



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

ILÍCITOS TRIBUTARIOS: ANÁLISIS CRÍTICO DE INFRACCIONES MATERIALES

Autores: Cayú, Cecilia Inés
Medina, Verónica Alejandra

Director: Forns, Luis A.

2018

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

Este trabajo está centrado en las nociones generales de las normas tributarias establecidas por ley, respecto al tema de las Ilícitos Tributarios y sus respectivas sanciones.

Está dirigido al lector, para que el mismo pueda tener un breve y sencillo conocimiento acerca de las distintas violaciones tributarias que se cometen como contribuyentes y responsables, que pueden traer serias consecuencias si no se corrigen a su debido tiempo.

Todo esto esta reglado por el ente recaudador AFIP (administración Federal de Ingresos Públicos), quién es el sujeto activo en está relación tributaria y ante quién los contribuyentes deberán presentarse para regular su situación, caso contrario podría llegar hasta una intervención judicial.

En el desarrollo de éste trabajo, se pone énfasis en las infracciones materiales, que son aquellas que implican una transgresión al cumplimiento de la relación jurídica-tributaria principal, es decir, de la obligación tributaria. Asimismo, se analiza la jurisprudencia actualizada complementando el trabajo final, como así también las modificaciones que se introdujo por la reforma tributaria en la ley de procedimiento.

PRÓLOGO

Esta tesis se realizó como trabajo final para la materia de Seminario de la Facultad de Ciencias Económicas de San Miguel de Tucumán.

La presente tiene como propósito brindar nuevos elementos a los profesionales contadores para mejorar su desempeño en el ejercicio de su actividad. Se contemplará para ello la Ley 11.683 de procedimiento tributario nacional y sus modificaciones ley 27.430, particularmente lo contenido en el Capítulo VI: “Intereses, ilícitos y sanciones”, Art 45 al 50.

En nuestro país, el vínculo jurídico obligatorio establecido por normas que la regulan, permite al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo, quien está obligado a la prestación.

En ejercicio de la potestad tributaria que tiene el Estado, surge como consecuencia una serie de derechos y obligaciones para ambos sujetos.

Partiendo de que en el sistema impositivo argentino la determinación tributaria se estructura en base al cumplimiento espontáneo por parte de los contribuyentes y responsables, siendo el propio obligado quien determina el monto de su obligación tributaria frente al Organismo Recaudador (AFIP), la cual exterioriza a través de la presentación de declaraciones juradas.

La Ley 11.683 en su texto vigente establece, en relación a las declaraciones juradas, que el contribuyente es responsable por la exactitud de los datos que ellas contengan como así también por el gravamen que de

ellas resulte, sin que la presentación de otra posterior haga desaparecer dicha responsabilidad.

A raíz del carácter auto determinativo del sistema, el Fisco se reserva facultades de verificación y fiscalización con el objeto de comprobar la veracidad de los datos contenidos en las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, estableciendo el mismo artículo 13 que éstas se encuentran sujetas a verificación administrativa.

Como consecuencia de la relación jurídico-tributaria existente entre el Fisco y contribuyentes, éstos últimos asumen obligaciones, cuyo incumplimiento acarrea las sanciones previstas en la ley de procedimiento tributario.

A lo largo del presente trabajo se pretende realizar un primer acercamiento a los principios que rigen en materia de infracciones y sanciones tributarias.

Asimismo las Infracciones Tributarias, pueden ser definidas como una transgresión, quebramiento, violación o incumplimiento de lo dispuesto por ley, contrato o trato; este incumplimiento puede darse por una acción positiva o una acción de omisión.

Para el desarrollo del mismo, se realizara una breve reseña de conceptos básicos del tema en cuestión, para seguidamente explicar sobre infracciones tipificadas como materiales y analizar la correspondiente jurisprudencia a los efectos de completar la presente obra.

Agradecemos de manera especial la colaboración del C.P.N Luis A. Forns, profesor de la cátedra de Derecho Constitucional y Tributario de nuestra casa de estudios, Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de Tucumán, quien generosamente nos brindó la información sobre el tema en cuestión y puso a nuestra disposición el material al respecto.

CAPITULO I

Hecho Ilícitos: Infracciones

Sumario: 1. Nociones generales; 2. Concepto y elementos de infracciones tributarias; 3. Naturaleza Jurídica

1.- Nociones generales

No todos los sujetos obligados cumplen con las obligaciones exigidas por la legislación tributaria en tiempo y forma, dando ello lugar al nacimiento del “ilícito tributario”, es decir, todo acto contrario a una norma jurídica. Ante las diferentes características y naturaleza que adquieren las distintas formas de vulneración del derecho objetivo, el sistema jurídico ha establecido, a su vez, diferentes modos de reaccionar ante la configuración de estos hechos ilícitos.⁽¹⁾

Todo hecho ilícito trae como consecuencia una responsabilidad; debiendo de esta manera diferenciar entre el ilícito de naturaleza civil de la penal.

En el ámbito civil se protege el interés de los contribuyentes que cuando se configuran el hecho ilícito la sanción al mismo tiende a restituir a la persona al estado anterior al hecho; en lo penal se contempla el interés público y se sancionan aquellas conductas que sean en contra de la

⁽¹⁾ DÍAZ SIEIRO, Horacio D., VELJANOVICH, Rodolfo Diego y BERROTH, Leonardo, Procedimiento Tributario Ley 11.683, Editorial Macchi, (Buenos Aires, 1993), pág. 316.

convivencia social, sanción que tiene finalidad ejemplar y represiva intentando castigar la conducta antijurídica y prevenir futuras transgresiones al orden jurídico.

2. Concepto y elementos: Infracciones Tributarias

El incumplimiento o violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre el organismo regulador y los contribuyentes constituye lo que se ha denominado ***infracciones tributarias***, toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales. ⁽²⁾

Son elementos comunes en toda infracción tributaria:

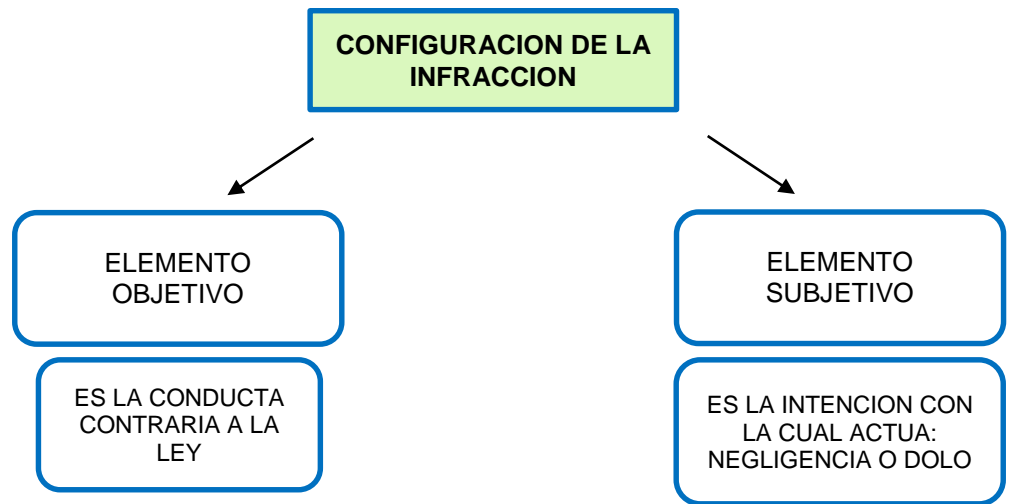
- *Elemento Objetivo*: consiste en la conducta real positiva del individuo violando una obligación o un deber contenido en la norma tributaria. Esta conducta descrita por la ley y que importa el incumplimiento de una obligación o deber, puede consistir en hacer lo prohibido o no hacer lo que la ley ordena⁽³⁾.
- *Elemento Subjetivo*: Así como el elemento objetivo de toda infracción tributaria tiene relación con la conducta real o concreta del sujeto, el elemento subjetivo tiene relación con la faz interna o volitiva del contribuyente infractor.

