

ÍNDICE

Prólogo de Jorge H. Damarco	XXV
Prólogo de Alejandra Schneir	XXXIII
Prefacio	XXXIX

Capítulo I

Aspectos generales de las infracciones de la ley 11.683

1. Necesidad de un sistema represivo fiscal	1
2. Naturaleza jurídica de las infracciones. Interpretaciones doctrinarias	5
2.1. Teoría penalista estricta	6
2.2. Teoría penalista atenuada	7
2.3. Teoría tributarista	10
2.4. Teoría administrativista	12
2.5. Síntesis y conclusiones	15
3. Estructura del sistema represivo impositivo argentino.....	18
3.1. Posición de la Corte Suprema de Justicia de la Nación	19
3.2. Principios penales aplicables a las infracciones tributarias	20
3.2.1. Legalidad o reserva	20
3.2.2. Lesividad.....	21
3.2.3. Tipicidad.....	22
3.2.4. Irretroactividad de la ley penal	22
3.2.5. Retroactividad (y ultractividad) de la ley penal más benigna	22

3.2.6. Proscripción de la analogía	24
3.2.7. Inocencia	24
3.2.8. <i>In dubio pro reo</i>	25
3.2.9. Proporcionalidad de la pena.....	25
3.2.10. <i>Ne bis in idem</i>	26
3.2.11. Debido proceso (juicio previo)	27
3.2.12. Culpabilidad.....	28
3.2.13. Personalidad de la pena	28
3.3. El bien jurídico protegido: infracciones formales y materiales	29
3.3.1. Concepto.....	29
3.3.2. La tutela en las infracciones materiales y formales	30
3.4. El elemento subjetivo: culpa o dolo.....	32
3.4.1. Dolo.....	33
3.4.2. Culpa	34
3.4.3. Corolario.....	34
4. Clasificación del ilícito tributario	35
4.1. Por el bien jurídico tutelado.....	35
4.2. Por el tipo de sanción	35
4.3. Por el procedimiento para su aplicación	35
4.4. Por el elemento subjetivo requerido	36
5. Infracciones formales e infracciones materiales.....	37
5.1. Infracciones formales	37
5.1.1. Concepto.....	37
5.1.2. Generalidades	37
5.1.3. Elemento subjetivo	38
5.1.4. Bien jurídico tutelado	39
5.1.5. Sujetos pasivos de sanción	39
5.1.6. Tipos de sanción.....	39
5.2. Infracciones materiales.....	40
5.2.1. Generalidades	40
5.2.2. Elemento subjetivo	41
5.2.3. Bien jurídico tutelado.....	41
5.2.4. Sujetos pasivos de sanción	41
5.2.5. Tipos de sanción.....	41

6. Responsabilidad infraccional.....	42
6.1. Introducción.....	42
6.2. Sujetos imputables.....	43
6.2.1. Responsabilidad de las personas jurídicas...	44
6.2.2. Responsabilidad por los subordinados.....	45
6.3. Sujetos no imputables.....	46
6.3.1. Sucesiones indivisas.....	46
6.3.2. Cónyuges cuyos réditos perciba o disponga otro.....	46
6.3.3. Los incapaces.....	47
6.3.4. Los penados.....	47
6.3.5. Los quebrados.....	47
6.4. Responsables por deuda ajena. Infractores.....	48
6.5. Extinción de la pena por muerte del infractor.....	49
ANEXO. Jurisprudencia relevante.....	49

Capítulo II

Infracciones formales

1. Cuestiones generales.....	61
1.1. Concepto.....	61
1.2. Bien jurídico tutelado.....	62
1.3. Tipo subjetivo. Sujetos infractores.....	63
2. Intereses resarcitorios. Discusión sobre su naturaleza	64
2.1. Normativa legal.....	64
2.2. Concepto de interés. Distintas clases.....	64
2.3. Naturaleza jurídica del interés resarcitorio.....	65
2.4. Posición de la jurisprudencia.....	66
2.5. Conceptos sobre los que recae. Procedimiento para su aplicación.....	68
2.6. Aplicación conjunta. Subsistencia de la obligación	69
2.7. Alícuota aplicable.....	69
3. Multa automática por falta de presentación de declaraciones juradas.....	70
3.1. Normativa legal.....	70

