. 19/92, como medio exculpatorio de su conducta, no puede acogerse pues no procede la despenalización por aplicación analógica del criterio expuesto en dicho precedente, en tanto su alcance se refiere a presupuestos fácticos diferentes, a los que, obviamente, no le alcanzan sus previsiones.....”¹

“quien haya presentado una declaración inexacta, omitiendo el pago del impuesto resultante, aún cuando rectifique la misma (espontáneamente o a sugerencia de la inspección fiscal) antes de que se inicie el procedimiento determinativo de oficio, queda incurso en el ilícito material de omisión de impuestos al concurrir sus presupuestos esenciales, situación por lo demás no contemplada en la instrucción general 12/92.....”²

Es decir que la jurisprudencia es conteste en el rechazo de la aplicación de la doctrina de la instrucción general 19/92 en los casos de presentación de declaraciones juradas rectificativas, siendo por ende la misma aplicable solamente cuando no se haya presentado la declaración jurada oportunamente.

¹ Biferdil S.R.L. T.F.N. Sala C del 19/06/98.

² Indigar S.R.L. T.F.N. Sala A del 26/11/97.

1.2. – INSTRUCCIÓN GENERAL 4/97 (17/02/97) GRADUACION DE SANCIONES

La multa por omisión de impuesto se gradúa según el artículo 45 de la ley de procedimiento fiscal (t.o.1998) entre un mínimo legal del 50 % del impuesto omitido y un máximo legal del 100 % del tributo omitido.

La presente instrucción determina en primer lugar una graduación genérica, la que frente a la presencia de atenuantes en la conducta del contribuyente será disminuida o bien incrementada ante la presencia de agravantes.

Graduación de las sanciones según la instrucción general 4/97

	<u>En general</u>	<u>Atenuantes</u>	<u>Agravantes</u>
Declaraciones juradas inexactas	70 %	50 %	80 %
No presentación de declaraciones juradas	80 %	70%	90 %
No actuar como agente de retención o percepción	70 %	50 %	80 %

Los porcentajes se deben APLICAR SOBRE EL IMPUESTO OMITIDO

REINCIDENCIA

En el caso de reincidencia las sanciones se graduarán en el máximo legal, es decir en el 100 % del impuesto omitido.

CONCEPTOS A TENER EN CUENTA EN LA MEDICION DE LOS ATENUANTES O AGRAVANTES

- 1 La actitud asumida frente a la fiscalización, así como el grado de resistencia o colaboración.
- 2 La organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes.
- 3 La conducta en cuanto al cumplimiento de los deberes formales y en cuanto al pago de las obligaciones con anterioridad a la fiscalización.
- 4 El domicilio o residencia, en cuanto la distancia o la dificultad de comunicación, que hayan podido constituir un inconveniente importante para obtener un adecuado conocimiento o asesoramiento sobre la ley fiscal.
- 5 La gravedad de los hechos y el grado de peligrosidad fiscal, en relación con la capacidad contributiva del infractor y con la índole de la actividad o explotación.
- 6 La renuncia el término corrido de la prescripción.
- 7 La ocultación de mercaderías y/o la falsedad de inventarios.
- 8 La omisión por parte de los agentes de retención o de percepción, de ingresar las sumas mantenidas indebidamente en su poder, estando firme la intimación fehaciente que se les hubiera formulado con ese fin.

No obstante lo expuesto también se podrán tener en cuenta otros elementos que pudieran resaltar de la consideración de cada caso en particular.

En atención a las circunstancias de cada caso en particular, las sanciones se podrán fijar en proporciones menores o mayores hasta llegar al mínimo o al máximo legal.

DR. OSCAR A. FERNANDEZ

<http://www.oscarafernandez.com.ar>

studio@ciudad.com.ar

011-15-5-012-3196

LOS HECHOS ATENUANTE O AGRAVANTES DEBERAN CONSTAR EN LOS CONSIDERANDOS DE LA RESOLUCION DEL JUEZ ADMINISTRATIVO.

1.3. – INSTRUCCIÓN GENERAL 4/97 (17/02/97) DEFINICION DE ERROR EXCUSABLE

El artículo 45 de la ley de procedimiento fiscal, si bien no da una definición de culpa la tipifica entre dos límites, el dolo por un lado y el error excusable por otro.

La presente instrucción general no plasma una clara definición de error excusable, pero si establece una condición mínima de punibilidad, por debajo de la cual nos encontraremos frente a una situación exculpante de responsabilidad por aplicación del denominado error excusable.

Al respecto determina la norma que habrá error excusable cuando la diferencia de impuesto sea menor o igual al 20 % del impuesto correcto.