⁽²⁾ Art. 70, Código Tributario Provincial (N° 5121 y sus modificaciones, texto consolidado N° 8240 t.o. 2010)

⁽³⁾ Ejemplo: el no otorgamiento de guías de despacho, facturas, notas de crédito o boletas. Se requiere que esta conducta, a la cual la ley castiga en razón del disvalor que representa, debe estar descrita por la ley y ello pues todo régimen sancionatorio debe ajustarse a un principio de legalidad (“no hay infracción sin ley”, sin embargo ello no ocurre en todos los casos, y el mismo castiga en general a “otras operaciones” para eludir el otorgamiento de boletas, lo que permite sancionar conductas no descritas expresamente por la ley menoscabo el principio de seguridad jurídica)

En este sentido, las simples infracciones tributarias se rigen por un principio de responsabilidad objetiva, y ello significa que basta la verificación de la conducta contraria a la ley para que la infracción se configure, sin que sea necesario imputar (y comprobar) negligencia o mala fe en la actuación del contribuyente.

En cambio, cuando la infracción tributaria reviste el carácter de delito, el aspecto subjetivo del contribuyente infractor cobrará relevancia, pues será necesario que él haya actuado con dolo, “maliciosamente” o “a sabiendas” para que sea sujeto de una pena.



3. Naturaleza Jurídica de las Infracciones

La naturaleza jurídica de las infracciones tributarias y de las consiguientes sanciones, es materia que ha preocupado a la doctrina, la misma posee una doble importancia:

- ✓ Permite establecer la base jurídica e interpretar las normas para determinar las sanciones ante los incumplimientos tributarios.
- ✓ Como así también, establecer límites y potestades que tiene un Estado para sancionar a un contribuyente.

Cabe señalar que existen, distintas corrientes doctrinarias que inciden o han incidido en nuestro derecho.

- Teoría Penalista
- Teoría Administrativa
- Teoría Tributarista

Teoría Penalista

De esta teoría surgen dos posturas una sumamente Estricta y la otra Atenuada.

La teoría penalista extrema sostiene que al ilícito tributario y a sus sanciones les son aplicables los principios y normas jurídicas del derecho penal común o criminal sin que se admita excepción alguna.

Mientras que la teoría penalista atenuada, aplica los principios y disposiciones del código penal y del derecho penal común, salvo disposición expresa o implícita en contrario o que la aplicación de ellos resulte incompatible con los principios especiales que regulan cada instituto en particular

Teoría Administrativa

En realidad, quienes consideran de naturaleza administrativa al ilícito tributario, no concuerdan en cuanto a los fundamentos que llevan a dicha conclusión.

En primer término, están quienes argumentan a favor de la naturaleza administrativa de los ilícitos tributarios en base de considerar que el bien jurídico tutelado en el ilícito tributario es ontológico y cualitativamente distinto del protegido por el derecho penal común (Goldosmidt, Waline, Delogu, Núñez, Andreozzi) ⁽⁴⁾

⁽⁴⁾ GARCIA BELSUNCE, Horacio A, Derecho Tributario Penal, Ed. Depalma, (Buenos. Aires 1985), Pág.49

Y en segundo, los autores que argumentan a favor de la naturaleza administrativa tomando como criterio de referencia de naturaleza, características y efectos de la pena en los ilícitos tributarios, que no tendría por objeto disminuir un bien jurídico del infractor, sino resarcir al fisco el daño sufrido a consecuencia del acto antijurídico del contribuyente (Villegas y Fernández Lalanne)⁽⁵⁾

Por último, existen autores que sostienen la naturaleza administrativa de las infracciones tributarias en virtud del órgano que aplica las infracciones. Es decir, serían infracciones de naturaleza administrativa porque el órgano que tiene atribuida competencia para aplicar dichas sanciones es un órgano dependiente de la Administración Pública.

Teoría Tributaria

Tampoco existe unidad de criterios entre quienes sostienen la naturaleza tributaria de los ilícitos previstos en la ley 11683. Dentro de la doctrina nacional cabe citar como uno de los autores más representativos a Giuliani Fonrouge, para quien las características especiales del ilícito tributario “le aseguran una posición particular en el campo de lo ilícito, que hace inaplicables a su respecto ciertos principios del derecho penal común”, aunque este autor considera que su esencia, las infracciones tributarias son de naturaleza penal “a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscriptas en el Código Penal”.⁽⁶⁾

Lo que él no admite es la conceptualización de las infracciones tributarias como de naturaleza administrativa porque no acepta que la ilicitud de las mismas radique en un quebramiento de un fin administrativo sino que el contenido de dicha ilicitud radica en una “subversión del orden jurídico o un quebramiento de los bienes jurídicos individuales”, siendo que, por otra

⁽⁵⁾ Ibíd., Pág. 49 y sgts

⁽⁶⁾ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C., Derecho Financiero, 5ª Edición actualizada Ed. Depalma, (Bs. As. 1984), Tomo II, Pág. 589.

parte, tampoco resultará defendible la naturaleza administrativa de las infracciones tributarias por el hecho de que el derecho fiscal no forma parte del derecho administrativo, por lo que se concluye que las infracciones fiscales “reconocen fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del estado, en un concepto de soberanía financiera distinta de la soberanía política , lo que permitiría sostener que la naturaleza de dichas infracciones no es ni penal ni administrativa, sino tributaria”.

Observando las distintas posturas, a excepto de la corriente administrativa, estas poseen muchos puntos concordantes, reconocen la aplicación de los principios penales a las sanciones tributarias, aun en los casos que se aceptan con reserva.

CAPITULO II

TIPIFICACION DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Sumario: 1. Bien Jurídico tributario: qué es lo que se trata de proteger la Ley 11.683; 2. Tipificación de infracciones; 3. Infracciones Formales y Materiales, 3.1. Infracciones Formales; 3.2. Infracciones Materiales

1. Bien Jurídico Tutelado: que es lo que trata de proteger la ley 11.683

Lo que se trata de analizar es el bien jurídico tutelado o protegido. Es decir, “es el exacto cumplimiento de los deberes tributarios”.⁽⁷⁾

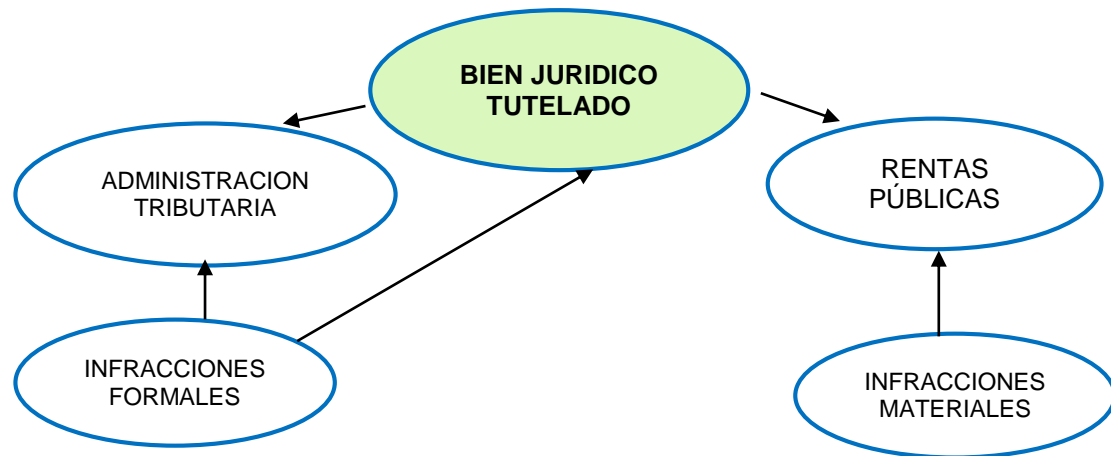
Las infracciones tributarias tratan de proteger dos tipos de bienes jurídicos:

Por un lado las infracciones formales resguardan la administración tributaria, pues tienden a sancionar la falta de colaboración con las funciones de la Administración de Ingresos Públicos en cuanto a la verificación, fiscalización y determinación de los tributos.