3.2. Antecedentes legislativos y fundamento.....	71
3.3. Tipo objetivo.....	72
3.3.1. Configuración de la infracción	72
3.3.2. Diferencia con la infracción prevista en el artículo 45. Remisión	73
3.3.3. Las declaraciones juradas	74
3.4. Tipo subjetivo.....	76
3.5. Sujetos punibles. Monto de la multa según la calidad del contribuyente.....	77
3.6. Monotributo	78
3.7. Procedimiento	79
3.8. La denominada “autosanción”	80
3.9. Pérdida de automaticidad del régimen	82
3.10. Acumulabilidad con la infracción del artículo 39. Remisión	82
3.11. La antigua eximición de sanción	82
4. Omisión de presentación de declaración jurada informativa	83
4.1. Normativa legal.....	83
4.2. Antecedentes legislativos y fundamentos	84
4.3. Tipo objetivo.....	86
4.3.1. Configuración de la infracción	87
4.3.2. Las declaraciones juradas	87
4.4. Diferencias con las infracciones previstas en los artículos 38, 39 bis y 39 ter. Remisión.....	90
4.5. Tipo subjetivo.....	90
4.6. Sujetos punibles. Monto de la multa	91
4.7. Procedimiento	93
4.8. Eximición de la sanción. Derogación	94
5. Multa con sustanciación (infracción genérica a los deberes formales)	94
5.1. Normativa legal.....	94
5.2. Antecedentes legislativos y fundamentos	95
5.3. Cuestionamientos a la constitucionalidad de la estructura de la norma.....	98
5.4. Tipo objetivo básico (genérico)	101

5.5. Tipo objetivo agravado (específico)	103
5.5.1. Incumplimiento a normas regulatorias del domicilio fiscal	103
5.5.2. Resistencia a la fiscalización.....	106
5.5.3. Datos para el control de las operaciones internacionales	108
5.5.4. Falta de conservación de comprobantes por operaciones internacionales.....	109
5.6. Acumulabilidad con la infracción del artículo 38	110
5.7. Reiteración de incumplimientos	113
5.7.1. Antecedentes. Discusión sobre su constitucionalidad	113
5.7.2. Alcance de la norma	116
5.8. Relación con otras infracciones formales	118
5.9. Tipo subjetivo.....	120
5.10. Sujetos punibles	121
5.11. Multa. Graduación, agravantes y atenuantes.....	123
5.12. Procedimiento. Remisión.....	126
6. Multa por incumplimiento a los requerimientos para presentar declaración jurada informativa	126
6.1. Normativa legal.....	126
6.2. Antecedentes legislativos y fundamentos	127
6.3. Tipo objetivo básico (genérico)	128
6.4. Tipo objetivo agravado (específico)	129
6.5. Relación con otras infracciones formales	130
6.6. Sujetos punibles	131
6.7. Multa. Graduación. Agravantes y atenuantes	131
6.8. Acumulabilidad.....	134
6.9. Reiteración de incumplimientos. Remisión.....	135
6.10. Reducción al mínimo legal. Eximición de sanción	136
6.11. Tipo subjetivo. Procedimiento. Remisión.....	136
7. Incumplimientos de entidades multinacionales	137
7.1. Normativa legal.....	137
7.2. Generalidades.....	138
7.3. Presupuesto de acumulabilidad.....	140

7.4. Reiteración de incumplimientos. Remisión.....	141
7.5. Particularidades de la norma	141
7.6. Sujetos punibles	142
7.7. Multa. Graduación	143
7.8. Tipo subjetivo. Procedimiento. Remisión	145
8. Cumplimiento parcial de los deberes de colaboración..	145
8.1. Normativa legal	145
8.2. Generalidades.....	146
ANEXO. Jurisprudencia relevante.....	149