Se debe destacar que en alguna oportunidad el organismo fiscal se ha negado a otorgar el beneficio plasmado en la instrucción general 4/97, frente a tal actitud el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la multa en cuestión exigiéndole a la A.F.I.P. la aplicación de la instrucción.³

1.4. – INSTRUCCIÓN GENERAL 4/99 (17/02/99) TIPIFICACION JURIDICA DE LA CULPA

A los fines de encuadrar el accionar de los responsables en las previsiones de la presente figura, deberá tenerse en consideración que el elemento subjetivo requerido en el caso resulta ser básicamente la culpa – o sea, la conducta negligente o imprudente del contribuyente o responsable.-

Es decir que cuando el sujeto actuó con negligencia, exteriorizando una figura típica de culpa se le deberá aplicar una multa por omisión.

1.5. INSTRUCCIÓN GENERAL 4/99 (17/02/99) DETERMINACION DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA

En los supuestos de determinación de oficio sobre base presunta, no corresponderá encuadrar la conducta punible de los responsables en los términos del artículo 46 de la ley, sin el necesario sustento de pruebas directas que permitan acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido por dicha figura.

Por consiguiente, en defecto de lo expuesto y cuando los medios de prueba obrantes en autos no permitan razonablemente arribar a la convicción de que se encuentra acreditada en forma acabada la concurrencia de todos los elementos del tipo descrito por el citado artículo 46 de la ley, deberá acudirse ineludiblemente a las previsiones infraccionales del artículo 45 de la misma ley.

Es decir que en las determinaciones de oficio sobre base presunta el fisco deberá aplicar la multa por omisión y no la multa por defraudación.

Excepto que de las actuaciones administrativas surjan elementos directos de la prueba de la actitud dolosa del contribuyente.

Lo expuesto no hace otra cosa que convalidar la doctrina sentada por nuestro máximo tribunal de justicia al establecer que las presunciones determinativas son validas para la aplicación de multas por omisión de impuesto, pero no para la aplicación de multas por defraudación.

“ Que, en lo que ha sido materia de apelación, la sentencia impugnada estableció que, si bien la presunción consagrada en el art. 25 de la ley 11.683 (t.o. 1978) **(en la actualidad el artículo es el 18 de la ley 11.683 t.o.1998)** resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, en tanto y en cuanto el contribuyente no acreditara el origen de los fondos impugnados, dichas consecuencias

³ Musimundo S.A. T.F.N. Sala D del 04/06/99

no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del fisco ”⁴.

“ Que asiste razón al representante del Fisco nacional ya que la doctrina establecida en el precedente "Mazza" sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco: dicha doctrina impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir -y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba ”⁵.

“ Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos 316:1313; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 -IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-) ”⁶.

1.6. INSTRUCCIÓN GENERAL 4/04 (28/10/04) VIGENCIA DE LA LEY 25.795 (17-11-03)

Se lleva a conocimiento de las áreas operativas que en el caso de omisiones de presentación de declaraciones juradas, cuyos vencimientos generales fueran anteriores a la vigencia de la ley 25795 (17-11-03), corresponderá aplicar la sanción prevista en el artículo 45 de la ley 11683

2 – MULTAS POR DEFRAUDACION DE IMPUESTOS (ART. 46 LEY 11.683)

2.1. – INSTRUCCIÓN GENERAL 4/97 (17/02/97) GRADUACION DE SANCIONES

En el caso de declaraciones juradas engañosas las multas se graduarán en el 300 %.

	<u>En general</u>	<u>Atenuantes</u>	<u>Agravantes</u>
Retenciones y/ o percepciones practicadas y no depositadas	200 %	100 %	300 %

CUANDO EL INGRESO SE REALICE DENTRO DE LOS 5 DIAS HABLES POSTERIORES AL VENCIMIENTO CON LOS ACCESORIOS CORRESPONDIENTES.

Sin perjuicio de ello, cuando el agente de retención o percepción acreditare debidamente las razones de la omisión de ingreso en tiempo oportuno, de modo tal que surgiere de la prueba colectada en el respectivo sumario administrativo que no se verificó el elemento subjetivo requerido por la presente figura contravencional, el juez administrativo interviniente -valorando el breve lapso de la demora y/u otras constancias de la causa- PODRÁ EXIMIR DE SANCIÓN AL RESPONSABLE. En tal caso, la resolución administrativa que así lo disponga, deberá contener ineludiblemente un detalle de las circunstancias que ameritaran el sobreseimiento que eventualmente se dicte en la causa.