Y por el otro lado, las infracciones materiales resguardan la renta tributaria, dado que las mismas sancionan el incumplimiento de la obligación

⁽⁷⁾ FORNS, Luis, Clase: Derecho Fiscal, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (San Miguel de Tucumán, 2010)

de pago en tiempo y forma, sea esta total o parcial, con o sin intencionalidad, lo que ocasiona perjuicio al organismo recaudador.



2. Tipificación de las infracciones tributarias

En la Ley de Procedimientos Tributarios, ley N°11.683 y sus modificaciones, clasifica a los ilícitos tributarios desde distintas ópticas:

- *Por el bien jurídico Tutelado*
 - *Formales*: relacionadas a la violación de los deberes tendientes a determinar la obligación tributaria, verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ellas hagan responsables (artículos 10; 35 inciso f; 38 a 40bis).
 - *Materiales*: relacionados con el incumplimiento del pago de la obligación (artículos 45 a 46 bis y 48).

- *Por el tipo de sanción*
 - *Pecuniarias*: representadas por multas fijas o graduables. (Art. 10; 38 a 48)

- *No pecuniarias*: pueden ser penas de arresto o clausura y suspensión de la matrícula (artículos 35 inciso f); 40, 40 bis; 44).
- *Por el procedimiento para su aplicación*
 - *Con Sustanciación*: infracciones que para la aplicación de sanción, requiere de un procedimiento sumarial (artículos 10,38bis; 39 a 40ter; 45; 46; 48).
 - *Automáticas*: no requieren de la instrucción de un procedimiento contencioso previo (artículos 35 inciso f; 38).
- *Por el elemento subjetivo*
 - *Culposas*: conductas que responden a un proceder negligente o imprudente Error excusable elimina la subjetividad típica (artículos 38 a 40 ter; 45)
 - *Dolosas*: accionar fraudulento por parte del contribuyente provocando la falta (artículos 10; 46, 46bis; 38)

3. Infracciones Formales y Materiales

3.1. Infracciones Formales

3.1.1. Generalidades - Concepto

Implican una transgresión a deberes formales mediante el incumplimiento de las obligaciones de hacer o no hacer, y de tolerar.

- Obligaciones de hacer: por la falta de presentación de una declaración jurada o pago de la misma;
- Obligación de no Hacer: no vender mercadería con la documentación correspondiente;

- *Obligaciones de Tolerar: referidas a las inspecciones, que ponen en peligro las recaudaciones tributarias.*

3.1.2. Elemento Subjetivo

Según el criterio de culpabilidad solo puede ser reprimido quien pueda ser reprochado a título de dolo o culpa.

De este modo, es necesario para tener por configurada la infracción que esta haya sido ejecutada al menos con culpa.

3.1.3. Sujetos pasivos de sanción

- Contribuyentes;
- Responsables por deuda ajena;
- Consumidores finales;
- Terceros implicados.

3.1.4. Tipos de sanción

Existen diversidades de sanciones, desde multa sin sustanciación hasta la ocurrencia de 3 penalidades. Podemos citar como ejemplos, las siguientes normas:

Sanción	Artículos Ley 11.683
Multa	38, 38 bis, 39 y 39 bis.
Clausura, multa y suspensión	40
Clausura preventiva	35 inc f)

3.2. Infracciones Materiales

3.2.1. Generalidades – Concepto.

Este tipo de infracciones implican una transgresión al cumplimiento de

la relación jurídica-tributaria principal, es decir, de la obligación tributaria. Esta consiste en una obligación generalmente, de dar una suma de dinero. Por ejemplo: quien omitiera ingreso de tributo en su justa medida.

En su configuración debe existir la conducta antijurídica descrita por norma legal, así como también un efectivo perjuicio fiscal, llamadas también de daño; de resultado o sustanciales.

Hacen falta dos circunstancias bien diferenciales como: hipótesis infraccional y la lesión a la renta fiscal

Siendo descripta la primera conforme a lo siguiente:

- *Artículo 45 LPT: quien omita el pago del impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentaciones.*
- *Artículo 46 LPT: quien defraude al fisco mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, por acción u omisión.*

Mientras que el perjuicio judicial, surge cuando la transgresión perfeccione un ocultamiento de la materia imponible total o parcialmente.

3.2.2. Elemento subjetivo

Es determinante aquí analizar el accionar volitivo del infractor:

- Culposas, omisivas o negligentes artículo 45;
- Dolosas (engañosas o defraudatorias) artículos 46 y 48

3.2.3. Sujetos pasivos de sanción

- Por Deuda propias como titular de la obligación impositiva;
- Por Deuda ajena como agentes de retención o percepción y restantes responsables solidarios mencionados los artículos 6 y 8 de la ley de procedimientos 11.683.

3.2.4. Tipos de sanción

A diferencia de lo que ocurre en las infracciones formales, solo se encuentra prevista la sanción de multa.

CAPITULO III

INFRACCIONES MATERIALES: OMISION DE IMPUESTOS

Sumario: 1.Introduccion. 2. Omisión de Impuestos (Artículo 45),
2.1.Analisis artículo 45; 3. Medios comisivos, 4. Error
Excusable

1. Introducción

Como ya se mencionó en el capítulo anterior, el bien tutelado o pretendido proteger en este tipo de infracciones es el correcto ingreso del tributo, tanto en su cuantía como en su plazo y forma.

La Ley N° 11.683 y modificaciones estructuraron este régimen sancionatorio en dos grandes figuras. La primera es la “Omisión de impuestos”, y la segunda es la de “Defraudación”; la omisión de impuesto es un tipo culposo, en cambio, la defraudación requiere de un elemento intencional específico.

2. Omisión de Impuestos

ARTICULO 45 - El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se

aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.

Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.

La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de UNA (1) hasta CUATRO (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales.

2.1. Análisis Artículo 45

Elemento Objetivo

Conforme a la normativa del artículo mencionado, se pueden observar los siguientes supuestos:

- ✓ Falta de presentación de declaración jurada. ;
- ✓ Presentación de declaración jurada Inexacta;
- ✓ Omisión de actuar como agente de retención o percepción;
- ✓ Falta de presentación de declaración jurada o presentación de declaración jurada inexacta, cuando exista obligación de pagos a cuenta o anticipos.
- ✓ Falta de presentación de declaración jurada o presentación de declaración jurada inexacta relacionadas con transacciones internacionales.
- ✓ Omisión de actuar como agente de retención o percepción en transacciones internacionales.

Elemento Subjetivo

La infracción requiere una subjetividad por los menos culposa (por negligencia o imprudencia, no dolosa), la misma deja de configurarse si existe error excusable o corresponda la aplicación del artículo 46 LPT.