Capítulo III

Infracciones formales castigadas con clausura y decomiso

1. Clausura ordinaria. Aspectos sustanciales	157
1.1. Normativa legal.....	157
1.2. Consideraciones previas.....	158
1.3. Tipo objetivo.....	162
1.3.1. Lugar de aplicación	162
1.3.2. Enunciación de los tipos infraccionales.....	167
1.3.3. Ausencia de emisión de factura o facturación incorrecta	167
1.3.4. Falta de registración o anotación de las operaciones	175
1.3.5. Traslado indocumentado de mercadería	176
1.3.6. Falta de inscripción como contribuyente.....	180
1.3.7. Falta de respaldo documental de las compras.....	181
1.3.8. Instrumentos de medición.....	182
1.3.9. Trabajadores no registrados y no declarados..	182
1.3.10. Obligación de aceptar medios de pago electrónicos.....	187
2. Aplicación de la sanción de clausura.....	194
2.1. Pautas de graduación	194
2.2. Agravante por reiteración de faltas.....	196
2.3. Vinculación de la clausura con las infracciones del artículo 39	197

2.4. Eximición y reducción de la sanción.....	198
2.4.1. Fundamentos. La mínima lesividad o insignificancia.....	198
2.4.2. Reducción de la sanción	200
2.5. Tipo subjetivo.....	201
2.6. Condición objetiva de punibilidad	202
2.7. Alcance de la clausura.....	204
2.8. Actividades durante la clausura.....	204
2.9. Procedimiento sumarial. Remisión.....	205
3. La pena de suspensión de la matrícula.....	205
4. El llamado “agente fedatario”	207
4.1. Normativa legal.....	207
4.2. Cuestiones generales	208
4.3. Fundamentos para su implementación.....	209
4.4. Precedentes de la figura.....	210
4.5. El problema referente a la existencia de “antecedentes fiscales” que fundamenten la intervención	211
4.6. Cuestiones formales posteriores a la constatación	215
5. Quebrantamiento de clausura	216
5.1. Normativa legal.....	216
5.2. Cuestiones generales.....	216
5.3. Procedimiento. Aspectos básicos	218
6. Clausura en el monotributo	219
6.1. Antecedentes legales y jurisprudenciales	219
6.2. Régimen actual. Tipificación.....	220
6.3. Discusión acerca de su constitucionalidad.....	222
6.4. Aplicación de la bagatela en el monotributo	223
7. Clausura preventiva	224
7.1. Normativa legal.....	224
7.2. Introducción.....	225
7.3. Tipo objetivo.....	226
7.3.1. Aspectos generales.....	226
7.3.2. Grave perjuicio.....	227
7.3.3. Antecedentes infraccionales.....	230

7.4. Sanción. Similitudes y diferencias con la clausura ordinaria	231
7.5. Eximición y reducción de la penalidad.....	232
7.6. Procedimiento sumarial posterior. Remisión	232
8. Interdicción, secuestro y decomiso de mercaderías	233
8.1. Normativa legal.....	233
8.2. Consideraciones generales	234
8.3. Las medidas preventivas	235
8.3.1. Tipificación.....	235
8.3.2. Oportunidad.....	236
8.4. El decomiso	238
8.4.1. Naturaleza jurídica	238
8.4.2. Posibilidad de aplicación alternativa de clausura	239
8.5. Procedimiento sumarial posterior. Remisión	241
ANEXO. Jurisprudencia y dictámenes relevantes	242

Capítulo IV

Infracciones materiales culposas. Omisión del pago de impuestos y omisión de actuar como agente de retención

1. Omisión del pago de impuestos. Aspectos objetivos	257
1.1. Normativa legal.....	257
1.2. Tipo objetivo.....	258
1.3. Elementos concurrentes.....	258
2. Tipo subjetivo	259
3. Error excusable	262
3.1. Normativa legal	262
3.2. Concepto.....	263
3.3. La opinión de la AFIP	265
3.4. Supuestos de error excusable	266
4. El perjuicio fiscal concreto	268
5. Ilícito por omisión del contribuyente. Elemento material. Medios comisivos.....	268