⁴ Mazza Alberto y Mazza Generoso C.S.J.N. del 06/04/89

⁵ Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo C.S.J.N. del 31/03/99

⁶ Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo C.S.J.N. del 31/03/99

	<u>En general</u>	<u>Atenuantes</u>	<u>Agravantes</u>
Retenciones y/ o percepciones practicadas y no depositadas	300 %	200 %	400 %
CUANDO EL INGRESO SE REALICE ENTRE LOS DIAS 6 Y 10 HABILES POSTERIORES AL VENCIMIENTO CON LOS ACCESORIOS CORRESPONDIENTES.			
Retenciones y/ o percepciones practicadas y no depositadas	400 %	300 %	500 %
CUANDO EL INGRESO NO SE REALICE DENTRO LOS 10 DIAS HABILES POSTERIORES AL VENCIMIENTO CON LOS ACCESORIOS CORRESPONDIENTES.			

Observaciones:

En relación con las situaciones atenuantes o agravantes ver el desarrollo de las mismas en la parte de multas por omisión del presente trabajo.

2.2. – INSTRUCCIÓN GENERAL 4/99 (17/02/99) TIPIFICACION JURIDICA DEL DOLO

En orden a considerar configurada la defraudación fiscal prevista en esta norma, deberá acreditarse fehacientemente – amén de los restantes elementos del tipo infraccional - el ánimo defraudatorio requerido por la presente figura para su consumación.

Es decir que para la aplicación de multas por defraudación deberá en todos los casos surgir del expediente administrativo la prueba de la intención deliberada de defraudar al fisco

2.3. – INSTRUCCIÓN GENERAL 4/99 (17/02/99) PRESUNCIONES DE DOLO

A los efectos de evaluar la configuración de la infracción reprimida por el artículo 46 de la ley, deberá acudirse principalmente a las presunciones contenidas en el artículo 47 de la ley 11.683 (t.o.1998).

Ello sin perjuicio de que – de los elementos de prueba arrimados a la causa – pudiera estimarse razonablemente configurada dicha contravención.

Es decir que las presunciones de actitudes dolosas enumeradas en el art. 47 de la ley deben ser complementadas con los elementos probatorios del dolo.

3 – MULTA Y CLAUSURA (ART. 40 LEY 11.683)

3.1. – INSTRUCCIÓN GENERAL 03/00 TIPIFICACION DE LAS SITUACIONES SANCIONABLES CON CLAUSURA

1 - No se entreguen o no se emitan facturas o documento equivalente por una o mas operaciones.

2 - Se entreguen facturas o documento equivalente con las siguientes falencias.

2.1 Cuando no tengan	{	EL N° DE CUIT
		LA RAZON SOCIAL / EL NOMBRE Y APELLIDO / LA DENOMINACION

OBSERVACIONES: Ambos conceptos deben faltar en **forma concurrente**

2.2 Cuando no tengan la numeración.

2.3 Cuando se emitan facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios sin el uso de controladores fiscales cuando la actividad del contribuyente se encuentre comprendida en la obligación dispuesta en el art. 1º, RG 259.

2.4 Cuando se emitan facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios con el CAI vencido (RG 100).

Es decir que en principio en el caso de emisión de comprobantes con errores no corresponde la sanción de clausura excepto en el caso de los errores antes mencionados en los puntos (2.1. a 2.4.).

De lo expuesto se deduce que la presente instrucción habilita la aplicación de la sanción de clausura por falta de controladores fiscales por un lado y por otro cuando se emitan comprobantes sin la C.A.I. correspondiente.

3 - Cuando no se exhiba en lugar visible, la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente en la que conste la categoría en la cual se encuentra inscripto (cfr. art. 19, RG 619).

El presente punto habilita la aplicación de la sanción de clausura para el caso en que el responsable del monotributo no exhiba la oblea que acredite su condición de monotributista.

4 - Cuando no se exhiba en lugar visible, la constancia de pago del Régimen Simplificado (RS) correspondiente al último mes vencido.

Es decir que se habilita la aplicación de la sanción de clausura cuando el responsable del régimen simplificado no exhibe el ticket de pago correspondiente al último mes del monotributo.

En relación con la falta de exhibición del ticket y de la oblea que acredita la condición de sujeto empadronado en el monotributo, ya nos hemos expedido al respecto destacando que en nuestra opinión solo corresponde la sanción de clausura cuando ambos elementos no se encuentren exhibidos, y no corresponde cuando alguno de ellos se encuentre exhibido.⁷

5 - No se registren las operaciones.

6 - Se encargue o se transporte comercialmente mercaderías (aunque no sean de su propiedad) sin respaldo documental.

7 - No se encuentren inscriptos ante la D.G.I.(cuando tuviesen la obligación de hacerlo).