También se puede observar que de la normativa precedente se desprende que es necesaria la concurrencia de las siguientes cuestiones:

- Incumpliendo de la relación jurídica sustancial, total o parcial;
- Que de este surja un resultado que lesione al organismo fiscal, es decir, la renta pública;
- Que el comportamiento del infractor no importe una actitud dolosa, conforme a los artículos 46 y 47 LPT ;
- Que el contribuyente no pueda oponer error excusable.

3. Medios comisivos

a. *Declaración jurada Inexacta.*

La declaración jurada cuantifica y hace líquida la obligación tributaria, la misma no se agota con la simple presentación, sino que sus datos deben ajustarse a la verdad de los hechos imponible en que se caen y reflejar con exactitud la extensión y cuantía resultante.

Así, podemos decir que una declaración jurada es inexacta cuando en la misma se haya determinado la obligación tributaria sustancial en forma errónea careciendo de exactitud al resultar ajena a la verdad.

Al respecto, la doctrina ha distinguido distintos supuestos límites a partir de los cuales puede surgir la inexactitud:

- Que la inexactitud surja de la propia declaración jurada impugnada.
- Que la inexactitud resulte de la comparación que se efectuó entre la declaración jurada con las registraciones, documento y antecedentes que surgen de base.
- Que, siendo la declaración y sus antecedentes congruentes, la inexactitud surja de la diferencias entre estos y los hechos obtenidos mediante un procedimiento de verificación o fiscalización.

De tal manera, de las características en que revista el juzgador el accionar del infractor dependerá de la conducta en la figura culposa o si encuadra en lo mencionado en el artículo 46 LPT defraudación.

b. *Falta de presentación de declaración jurada determinativa.*

Así, como lo establece el artículo 11 de la LPT y resoluciones generales que regulan la forma y el plazo para su presentación, quien no lo haga está incumpliendo con su obligación tributaria. Provocando un perjuicio fiscal a razón de una conducta culposa tipificada en el artículo 45, porque de tratarse de un simple retardo no hallándose en una conducta culposa encuadraría en una omisión de deberes formales del artículo 38.

Ante la omisión de presentar una declaración jurada al momento del vencimiento del plazo, pueden darse dos situaciones diferentes:

1. Que el contribuyente presente la declaración jurada omitida espontáneamente **antes** del inicio del procedimiento de determinación de oficio.
2. Que la declaración sea presentada **una vez iniciado** el procedimiento de determinación de oficio.

Al respecto, AFIP sujeta el perfeccionamiento de la conducta a que se mantenga esta actitud más allá del inicio del procedimiento de determinación de oficio según así lo remarca en el artículo 17 LPT.

Observándose que si la declaración jurada omitida fue presentada según el inciso 1 y siempre que la presentación extemporánea se ajuste a la realidad fiscal del sujeto, el incumplimiento no estaría alcanzada por lo mencionado en artículo 45 siendo posicionada bajo otra figura infraccional formal.

Por lo contrario, si la omisión fue según lo establecido en el inciso 2, el juez administrativo estará en condiciones de aplicar el tipo infraccional culposo.

De manera tal, que al igual que el supuesto de presentación rectificativa de declaración jurada inexacta, la reducción de la sanción también estará dada por el grado de avance de procedimiento administrativo, conforme el artículo 49.

Multa

Los incumplimientos materiales no se detectan en forma automática, requiere de su comprobación, en primer lugar de la medida impositiva, para luego cotejar con lo declarado por el contribuyente o exigir, ante su falta, la exteriorización de esta.

Pueden darse dos supuestos:

- Que el incumplimiento se verifica a consecuencia de un procedimiento de determinación de oficio.

- Que el incumplimiento surja por el reconocimiento realizado por el propio contribuyente, a través de la presentación espontánea de la declaración jurada rectificativa.

En el primer supuesto, el procedimiento para aplicar la sanción se realiza junto con el de determinación de la materia imponible, siguiendo lo reglado en los artículos 16 y 17 de la ley 11.683 y en la instrucción general 06/2007 AFIP.

En cambio, en el segundo supuesto el procedimiento aplicable es el previsto en los artículos 70 y 71 LPT para luego adecuarse a lo reglado en el artículo 72.

Tal como lo menciona el artículo 45 se tratan de multas graduables, calculadas en función de porcentajes cuya base es el gravamen dejado de pagar.

La instrucción general 06/2007 AFIP establece los siguientes atenuantes y agravantes:

Atenuantes:

- a. La actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada para su desarrollo;
- b. La adecuada organización actualización técnica y accesibilidad de las registraciones contables;
- c. La buena conducta general observadas respecto de sus deberes formales (incluido pagos de obligaciones);
- d. Cuando la distancia o la dificultad de comunicación constituyen un inconveniente importante para obtener un adecuado conocimiento o asesoramiento sobre la ley fiscal;
- e. La renuncia al termino corrido de la prescripción;
- f. La ausencia de sanciones firmes, tanto formales como materiales.

Agravantes:

- a. La actitud negativa ante la fiscalización (resistencia activa o pasiva);
- b. La insuficiente o inadecuada organización en relación con la capacidad contributiva relativa del responsable;
- c. Casos de incumplimiento de los deberes formales, tal como domicilio fiscal inexistente o no válido, falta de presentación de declaración jurada, etc.;
- d. La gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal que estos evidencien, en relación la capacidad contributiva del infractor;
- e. El ocultamiento de mercaderías y o falsedad de los inventarios;

f. La reincidencia o reiteración en la comisión de infracciones a los deberes y obligaciones- formales o materiales- de los responsables.

Así mismo la instrucción, dice: que se entenderá que un infractor es **reincidente** cuando, habiendo sido condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en la ley de procedimiento tributaria, cometiera con posterioridad a la sentencia o resolución una nueva infracción de las tipificadas en la mencionada ley. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando, desde la fecha en que la misma se impuso, hubieran transcurrido cinco (5) años.

Al respecto, no debe confundirse reincidencia con el concepto de reiteración de infracciones que si bien, constituye un agravante, aquel puede conllevar el máximo legal de una sanción.

La norma define la reiteración del siguiente modo: *“Se considerará que existe reiteración cuando habiéndose cometido más de una infracción, no exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas”*.

La diferencia entre ambas radica en que la reincidencia se comete la infracción, existiendo sentencia condenatoria firme en una infracción ya cometida, mientras que en la reiteración, cuando se perfecciona la infracción a juzgar, no existe sentencia condenatoria firme respecto de una infracción ya cometida.

Definidos dichos conceptos, la graduación será realizada del siguiente modo:

Tipo Infraccional	Pauta General	Atenuantes	Agravantes	Reincidencia
Presentación de DJ inexactas	70%	Mínimo legal	80%	Máximo legal
Falta de presentación de DJ	80%	70%	90%	Máximo legal

Cabe aclarar que las pautas de atenuación o agravamiento de las sanciones son en principio taxativas, la norma permite al juez administrativo apartarse de estas, de tal manera que se pueda arribar, al mínimo o al máximo legal.

Reducción de la sanción del artículo 49 (considerando los tres primeros párrafos)

Si un contribuyente rectificare voluntariamente sus declaraciones juradas antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en las infracciones del artículo 46 ni en las del agregado a su continuación, las multas de estos últimos artículos y la del artículo 45 se reducirán a UN TERCIO (1/3) de su mínimo legal.

En los mismos términos, dicha reducción será aplicable si el contribuyente presenta declaraciones juradas rectificativas a instancia de la inspección actuante y abona íntegramente el saldo declarado dentro de los CINCO (5) días de formalizada dicha presentación. Cuando la pretensión fiscal fuere aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de QUINCE (15) días acordado para contestarla, la multa de los artículos 45 y 46, excepto reincidencia en la comisión de la infracción prevista por este último, se reducirá a DOS TERCIOS (2/3) de su mínimo legal.