5.1. Declaración jurada determinativa inexacta. Definición	269
5.2. Falta de presentación de declaración jurada determinativa	271
6. Multa.....	272
6.1. Procedimientos para su aplicación	272
6.2. Base de cálculo	273
6.3. Sistema de eximición y reducción de la multa del artículo 49	275
6.3.1. Presentación de la declaración jurada original o rectificativa, antes de la intervención de la AFIP	278
6.3.2. Presentación de declaración jurada luego del inicio de la orden de intervención, pero antes de la prevista	283
6.3.3. Presentación de declaración jurada una vez notificada la prevista.....	284
6.3.4. Presentación de la declaración jurada una vez iniciado el procedimiento de determinación de oficio	285
6.3.5. Consentimiento de la pretensión fiscal una vez que esta fue determinada de oficio.....	286
6.3.6. La instancia de conciliación administrativa: excepción al beneficio	287
7. Ilícito por omisión del agente de retención o percepción	288
7.1. Características del agente de retención o percepción	288
7.2. Tipo objetivo. Tipo subjetivo. Remisión	290
7.3. Perjuicio fiscal.....	290
7.3.1. Posición que sostiene la existencia de una infracción formal	291
7.3.2. Postura que propugna el encuadre como infracción material	292
7.4. Error excusable.....	293
7.5. Multa.....	294
7.6. La subsidiaria exigencia del pago del tributo	294

8. Régimen infraccional de anticipos y pagos a cuenta	295
8.1. Tipo objetivo.....	295
8.2. La supuesta violación del principio constitucional del <i>non bis in idem</i>	297
8.3. Límite temporal para el reclamo. Su consecuencia infraccional	298
8.4. Error excusable. Remisión	301
8.5. Multa aplicable.....	301
9. Monotributo	302
9.1. Sanciones contenidas en el régimen legal específico	302
9.2. Aspecto procesal. Cuestión sustantiva previa.....	305
9.2.1. Recategorización	307
9.2.2. Exclusión.....	308
10. Figura agravada por operaciones internacionales	308
10.1. La hipótesis contravencional	308
10.2. Aspectos generales. Tipo subjetivo. Perjuicio fiscal. Multa. Remisión	309
ANEXO. Jurisprudencia relevante.....	312

Capítulo V

Infracciones materiales dolosas. Las defraudaciones fiscales

1. Defraudación fiscal genérica.....	331
1.1. Tipo objetivo.....	331
1.2. Tipo subjetivo.....	335
1.3. Elementos concurrentes.....	338
1.4. La opinión administrativa	338
1.5. El perjuicio fiscal concreto	339
1.6. Multa.....	340
1.6.1. Procedimiento de aplicación.....	340
1.6.2. Base de cálculo.....	341
1.6.3. Reducción y eximición de la penalidad. Remisión	342

1.7. Cuestiones probatorias.....	345
1.8. Relación con el Régimen Penal Tributario.....	348
2. Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales	350
2.1. Normativa y antecedentes legales.....	350
2.2. Tipo objetivo.....	352
2.3. Análisis de las normas tributarias	356
2.4. Adecuación típica.....	359
2.5. Tipo subjetivo. Dolo	361
2.6. Momento de consumación	362
2.7. Graduación de la multa.....	363
3. Simulación dolosa de cancelación de obligaciones.....	364
3.1. Normativa y antecedentes legales.....	364
3.2. Tipo objetivo	366
3.3. Análisis de las normas tributarias	368
3.4. Adecuación típica.....	370
3.5. Tipo subjetivo. Dolo	371
3.6. Momento de consumación	372
3.7. Graduación de la multa.....	373
4. Supuestos legales que permiten inferir el dolo.....	373
4.1. Concepto y naturaleza.....	374
4.2. Carácter de su enumeración	376
4.3. Aceptación por la doctrina y jurisprudencia. Delimitación.....	377
4.4. Análisis de los distintos presupuestos fácticos	379
4.4.1. Declaraciones contradictorias	380
4.4.2. Datos inexactos.....	381
4.4.3. Disconformidad con las normas	383
4.4.4. Inexistencia injustificada de documentación	385
4.4.5. Estructuras jurídicas impropias	387
4.4.6. Falta de utilización de instrumentos de medición.....	389
5. Defraudación fiscal del agente de retención o percepción. La apropiación indebida de tributos	392
5.1. Generalidades. Antecedentes legales	392
5.2. Tipo objetivo.....	394