En el caso de las sanciones de clausura una vez firmes en sede administrativa, las mismas se efectivizarán el primer martes siguiente a la fecha en que se encontrasen en condiciones de ser ejecutadas.

Al respecto de lo expuesto por la citada instrucción general ,deviene oportuno destacar en materia de controladores fiscales la siguiente sentencia de la C.S.J.N.:

POVOLO LUIS DINO DEL 11 DE OCTUBRE DE 2001

La Cámara Federal de Salta había confirmado lo resuelto por la Justicia Federal de primera instancia que había revocado la sanción de multa de \$ 1.500 y clausura por cinco días impuesta a Luis Dino Povoło, quien había emitido facturas en forma manual en lugar de realizarlo mediante los equipos electrónicos denominados "controlador fiscal".

⁷ Oscar A Fernández El régimen sancionatorio del monotributo en Practica y actualidad tributaria de Errepar del mes 12/99

DR. OSCAR A. FERNANDEZ

<http://www.oscarafernandez.com.ar>

studio@ciudad.com.ar

011-15-5-012-3196

Nuestro máximo tribunal de justicia por unanimidad declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada.

Para llegar a tal conclusión la Corte Suprema de Justicia determina que "La cuestión debatida en autos ha sido correctamente examinada por el señor Procurador General en el dictamen que antecede, cuyos fundamentos y conclusiones el Tribunal comparte, y a cuyos términos corresponde remitirse a fin de evitar reiteraciones innecesarias".

Veamos entonces la doctrina que emana de los conceptos plasmados por Procurador General de La Nación Dr. Nicolas Eduardo Becerra:

".....estimo que se desprende, sin hesitación, que para aquellos obligados a contar con controladores fiscales no coexisten dos sistemas indistintos u optativos para documentar las operaciones sino que, por el contrario, el Fisco ha dispuesto uno mucho más exigente y confiable, en forma principal -el controlador- y otro de carácter subsidiario -el manual-, sólo para los supuestos de excepción que enumera y que, además, en caso de ocurrir, han de ser precisamente documentados en el libro único de registro.....".

"Por lo tanto, opino que la inteligencia otorgada por el a quo a las normas en juego, en cuanto concluye, en definitiva, que resulta indiferente la utilización de uno u otro modo de emisión de documentos comerciales, se halla en completa discrepancia con la clara letra y espíritu de las disposiciones reglamentarias en estudio".

"Se deduce de lo expuesto que, si un obligado a emitir facturas mediante el controlador fiscal lo hace en forma manual, sin que se reúnan las circunstancias de excepción que prevé la norma, habrá emitido un instrumento que no se ajusta a los requisitos exigidos por el Fisco con fundamento en la ley de rito fiscal y, por ende, no resultará válido".

"El bien jurídico tutelado por esta norma legal es, indudablemente, ese conjunto de facultades de fiscalización y verificación que posee la Administración Fiscal y que se plasma en la exigencia de cumplimiento de un determinado número de deberes formales por parte de los contribuyentes y demás responsables".

DE LA SENTENCIA DE LA C.S.J.N. PODEMOS ENTONCES RESALTAR LA SIGUIENTE DOCTRINA:

Los sujetos que deben utilizar los equipos denominados controladores fiscales para la emisión de los comprobantes respaldatorios de sus operaciones, no pueden en forma optativa utilizar el sistema de emisión manual, solo podrán imprimir facturas en forma manual en los casos de excepción expresamente previstos en la R.G.4.104 (R.G.259).

Los que no cumplan con dicha obligación serán sancionados con multa y clausura.

El bien jurídico tutelado protege las facultades de verificación y fiscalización de la A.F.I.P., razón por la cual de poder probarse que el mismo no fue violentado por la conducta llevada a cabo por el contribuyente, no corresponderá la sanción de multa y clausura.

Tampoco se puede dejar de mencionar que la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba por su Sala A se expidió acuñando como bien jurídico protegido a las " facultades de verificación y fiscalización" del recaudador para el caso de un farmacia que teniendo instalado el equipo denominado controlador fiscal emitía facturas en forma manual⁸.

Por otra parte en materia de monotributo se debe destacar con letras de molde la siguiente causa de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico Sala A:

⁸ Battisti de Molinero María Belen de fecha 19/09/2000.

PERONE SILVIA INES del 05 DE SETIEMBRE DE 2001

La Cámara con los votos de los Dres. Hendler y Pizzatelli revoca la sentencia del tribunal de primera instancia y deja sin efecto la sanción de multa y clausura por la no exhibición del ticket de pago del monotributo.