En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos fuese consentida por el interesado la multa que le hubiere sido aplicada a base de los artículos 45 y 46, no mediando la reincidencia a que se refieren los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

El sistema que se contempla en el artículo 49 prevé un mecanismo de reducción de sanciones, el que está relacionado con la conformidad a la pretensión del fisco, tanto para las multas culposas como por defraudación.

Para ambos casos, la reducción de la sanción está condicionada al que el infractor no fuera reincidente en la comisión de algunos de los ilícitos del artículo 46 o agregado a su continuación.

El alcance de éste beneficio se encuentra supeditado a la instancia en que el responsable consienta la propuesta fiscal.

Los momentos relevantes para definir la instancia procesal en que se presta conformidad con la pretensión fiscal resultan ser los siguientes:

- a) La vista prevista en el artículo 17 LPT con la que se da inicio al procedimiento de determinación de oficio.
- b) El vencimiento del primer plazo de 15 días para contestar la vista referida.
- c) El dictado de la determinación de oficio que corrige la declaración de oficio inexacta.

Una de las críticas a este sistema es que no contempla variables subjetivas, la norma se limita a considerar el momento en que el contribuyente abandona su actitud de discusión de la pretensión fiscal. Limitando libre razonamiento del juzgador y posibilitando especulaciones por parte del contribuyente.

Lo que busca esta parte de la norma es hacer efectivo el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.

Aclarado el supuesto de presentación declaración jurada rectificativa, pueden resumirse las alternativas en el siguiente cuadro:

Conformidad/ Instancia procesal	Detalle	Reducción de la base imponible (impuesto inexacto omitido)	Porcentaje de base imponible	Condición
Antes de la intervención del fisco	Se verifica el supuesto de Desistimiento Voluntario	1/3 del mínimo o incluso eximición de sanción	16.66 % o eximición	El contribuyente no resulte reincidente en la infracciones del Art. 46 ni agregados a su continuación
Ante de la vista	Inicio de accionar fiscal: Notificación o simple requerimiento	1/3 del mínimo	16.66 %	
Luego de la vista y antes de la determinación de oficio	Se verifica dentro de los 15 días de otorgada a la vista	2/3 del mínimo legal	33.33%	
Dictada la determinación de oficio	Se verifica 15 días hábiles posteriores a la fecha de su notificación	Mínimo Legal	50%	

Eximición de la sanción (4° párrafo art. 49)

“Cuando fueran de aplicación los artículos 45 y 46 y el saldo total de los gravámenes adeudados, previamente actualizados, no excediera de PESOS UN MIL (\$ 1.000) no se aplicará sanción si el mismo se ingresara voluntariamente, o antes de vencer el plazo indicado en el segundo párrafo.”

Esta normativa contempla dos circunstancias:

- Que la deuda sea inferior a \$1.000 (mil);
- Que pago de impuesto omitido opere antes del vencimiento de la vista de la determinación de oficio.

Asimismo, la instrucción Gral. 06/2007 AFIP establece que, si el gravamen omitido (no supera los \$1.000) es regularizado por medio de algunos de los planes de facilidades de pago vigente, corresponde la eximición. Siempre y cuando se cancele la totalidad de las cuotas del plan y no opere su caducidad. El acogimiento del plan se formalice antes del vencimiento del plazo previsto en el segundo párrafo de dicho artículo.⁽⁸⁾

c. Omisión del agente de retención o percepción

La doctrina ha indicado que los mencionados agentes tiene a su cargo el cumplimiento de una prestación – obligación de hacer - obligatoria y coactiva proveniente de un acto unilateral del estado: La ley.⁽⁹⁾

La ley 11.683 en artículo 6 inciso f), establece que serán responsables por deudas ajenas “los agentes de retención y percepción de los impuestos”, y en el artículo 8 inciso c) los considera responsables solidarios y con sus propios bienes por el tributo que dejen de retener o percibir.

⁽⁸⁾ Quince días hábiles de transcurrida la vista del procedimiento de determinación de oficio.

⁽⁹⁾ GURFINKEL DE WENDY, Lilian y RUSSO, Eduardo, Ilícitos Tributarios, 3ra edición, Depalma, (Buenos Aires s.f.), pág. 73.

De acuerdo a su naturaleza, el **Agente de Percepción** recibe el importe correspondiente al tributo en el momento que el contribuyente paga la factura que se le extiende por la compra de un bien o la prestación de un servicio (el que vende percibe). En cambio, el **Agente de Retención**, casi siempre debe entregar o ser partícipe de alguna manera de la entrega de un monto destinado al contribuyente, del cual detrae o resta a dicho importe la parte que le corresponde al Fisco en concepto de tributo (el que compra retiene).⁽¹⁰⁾

Para que la infracción quede configurada a causa de la omisión de actuar como tales, se exige que el agente de retención o percepción deje de ingresar, dentro del plazo que se encuentra obligado a hacerlo, el impuesto correspondiente. En todo momento debe existir un perjuicio patrimonial para el fisco a los efectos de encuadrar la conducta dentro del artículo 45, no estando comprendida la conducta de aquel agente que, habiendo omitido efectuar la retención o percepción procede a ingresar en tiempo las sumas adeudadas. Tampoco lo estará en la hipótesis en la que el tributo que debió ser ingresado por el agente de retención o percepción es ingresado por otra persona.

Asimismo, para incurrir en este tipo de infracciones, los agentes de retención o percepción deben haber actuado con culpa o de una manera negligente, siéndoles aplicables la eximición por existencia de error excusable. Por el contrario, si se comprobara que la omisión fue cometida con dolo, su conducta podrá ser encuadrada dentro de lo previsto en la ley 23.771 que, previendo también una pena pecuniaria de multa, posee topes máximos y mínimos, más elevados que los mencionados en el artículo 45 LPT.

Multa

⁽¹⁰⁾ Consultas a base de información, en Internet: www.arba.gov.ar (diciembre de 2017).

Tipo infraccional	Pautas generales	Atenuantes I.Gral 06/2007	Agravantes I.Gral 06/2007	Reincidencia
Omisión de actuar como agente de retención o percepción	70%	Mínimo Legal	80%	Máximo legal

Reducción de la Multa

Con relación al supuesto que nos ocupa resulta precedente la reducción de la multa en los términos previstos en los tres primeros párrafos del artículo 49 anteriormente mencionado.

Eximición

Corresponde cuando se dan los presupuestos encuadrados en la norma legal, es decir que, frente a una omisión de retener inferior a \$1000 y previo a la determinación de la materia imponible, ingresa el tributo en cuestión, se aplicará el criterio de insignificancia de la lesión al bien jurídico y se eximirá de la sanción.

- d. Falta de presentación de DD.JJ o presentación de DD.JJ inexacta, cuando exista obligación de pagos a cuenta o anticipos.

El segundo párrafo del artículo 45 LPT, considera un supuesto diferenciado de régimen general infraccional contemplado en el primer párrafo, penalizando la omisión de pago de aquellos importes que son percibidos por el Estado de modo adelantado.

Los **anticipos** son cuotas o fracciones del impuesto del periodo fiscal respecto del cual se establece la obligación de pagarlos. Son pagos a cuenta de una obligación tributaria futura que recién se perfeccionan como tal, al

momento que termina el periodo fiscal del impuesto con respecto al cual los anticipos se imputan como pago a cuenta.

Asimismo, se requieren para el perfeccionamiento del tipo infraccional los mismos presupuestos que para el 1º párrafo del artículo 45, en tanto que la conducta se manifiesta por la omisión de declarar anticipos o ingresos a cuenta y/o la falta de pago a su vencimiento.