5.2.1. Primer párrafo. Características de la conducta.....	394
5.2.2. Segundo párrafo. La presunción de retención o percepción	395
5.3. Tipo subjetivo.....	397
5.3.1. Características del accionar doloso.....	397
5.3.2. Depósito extemporáneo de los fondos retenidos o percibidos.....	398
5.4. La situación económico-financiera del agente. Tratamiento de la problemática como estado de necesidad.....	400
5.5. Algunas conclusiones relativas a la figura.....	404
5.6. Multa.....	405
5.6.1. Graduación del castigo	405
5.6.2. Eximición y reducción de la sanción.....	406
5.7. Relación con el Régimen Penal Tributario	408
ANEXO. Jurisprudencia relevante.....	410

Capítulo VI

Aspectos procesales

1. Procedimiento sumarial en las infracciones materiales y formales	429
1.1. Concepto y finalidad del proceso sumarial.....	430
1.2. Universo de aplicación	431
1.3. Acta de comprobación.....	433
1.4. Instrucción de sumario.....	434
1.4.1. Naturaleza y forma.....	434
1.4.2. Descargo y pruebas del administrado	435
1.5. Etapa resolutive	439
1.6. Régimen recursivo.....	441
1.6.1. Introducción	441
1.6.2. Recurso de reconsideración	442
1.6.3. Recurso de apelación	444
1.6.4. Características comunes a ambos recursos..	447

1.6.5. Recurso de apelación administrativa. Recategorización en el monotributo	451
2. Procedimiento sumarial en las infracciones castigadas con clausura y decomiso.....	455
2.1. Clausura ordinaria	455
2.1.1. Acta de comprobación	455
2.1.2. Audiencia de descargo	458
2.1.3. Régimen recursivo	459
2.2. Clausura preventiva.....	461
2.2.1. Generalidades	461
2.2.2. Acta. Funcionario autorizado	462
2.2.3. Comunicación inmediata al juez penal.....	462
2.2.4. Audiencia con el responsable	463
2.2.5. Resolución judicial.....	463
2.3. Interdicción, secuestro y decomiso de mercadería.	465
2.3.1. Generalidades	466
2.3.2. Régimen recursivo	468
3. Procedimiento sumarial en las llamadas multas automáticas. Remisión	470
3.1. Procedimiento en las multas automáticas del artículo 38. Remisión.....	470
3.2. Procedimiento contemplado en el artículo 70 bis. Restantes infracciones formales castigadas con multa	471
4. Prescripción	473
4.1. Términos generales. Prescripción quinquenal y decenal	473
4.2. Suspensión de la prescripción.....	475
4.3. Interrupción de la prescripción.....	479
5. Personería.....	481
5.1. Generalidades	481
5.2. Forma de acreditar la personería	483
5.3. Forma especial de acreditar la personería: el formulario 3283	485
5.4. Alcances y cese de la representación	486
5.5. Unificación de la personería y su revocación	487

5.6. Vista de las actuaciones	488
5.7. Principios generales de la representación legal. Ley de Sociedades Comerciales	489
5.8. Casos especiales. Sustitución del mandatario. Gestor	492
ANEXO. Jurisprudencia y dictámenes relevantes	495