Veamos en primer lugar la doctrina que emana del voto del camarista Dr. Edmundo S. Hendler:

Para un mejor entendimiento de la opinión del Dr. Hendler, téngase en cuenta que la original ley del monotributo establece la sanción de multa y clausura por la no exhibición del comprobante de pago del último mes del monotributo, y luego con vigencia 01 de abril de 2001 por imperio de la ley 25.239 se crea la sanción de multa por el simple no pago del monotributo.

Dijo el Dr. Hendler:

“Que el mantenimiento de ambas disposiciones resulta contradictorio. Sancionar con mayor severidad, con clausura del local y multa, la verificación de un único incumplimiento es incoherente con la menor sanción, sólo una multa, que se impone al incumplimiento repetido en dos ocasiones. La única interpretación armónica que cabe es que la nueva ley derogó a la anterior y debe aplicársela de conformidad con lo previsto en el art. 2 del Código Penal.

“Por lo expuesto mi criterio es que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto las sanciones de clausura y multa impuestas a Silvia Inés Peroné”.

Veamos en segundo lugar la doctrina que emana del voto del camarista Dr. Carlos Alberto Pizzatelli:

Recordemos que la ley del monotributo en su artículo 22 inciso b) punto II), impone la sanción de multa y clausura a los que no exhiban la constancia de inscripción en el monotributo o el comprobante de pago del último mes.

En el caso bajo estudio el contribuyente no tenía el ticket de pago pero si la constancia de inscripción en el monotributo.

Dijo el Dr. Pizzatelli:

“Que, como expresé en un caso análogo al presente (confr. voto del suscripto en Reg. Nº 1045/2000, Sala "A") el art. 22, inc. b), punto II, de la ley 24.977 establece la aplicabilidad de las sanciones establecidas en el art. 40 de la ley 11.683, texto ordenado y sus modificaciones, a los pequeños contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado que no exhibieran en lugar visible determinado por la reglamentación, "la placa identificativa de su condición de pequeño contribuyente en la que conste la categoría en la cual se encuentra inscripto o la constancia de pago del Régimen Simplificado (RS) correspondiente al último mes".

“Que, en estas actuaciones, mediante el acta de fs. 1 y vta., se ha tenido por probado sólo un extremo de la infracción descrita en el artículo parcialmente citado, pues no se advierte que el contribuyente, en oportunidad de efectuarse la inspección fiscal en su comercio, haya carecido, además del comprobante de pago del impuesto integrado, de la placa identificativa de su condición de pequeño contribuyente, exhibida en forma pública. En este sentido, mediante la conjunción "o", que el legislador incluyó en el art. 22 inc. b) punto II, de la ley 24.977, se indica que únicamente puede tenerse acreditada la existencia de la infracción cuando no se exhiben ni el comprobante de pago del mes correspondiente ni la placa de identificación tributaria.

“Que, con relación a este punto, no es aplicable lo dispuesto por el art. 26 del decreto 885/98 del Poder Ejecutivo, en cuanto se dispone que la falta de exhibición de cualquiera de estos documentos trae aparejada la consumación de la infracción prevista en el art. 40 de la ley 11.683, pues el contenido de aquella norma implica una ampliación indebida en una materia sancionatoria que ha sido reservada al Poder Legislativo”.

“Que, en consecuencia, voto por revocar la resolución apelada y absolver libremente de culpa y cargo a la contribuyente, dejando sin efecto las sanciones impuestas, por los fundamentos expresados precedentemente”.

DE LA SENTENCIA DE LA CAMARA SE PUEDE ACUÑAR LA SIGUIENTE DOCTRINA:

Para la aplicación de la multa y la clausura el contribuyente no debe exhibir ni la constancia de inscripción en el monotributo, ni el ticket de pago correspondiente al último mes. Si exhibe solamente uno de los dos no corresponde la sanción (según el voto del Dr. Pizzatelli).

Por otra parte el simple no pago del monotributo, por aplicación del principio de ley penal más benigna solo debe ser sancionado a partir del 01 de abril de 2000 con la multa por falta de pago tipificada en el artículo sin n° agregado a continuación del artículo 22 de la ley del monotributo, y no con la multa y clausura tipificada en el artículo 22 inciso b) punto II) (según el voto del Dr. Hendler).

3.2. – INSTRUCCIÓN GENERAL 06/98 (06/03/98) GRADUACION DE LAS SANCIONES DE MULTA Y CLAUSURA

1.1. En el caso de tratarse de personas físicas

Multa \$ 1.500 (5% del máximo legal).

Y Clausura de cinco (5) días.

1.2. En el caso de tratarse de sociedades de personas o entidades en general

Multa de \$ 3.000 (10% del máximo legal).