Ante este incumplimiento se persigue sancionar el ingreso extemporáneo de la obligación en aquellos casos en que la norma ha previsto su pago anticipado.

La base para el cálculo de los anticipos presupone partir de una declaración jurada anterior y, cabe preguntarnos si esa declaración jurada presenta inexactitudes, tales diferencias se trasladaran forzosamente a los anticipos.

Para algunos autores se entiende, que si el fisco pretende aplicar la sanción sobre ambos conceptos - DD.JJ y anticipos – se estaría frente a una violación al principio penal de *non bis in ídem* (no dos veces sobre lo mismo).

Sin embargo, la Corte ha dicho en el precedente “Cristalería de Cuyo S.A [...] dichos importes a cuenta participan del carácter reconocido a los anticipos, como obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias, cuya falta de pago en termino da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios y actualización monetaria”.

Cuando vence el plazo para presentar la declaración jurada, el fisco ya no está facultado para exigir el ingreso de los anticipos y pagos a cuenta, por ende no corresponde el dictado de una determinación de oficio, sin perjuicio del reclamo relativo a los intereses resarcitorios.

Graduación y sanción de la infracción

Para este supuesto infraccional nos remitimos a lo descrito en el primer párrafo del artículo 45, aplicando la graduación de las sanciones previstas en la Instrucción General 06/2007 de acuerdo con lo siguiente:

Tipo Infraccional	Pauta General	Atenuantes	Agravantes	Reincidencia
Presentación de DJ inexactas	70%	Mínimo legal	80%	Máximo legal
Falta de presentación de DJ	80%	70%	90%	Máximo legal

Y en similar sentido a lo antedicho aquí también está prevista la reducción legal contemplada en el artículo 49, como la eximición de la sanción cuando el saldo omitido sea inferior a los \$1000 y en tanto este se ingrese voluntariamente o antes de la emisión de la vista.

e. Figura agravada por operaciones internacionales.

Con relación a la aplicación de la norma, cabe indicar que la principal dificultad radica en aplicar esta figura cuando en una misma declaración jurada se observe la omisión del pago tanto de operaciones nacionales como internacionales, lo que ha llevado a la doctrina a opinar que el agravante solo se debe contemplar para las operaciones del segundo orden, mientras que las restantes deben ser encuadradas en el primer párrafo del 45.

La instrucción general 06/2007 prevé la siguiente graduación de sanción para esta figura:

Tipo infraccional	Pautas generales	Atenuantes I.Gral 06/2007	Agravantes I.Gral 06/2007
Omisión de pago o retención o percepción en operaciones internacionales	2 veces	1 vez	3 veces

4. Error Excusable

El artículo 45 prevé como única causal eximente de sanción al error excusable, con lo cual se torna necesaria su definición. Con tal finalidad se debe recurrir a la jurisprudencia dado que el mismo no se encuentra definido por la ley de procedimiento 11.683.

Para la jurisprudencia la excusabilidad del error, es un instituto que comprende tanto el *error de hecho como el error de derecho*, admitiéndose como tales tanto la oscuridad de la normativa como lo criterios interpretativos encontrados. Así debe agregarse que la causal exoneraría del error excusable precisa a efectos de la viabilidad que el mismo sea *esencial, decisivo e inculpable*, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar del contribuyente.

De esta manera el error invocado será excusable de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes que coloquen al contribuyente en una situación de confusión.

Finalmente, cabe aclarar que, el concepto de error excusable es extensible al resto de los ilícitos fiscales, tanto a los formales, como a los materiales culposos y por defraudación.

En conclusión el sumariado deberá probar una razonable oscuridad en la norma ya sea debido a la existencia de normas contrapuestas o simplemente por criterios interpretativos distintos que al momento de confeccionar la declaración jurada pudieran haberlo colocado en la posibilidad -razonable- de equivocarse al aplicarla.

Asimismo, la instrucción general 06/2007 establece las pautas precisas acerca de la forma de considerar la existencia del error excusable. Así la misma expresa, en el punto 3.4.2.1. Artículo 45

A los fines de encuadrar el accionar de los responsables en las previsiones de este artículo, deberá tenerse en cuenta que el elemento subjetivo requerido por el tipo infraccional resulta ser básicamente la culpa -o sea, la conducta negligente o imprudente del contribuyente o responsable-.

La sanción prevista en el mismo, se aplicará siempre que no corresponda la del Artículo 46 y en tanto no hubiera mediado error excusable de hecho o de derecho.

Se considerará que existe error excusable, cuando la norma aplicable al caso -por su complejidad, oscuridad o novedad-, admitiera diversas interpretaciones que hubieran impedido al responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender el verdadero significado del precepto legal de que se trate.

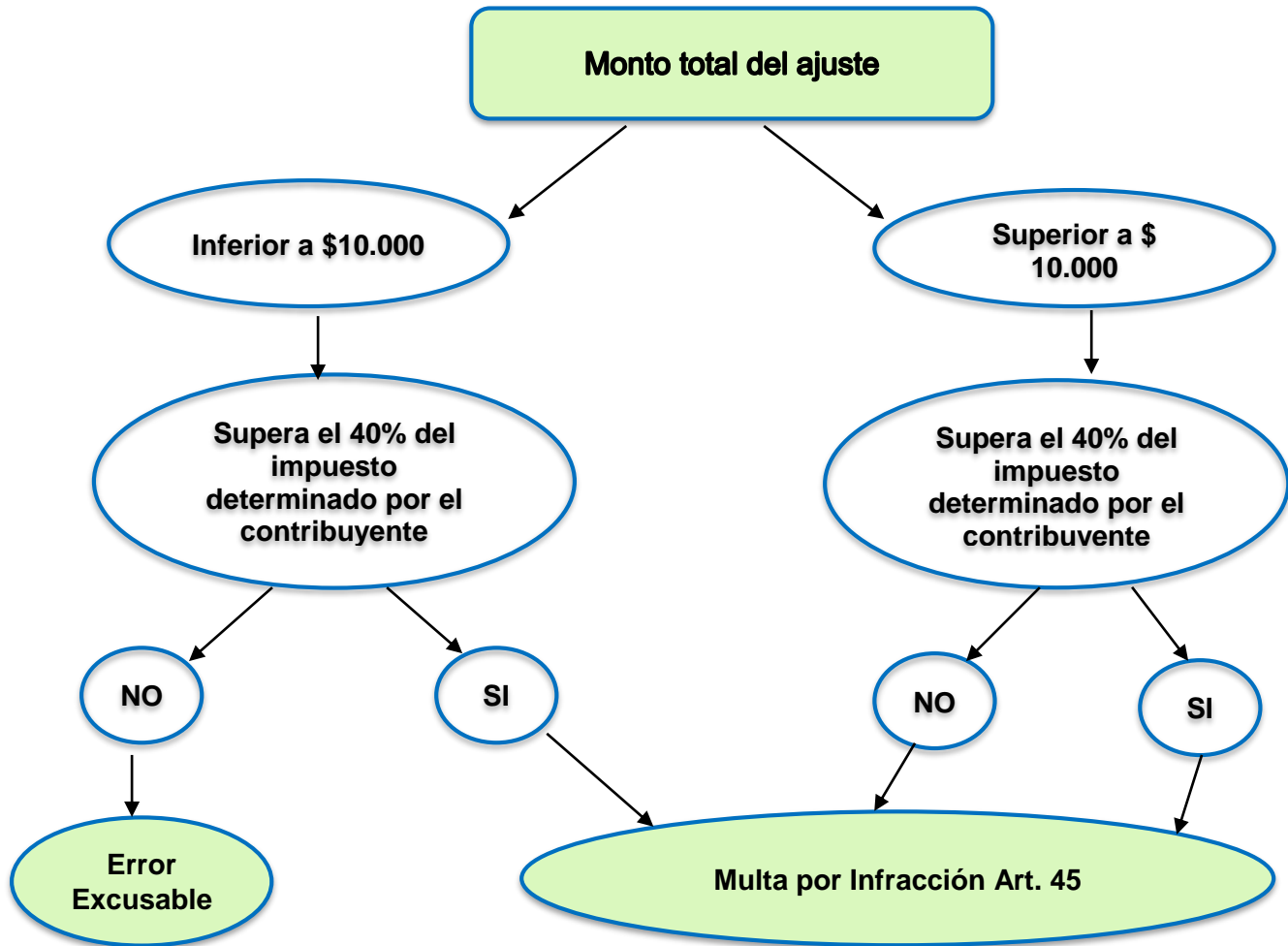
En orden a ponderar la existencia de error excusable eximente de sanción, el juez administrativo valorará todos los elementos de juicio disponibles en las actuaciones, tales como la norma incumplida, la condición del contribuyente, la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades, etc.