Capítulo VII
Problemáticas específicas

1. La defraudación por omisión en la ley 11.683	503
1.1. Introducción.....	503
1.1.1. Cuestiones previas.....	503
1.1.2. Las reformas legales en el plano infracional y penal.....	505
1.2. La cuestión en la doctrina.....	507
1.2.1. La postura extrema: invalidez “total” de la omisión de presentar declaraciones juradas como medio comisivo “idóneo”.....	507
1.2.2. Crítica a dicha postura	509
1.3. La omisión como elemento del tipo objetivo.....	512
1.3.1. El sistema de autodeterminación de los tributos.....	512
1.3.2. La consumación de la conducta. Bien jurídico tutelado	515
1.4. Omisión culposa y omisión dolosa	517
1.4.1. Necesidad de la distinción.....	517
1.4.2. La utilización de la herramienta del artículo 47.....	520
1.5. Jurisprudencia relevante	522
1.5.1. Antes de la reforma legal	522
1.5.2. Aceptación del encuadre de la omisión en el artículo 46.....	522
1.5.3. Negación de la figura en el actual artículo 46. Doctrina del ardid idóneo.....	523
2. Las sanciones en las salidas no documentadas	525

2.1. Introducción.....	525
2.2. La naturaleza jurídica del instituto	527
2.2.1. El carácter de impuesto: los fallos de la Corte Suprema	527
2.2.2. Los efectos en el plano infraccional. El fallo “D’Ingianti”	532
2.2.3. El actual régimen. Obligatoriedad de presentar declaración jurada	534
2.3. La salida no documentada como una infracción por omisión.....	535
2.3.1. Justificación de dicho análisis.....	535
2.3.2. Encuadre legal infraccional. Aplicación de la figura defraudatoria luego de la reforma legal. Utilización de los supuestos legales del artículo 47 de la ley 11.683	537
2.4. Jurisprudencia relevante	542
2.4.1. Sobre el carácter de impuesto del instituto..	542
2.4.2. Aceptación del encuadre infraccional	543
2.4.3. Negación de la potestad sancionatoria	544
2.4.4. Necesidad de la probanza concreta de los hechos	545
3. La prejudicialidad en las sanciones de la ley 11.683....	546
3.1. Introducción.....	546
3.1.1. Definición y normas bajo análisis	546
3.1.2. Constitucionalidad del ordenamiento.....	548
3.2. Procedimiento sumarial. Distintos supuestos	550
3.2.1. Denuncia del fisco por una determinación de oficio	551
3.2.2. Denuncia del fisco por un ajuste conformado, autodeterminado o intimado....	551
3.2.3. Denuncia de un tercero	552
3.3. Alcances de la sentencia penal en la faz sancionatoria	554
3.3.1. Sentencia judicial y sentencia administrativa	554
3.3.2. Formas de conclusión de la causa penal.....	555

3.3.3. Conclusión de la causa penal por dictamen fiscal	558
3.4. Efectos de la sentencia penal en materia sustantiva	559
3.5. Jurisprudencia y dictamen relevantes	564
3.5.1. Carácter prejudicial de la sentencia penal...	564
3.5.2. Inaplicabilidad de la sentencia penal a los fines tributarios	566
3.5.3. Aplicación de la sentencia penal en la materia sustantiva	567
3.5.4. No aplicación de la sentencia penal por no referirse expresamente a la materia imponible	569
3.5.5. No violación del principio <i>ne bis in idem</i>	570
3.5.6. Dictamen relevante	571
4. La incidencia de las presunciones de la ley 11.683 en el plano infraccional	571
4.1. Introducción	571
4.1.1. Planteo de la cuestión.....	571
4.1.2. Definición en el aspecto sustantivo.....	572
4.2. Imposibilidad de aplicar la figura defraudatoria...	574
4.3. Procedencia de la aplicación del artículo 46	578
4.3.1. Correcta interpretación de los alcances del fallo “Mazza” de la Corte Suprema	578
4.3.2. Otros pronunciamientos judiciales relevantes	581
4.4. Análisis conforme al artículo 47. Algunas conclusiones	587
4.5. Jurisprudencia relevante	589
4.5.1. En contra de acreditar la defraudación	589
4.5.2. En pos de aplicar el artículo 45.....	590
4.5.3. A favor de la aplicación de la figura defraudatoria.....	591
ANEXO. Artículo 18 de la ley 11.683	594