Y Clausura de seis (6) días.

1.3. En el caso de tratarse de sociedades por acciones

Multa de \$ 4.500 (15% del máximo legal).

Y Clausura de siete (7) días.

DUPLICACION DE LA MULTA Y DE LA CLAUSURA

Corresponderá la duplicación del mínimo y del máximo de las sanciones de multa y clausura, cuando el infractor cometa otra contravención de las previstas en el artículo 40 de la ley dentro de los dos (2) años desde que se detectó la anterior, esto es, dentro del término de dos (2) años corridos desde la fecha del acta de comprobación de la infracción anterior.

ATENUANTES Y AGRAVANTES

En orden a atenuar o agravar la responsabilidad de los infractores, se tomarán en cuenta los siguientes elementos:

1.1. El grado de resistencia o de colaboración ofrecidas durante el desarrollo de la fiscalización o verificación.

1.2. La organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes en relación a la capacidad contributiva relativa del responsable.

1.3. La capacidad contributiva en relación a la índole de la actividad que desarrolla, demostrativa del grado de peligrosidad fiscal en función de la gravedad de los hechos.

1.4. El domicilio o residencia, en tanto la distancia o la dificultad de comunicación, hayan podido constituir un inconveniente importante para obtener un adecuado conocimiento o asesoramiento sobre la ley fiscal.

1.5. La conducta observada respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación.

Ello sin perjuicio de otros que pudieran resultar de la consideración de cada caso en particular.

Las circunstancias atenuantes o agravantes en que se funde la graduación diferencial de las penas deberán ser expresamente invocadas en los considerandos de la resolución respectiva.

4 – CLAUSURA PREVENTIVA (ART. 35 INC. F LEY 11.683

INSTRUCCIÓN GENERAL 14/97 (19/06/97)

El artículo 35 inciso f) de la ley 11.683 prevee la aplicación de la clausura preventiva, cuando se tipifique alguna de las conductas encuadradas en el artículo 40 de la ley de procedimiento fiscal, y en la medida que el infractor fuese reincidente dentro del período de 1 año desde la comisión de la infracción anterior o exista grave perjuicio.

GRAVE PERJUICIO

Deberá considerarse que los hechos u omisiones generan un "grave perjuicio", cuando impliquen una situación con caracteres de permanencia, excluidos los casos en que el infractor ocupe una posición económica poco significativa en el ámbito en que desarrolla su actividad.

La instrucción define en primer lugar que debe entenderse por grave perjuicio, estableciendo que el mismo se configura frente a situaciones con caracteres de permanencia.

Es decir que el funcionario para proceder a la aplicación de la clausura preventiva deberá constatar que la infracción se realiza en forma permanente.

REINCIDENCIA

Deberá entenderse que se cumple la condición de que "el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior", si cometiere cualquiera de las infracciones contempladas por el artículo 40 de la ley, dentro del término de 1 (un) año corrido desde la fecha del acta de comprobación de la infracción que sirva de base a tales efectos.

La instrucción en segundo lugar determina que la reincidencia se computa desde la fecha del acta de comprobación, y por el término de un año corrido desde la misma.

Al respecto se debe destacar que la justicia en primera instancia ya ha decretado la inconstitucionalidad de la clausura preventiva tipificada en el artículo 35 inciso f) de la ley 11.683 (t.o.1998).

".....Entiendo que la medida precautoria puede ser viable y pausable en determinados casos en los que el Estado (Poder Ejecutivo) ejerciendo su poder de policía intervenga para evitar situaciones de real gravedad para los habitantes, tal como la intervención para control de establecimientos sanitarios. Pero en el presente caso, en el que ha sido legislada y ubicada como facultad fiscalizadora, resulta a criterio del suscripto una medida exagerada que no justifica la falta de posibilidad de defensa y adecuada acceso jurisdiccional. La comunicación inmediata al juez competente no soluciona las cosas, ya que primero se clausura y después se avisa.

En efecto a través de la reforma introducida en la Ley 11.683, se intenta transformar la facultad de inspección tributaria, cuya función es esencialmente preventiva, por el ejercicio de actos represivos comunes sin control jurisdiccional previo. La instauración de la facultad administrativa de dictar sanciones de clausura preventivas no es un signo de buena fe administrativa que se identifique con los principios rectores de un estado de derecho, asemejándose por el contrario a principios ajenos a un orden constitucional. El combate contra la evasión no justifica el avasallamiento de la defensa en juicio ya que como ha dicho el clausurado solo podrá presentar un descargo a un juez competente luego de que la clausura haya sido impuesta, y que se encuentre sufriendo sus consecuencias.