El juez administrativo actuante podrá considerar que existe error excusable cuando el monto total del ajuste sea inferior a DIEZ MIL PESOS (\$ 10.000.-) y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el CUARENTA POR CIENTO (40%) del impuesto determinado por el contribuyente o responsable.

En todos los casos, cuando coincidan los antecedentes fácticos que motivaron los ajustes determinados, la apreciación de la conducta del contribuyente, en cuanto a la tipificación, debe ser la misma.

Cabe aclarar que, si bien el juez administrativo puede apartarse de la instrucción debe fundar dicho apartamiento

Analizando el penúltimo párrafo del artículo anteriormente mencionado, se expone lo siguiente esquema:



CAPITULO IV

INFRACCIONES MATERIALES: DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Sumario: 1. Artículo 46 – Concepto de Defraudación y análisis, 1.2. Elemento Objetivo; 1.3. Elemento Subjetivo; 1.4. Elementos Concurrentes; 1.5. Multas procedimiento y base de cálculo, 2. Defraudación mediante quebrantos improcedentes; 2.1. Base de cálculo de la multa 3. Supuesto legales de dolo artículo 47 ley 11.683, 4. Defraudación fiscal del agente de retención o percepción

1. Concepto – Análisis art. 46 ley 11863

La figura de la defraudación tributaria se encuentra contenida en el artículo 46 el cual transcribimos a continuación:

“Artículo 46— El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido.”

En tal sentido, podemos decir que la defraudación fiscal es una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en dejar de ingresar al ente recaudador sumas que les son adeudadas en concepto de “*tributos*”, mediante el empleo de maniobras ardidasas o engañosas.

Cabe aclarar, que en el artículo bajo análisis se habla de “Defraudar” y NO de “Evadir” como en el artículo 1 de la Ley 24.469, aun cuando en el

mismo artículo 46 menciona: “tributo evadido”, por lo que no caben dudas sobre la identificación entre uno y otro concepto.⁽¹¹⁾

Asimismo, se ha sostenido que el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11.683 se configura siempre que la conducta se encuentre acompañada de los siguientes elementos:

- la existencia de ardid o engaño. Es decir, de maniobras ardidosas o engañosas desplegadas por el obligado al pago;
- que provocan un error en la víctima (Fisco), la inducen a error respecto del alcance de la obligación tributaria falsamente declarada;
- y posterior perjuicio patrimonial al sujeto pasivo del ilícito.

1.2. Elemento Subjetivo

En la figura de defraudación, el elemento intencional (voluntad o elemento volitivo) está dado por el dolo, el que existe no solamente cuando se ha querido un resultado sino también cuando se ha tenido conciencia (conocimiento o elemento intelectual) de la criminalidad de la propia acción y a pesar de ello se ha obrado.

Al respecto, el dolo consiste en la libertad deliberada de no llevar a cabo el ingreso en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo.

En este sentido, se requiere que el contribuyente tenga la finalidad de ocultar al fisco el tributo que le correspondía y, de esa forma, sustraerse del pago del tributo, esto es, que su acción este dirigida a obtener el resultado típico, que en estos casos es no tributar lo que le correspondía legalmente.

1.3. Elementos Concurrentes

Se puede observar que es necesaria la concurrencia de tres elementos para la configuración de la conducta prevista en el artículo 46:

- ❖ Incumplimiento de la relación jurídica sustancial, total o parcial (omitir la presentación de declaración jurada o presentar declaración jurada engañosa)
- ❖ Que surja un resultado que lesione al organismo fiscal (el no ingreso del impuesto indebido).
- ❖ Que el comportamiento del infractor no importe una actitud culposa o propia de un error excusable, conforme a lo previsto en el artículo 45 de LPT.

⁽¹¹⁾ Evasión: significa todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria.

La concurrencia de estos elementos es taxativa, es decir que cada uno de estos componentes es de estricta observancia, de modo tal, si faltara alguno de ellos la conducta sería culposa, sin perjuicio de un eventual error excusable.

1.4. Multa - Procedimiento y Base de calculo

Se procede igual que lo previsto para las multas con sustanciación (artículo 70 y ss.), como también ocurre en el caso de las infracciones materiales culposas (artículo 45).

Al respecto, una vez que se comprueba el perjuicio fiscal, se observan dos supuestos:

- 1) Que el incumplimiento se verifique en el marco de un acto administrativo emanado del fisco, es decir, determinación de oficio. Aquí la sanción se aplicara, de corresponder, en el mismo acto en el cual se determina el impuesto evadido.
- 2) Que el contribuyente haya presentado su declaración jurada a consecuencia de ajustes realizados durante una fiscalización (conformidad de ajuste). Allí, para el caso de que dicha última declaración resulte correcta, solo corresponderá la sustanciación del sumario.

Para ambos supuestos, las vías recursivas se contemplan en el artículo 76, según los incisos: a) recurso de reconsideración: ante el órgano recaudador AFIP, y b) recurso de apelación: ante el Tribunal Fiscal de Nación.

Nuevamente hacemos alusión a la instrucción 06/2007 que establece las pautas de graduación de sanciones, con atenuantes o agravantes,

A diferencia de la graduación del artículo 45, no se realiza distinción alguna entre la presentación de una declaración jurada engañosa y su omisión, igualando ambos supuestos. En cambio para la ley de Impuestos internos la distinción si se realiza cuando la misma es violentada. Allí no hay graduación sino que se fija una multa de 5 cinco veces del monto del tributo evadido.

Al respecto, se recordará los atenuantes y agravantes al momento de graduar una sanción para eso nos remitiremos al capítulo III, inciso 3 punto B enunciado en el mismo.

Definidos dichos conceptos, la graduación será realizada de la siguiente manera:

Infracción	Pauta General	Atenuantes	Agravantes
Defraudación por acción u omisión	3 veces	2 veces	4 veces
Impuestos Internos	5 veces	No	No

Cabe mencionar que, si bien las pautas de atenuación o agravamiento de las sanciones son en principio taxativas, permitiendo la norma al juez administrativo apartarse de ella, pudiendo arribar al mínimo o máximo legal.

Esa salvedad que hace la instrucción tiene como finalidad no realizar mediante una norma reglamentaria una modificación legal, situación inconstitucional.

2. Defraudación mediante quebrantos improcedentes

“Artículo...— El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal de Ingresos Públicos.”⁽¹²⁾

El artículo 46.1 mencionado describe una nueva figura de defraudación fiscal que se agrega a la tradicional, legislada en el artículo 46.