Que en el mismo orden de ideas resulta absolutamente lógico y de acuerdo a nuestro sistema legal y constitucional, el hecho de que la clausura preventiva, como clausura que es, tiene carácter de pena, por lo que resulta fácil observar que ha habido una violación a las garantías de defensa en juicio y de juez natural establecidas en la Constitución Nacional (Art. 18 C.N). Se llega a la aplicación de una pena sin que haya habido procedimiento alguno, no se le da la oportunidad al contribuyente de ejercer su defensa en juicio. A lo que se agrega además la violación de los deberes constitucionales, según los cuales el Poder Ejecutivo no puede ejercer funciones judiciales (Art. 109, C.N.)

Es inconcebible que un contribuyente sufra la aplicación de una sanción sin la actuación de un juez judicial que tuviera la posibilidad de analizar la aplicación de la misma. De lo expuesto resulta claro que el sistema de fiscalización tributario no puede sustraerse a los límites constitucionales que son exigibles a cualquier actividad estatal, ni siquiera el noble propósito de combatir la evasión puede esgrimirse como fundamento para la imposición de clausuras inconstitucionales, máxime teniendo en cuenta que el daño producido por la clausura preventiva es muy grande para el contribuyente e imposible de reparar.

Por lo expuesto, entiendo que corresponde declarar la inconstitucionalidad del inc.f) del art. 35 de la Ley 11.683, y en consecuencia de la clausura preventiva dispuesta....."⁹

5 – MULTA POR INFRACCIONES A LOS DEBERES FORMALES (ART. 39 Y 39.1 LEY 11.683)

5.1. - INSTRUCCIÓN GENERAL 11/97 (17/09/97) GRADUACION DE SANCIONES

a) GRADUACION DE LA SANCION

<u>N° de infracción</u>	<u>1ra.</u>	<u>2da.</u>	<u>3ra.</u>
a) Personas físicas	40	60	80
b) Sociedades de personas y entidades en gral.	50	75	100
c) Sociedades por acciones	60	90	120

b) REQUISITOS PARA SU APLICACION

A) Que se regularice la infracción formal voluntariamente antes de la notificación del sumario.

B) Que no se haya cometido la infracción dentro de los 2 años de haberse regularizado dentro del presente sistema otra infracción formal del artículo 39.

C) Que se renuncie a cualquier tipo de discusión respecto de la multa y se pague la misma.

⁹ Yu Jian J.N.P.E. N° 6 del 24/07/99
DR. OSCAR A. FERNANDEZ
<http://www.oscarafernandez.com.ar>
studio@ciudad.com.ar
011-15-5-012-3196

Es decir que si el organismo fiscal notifica la instrucción del sumario correspondiente al responsable, el mismo se encuentra imposibilitado entonces de utilizar los beneficios de la presente instrucción general.

5.2. - INSTRUCCIÓN GENERAL 4/97 (17/02/97) GRADUACION DE SANCIONES

Personas físicas	<u>En general</u>	<u>Atenuantes</u>	<u>Agravantes</u>
30 % del máximo legal	\$ 750	\$ 375	\$ 1.125
Sociedades de personas (o entidades en general)			
40 % del máximo legal	\$ 1.000	\$ 500	\$ 1.500
Sociedades por acciones			
50 % del máximo legal	\$ 1.250	\$ 625	\$ 1.875

No obstante lo cual las sanciones se podrán establecer en porcentajes menores o mayores, llegando al máximo legal, cuando medien circunstancias excepcionales de perjuicio fiscal o de resistencia al ejercicio de las facultades de fiscalización.

Observaciones:

En relación con las situaciones atenuantes o agravantes ver el desarrollo de las mismas en la parte de multas por omisión del presente trabajo.

En el caso de la multa por infracciones a los deberes formales tipificada en el artículo 39 de la ley 11.683 (t.o.1998), se debe destacar que Tribunal Fiscal de la Nación por su Sala D, determinó que la norma mencionada protege el normal desarrollo de las tareas de fiscalización, razón por la cual, revocó una multa por no exhibir el formulario 445 junto a una máquina registradora.¹⁰

INCUMPLIMIENTO DE REQUERIMIENTOS QUE INTIMEN EL CUMPLIMIENTO DE REGIMENES INFORMATIVOS PROPIOS O DE TERCEROS

1.1. Si el responsable **REGULARIZA** la presentación de la declaración jurada **PREVIO A LA RESOLUCIÓN DEL SUMARIO** y no fue pasible con anterioridad de la aplicación de sanciones por las infracciones tipificadas en el artículo agregado a continuación del artículo 39.

Personas Físicas:	(\$ 500)
Sociedades de personas y entidades en general:	(\$ 1.000)
Sociedades por acciones:	(\$ 1.500)

1.2. Si el responsable **NO REGULARIZA** la presentación de la declaración jurada previo a la resolución del sumario y no fue pasible con anterioridad de la aplicación de sanciones por las infracciones tipificadas en el artículo agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11683.

Personas Físicas:	(\$ 900)
Sociedades de personas y entidades en general:	(\$ 1.350)
Sociedades por acciones:	(\$ 2.025)

¹⁰ El Paraíso de la Costanera S.A. de fecha 31/03/99.
DR. OSCAR A. FERNANDEZ
<http://www.oscarafernandez.com.ar>
studio@ciudad.com.ar
011-15-5-012-3196

1.3. Si el responsable **POSEE ANTECEDENTES** por aplicación de sanciones por las infracciones tipificadas en el artículo agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11683.

Personas Físicas:

De 1 a 3 antecedentes	(\$ 2.250).
De 4 a 6 antecedentes	(\$ 6.750).
De 7 antecedentes en adelante	(\$ 45.000)

Sociedades de personas y entidades en general:

De 1 a 3 antecedentes	(\$ 6.750)
De 4 a 6 antecedentes	(\$ 13.500)
De 7 antecedentes en adelante	(\$ 45.000)

Sociedades por acciones:

De 1 a 3 antecedentes	(\$ 13.500)
De 4 a 6 antecedentes	(\$ 27.000)
De 7 antecedentes en adelante	(\$ 45.000)

En el caso contribuyentes con ingresos anuales mayores o iguales a \$ 10.000.000 y que incumplan el 3er. Requerimiento. (último párrafo del artículo agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11683).

El juez administrativo fijará el monto de la sanción a partir del mínimo legal, el cual podrá ser aumentado teniendo en cuenta para ello las circunstancias atenuantes o agravantes.

6 – MULTA AUTOMATICA (ART. 38 LEY 11.683)

6.1. - INSTRUCCIÓN GENERAL 11/97 (17/09/97) GRADUACION DE SANCIONES

a) GRADUACION DE LA SANCION

<u>N° de infracción</u>	<u>1ra.</u>	<u>2da.</u>	<u>3ra.</u>
a) Personas físicas	20	50	100
b) Sociedades, asociaciones o entidades	40	100	200

b) REQUISITOS PARA SU APLICACION

- A) Que la ddjj se presente voluntariamente antes de la notificación de la multa
- B) Que no se haya cometido la infracción dentro de los 2 años de haberse regularizado dentro del presente sistema una infracción anterior
- C) Que se renuncie a cualquier tipo de discusión respecto de la multa y se pague la misma

Es decir que si el organismo fiscal notifica la multa automática el responsable se encuentra imposibilitado entonces de utilizar los beneficios de la presente instrucción general.

7 – REGIMEN SANCIONATORIO PARA SUJETOS DEL MONOTRIBUTO ANTERIOR (LEY 24.977)

INSTRUCCIÓN GENERAL 14/00 (03/10/00) GRADUACION DE SANCIONES

A) MULTA POR INFRACCION A LOS DEBERES FORMALES TIPIFICADA EN EL ARTICULO 39 DE LA LEY 11.683

En el caso de personas físicas de las categorías 0 y I del monotributo

Multa de \$ 200

En el caso de personas jurídicas de las categorías 0 y I del monotributo

Multa de \$ 350

Caso particular de las multas correspondientes a regímenes generales de información de terceros

En el caso de personas físicas de las categorías 0 y I del monotributo

Multa de \$ 3.000

En el caso de personas jurídicas de las categorías 0 y I del monotributo

Multa de \$ 5.000

Categorías siguientes (II a VII)

Las multas se incrementarán sucesivamente en un 10 % a partir de la tercera categoría

B) MULTA Y CLAUSURA TIPIFICADA EN EL ARTICULO 40 DE LA LEY 11.683

En el caso de personas físicas

- **Multa de \$ 400** (en el caso de las categorías 0 y I del monotributo)
- **Clausura de 4 días**

En el caso de personas jurídicas

- **Multa de \$ 700** (en el caso de las categorías 0 y I del monotributo)
- **Clausura de 5 días**

Categorías siguientes (II a VII)

Las multas se incrementarán sucesivamente en un 10 % a partir de la tercera categoría

Caso particular de falta de exhibición del comprobante de pago del último mes del monotributo

Si el pago se acredita antes del dictado de la resolución sancionatoria, la multa y la clausura se graduarán por única vez en el mínimo legal, es decir \$ 300 y 3 días de clausura.