Dicha disposición tipifica la figura respecto de quien, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, perjudique al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes.

Para ello, se requiere que tales quebrantos improcedentes se hayan utilizado para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el ejercicio corriente o en los siguientes.

Se trata de una infracción que requiere la verificación de la conducta dolosa por parte del contribuyente, debiéndose cumplir tanto con el elemento objetivo como el subjetivo

Notemos, que no sólo se requiere la exteriorización dolosa de un quebranto improcedente, sino además que el mismo se haya utilizado por el contribuyente, a través de la compensación con utilidades sujetas al tributo.

2.1. Base de cálculo de la multa

De darse las circunstancias legales referidas corresponderá la aplicación de una multa, graduable de 2 a 10 veces del impuesto presuntamente evadido, que se calculará mediante la aplicación de la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la AFIP.

De esta manera, el legislador prevé una suerte de ficción legal, en

⁽¹²⁾ Artículo Incorporado sin número a continuación del Artículo 46 por Ley 25.795.

cuanto al monto del impuesto evadido, que será la base de cálculo de la multa por defraudación.

De tratarse de una persona humana, sujeta a la escala progresiva de imposición, y sin interesar el tributo real y efectivo del mismo, el legislador conjetura que corresponde, actualmente, la tasa del 35% sobre los quebrantos improcedentes, para luego aplicar sobre el importe así determinado la multa por defraudación fiscal.

3. Supuestos legales de dolo artículo 47 Ley N° 11.683

Artículo 47: - Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

- a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.*
- b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.*
- c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.*
- d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.*
- e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.*

Con el propósito de liberar de prueba al ente recaudador en la demostración del ilícito, la ley 23.314 incorporó el artículo 47, que incluye una enumeración de presunciones legales relativas, destinadas a tipificar conductas dolosas, y tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. En consecuencia, una vez que el fisco ha probado que se configura alguno de los hechos base establecidos en los cinco incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido la

intención de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de intención dolosa.

4. Defraudación Fiscal del agente de retención o percepción

“Artículo 48— Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.”

Como ya se señaló en el capítulo anterior, las retenciones y las percepciones tributarias son un mecanismo de recaudación. No son tributos adeudados por el sujeto en carácter de contribuyente.

Ésta infracción se configura cuando se dejan de ingresar las retenciones o percepciones practicadas en la fecha de vencimiento prevista por la norma.

A diferencia de lo establecido en el artículo 45 LPT, la infracción se comete cuando se omite la retención o percepción, mientras que en el artículo 48 LPT si bien se efectiviza la retención o percepción practicada, la misma no se deposita en término y requiere la existencia de dolo.

4.1. Multa: graduación del castigo

Al igual que en las restantes defraudaciones de la ley 11683, la Instrucción general 06/2007 prevé una escala punitiva conforme a la existencia de circunstancias de agravantes y atenuantes. Pero además considera el plazo como un elemento sustancial, de modo tal que establece una serie de parámetros tendientes a disminuir o aumentar las sanciones.

Conceptos	Pauta general	Atenuantes	Agravantes
Gravamen e intereses ingresados hasta el 5° día	2 veces	2 veces	3 veces
Gravamen e intereses ingresados entre el 6° y el 10° día	3 veces	2 veces	4 veces
Gravamen e intereses no ingresados dentro de los plazos mencionados	4 veces	3 veces	5 veces

CAPITULO V

REFORMA TRIBUTARIA LEY 27.430

Sumario: 1.Introducción; 2. Modificaciones introducidas por Ley 27.430, parte pertinentes a infracciones materiales

1. Introducción

La reforma tributaria Ley 27.430 (B.O 29/12/2017) impulsada por las actuales autoridades, juega un rol importante que apunta a modificar aspectos esenciales del procedimiento fiscal vigente según ley 11.683; no alterando así la estructura tradicional: su *Título I* que contiene varios capítulos relativos a sujetos de los deberes impositivos; determinación y percepción de impuestos; pago; verificación y fiscalización; intereses, ilícitos y sanciones; responsables de las sanciones; prescripción; procedimiento penal y contencioso administrativo; procedimiento contencioso judicial; juicio de ejecución fiscal; cuenta de jerarquización; régimen de actualización y regímenes de promoción. Por su parte, en el *Título II* predominan las disposiciones atinentes al funcionamiento y procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, mientras que el *Título III* regula disposiciones generales.

Asimismo, se introdujo el *Título IV*, con un capítulo referido al “*procedimiento de mutuo acuerdo*” y otro sobre “determinaciones conjuntas de precios de operaciones internacionales.

Se puede decir, que el nuevo texto evidencia un claro propósito de armonización de la ley con los estándares fijados por la jurisprudencia.

2. Modificaciones introducidas por la Ley 27430 en la Ley 11683, parte pertinente a infracciones materiales

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, cabe destacar los siguientes comentarios con respecto a las infracciones materiales:

OMISIÓN DE IMPUESTOS. SANCIONES Multa por omisión de impuestos	OMISIÓN DE IMPUESTOS. SANCIONES Multa por omisión de impuestos
<p>ARTICULO 45 - El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% (cincuenta por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.</p> <p>Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.</p> <p>La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de una (1) hasta cuatro (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando este se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.</p> <p>Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las</p>	<p>ARTICULO 45 - Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:</p> <ul style="list-style-type: none">a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.b) Actuar como agentes de retención o percepción.c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas. <p>Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.</p> <p>Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al</p>

<p>obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales.</p>	<p>doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.</p>
--	---

Comparando el texto actual del art 45 podemos observar que la modificación de la ley impone una multa de graduación fija, con una redacción más prolija ordenando a través de tres incisos los supuestos omisivos.

Se agrava la sanción por omisión en un 200% por la falta de presentación de las DDJJ o por ser inexactas las presentadas, originadas en transacciones celebradas entre sociedades, empresas o establecimientos locales con empresas extranjeras.

Y agrega un último párrafo referido a reincidencia, que para el caso en que se reincida en las conductas del primer párrafo del artículo, la sanción se elevará a 200% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y cuando se trate de la conducta del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del 300% del importe omitido. Cabe mencionar que en el antiguo artículo la reincidencia solo era considerada para graduar la sanción, mas no para aplicar un supuesto agravado.

<p>DEFRAUDACIÓN. SANCIONES Multa por defraudación ARTICULO 46 - El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido</p>	<p>DEFRAUDACIÓN. SANCIONES Multa por defraudación ARTICULO 46 - El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido.</p>
<p>UTILIZACIÓN INDEBIDA DE QUEBRANTOS. SANCIONES ARTICULO S/N agregado a continuación del articulo 46... - El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado</p>	<p>ARTICULO S/N agregado a continuación del articulo 46... - El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiere, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado.</p>

por la Administración Federal de Ingresos Públicos.	
	<p>Se incorpora como artículo sin número a continuación del artículo sin número agregado a continuación del artículo 46:</p> <p>ARTICULO S/N agregado a continuación del artículo s/n agregado a continuación del artículo 46... - El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló</p>

Con la modificación introducida al artículo 46 de la LPT, se elimina el máximo de diez tantos que contemplaba la antigua norma para reducirlo a 6 veces.

Se incorpora nuevas figuras en los artículos sin número agregados a continuación del 46, en ambos casos, la sanción prevista es también una graduable entre 2 y 6 veces el monto implicado.

<p style="text-align: center;">INDICIOS DE DECLARACIONES ENGAÑOSAS U OCULTACIONES MALICIOSAS</p> <p>ARTICULO 47 - Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:</p> <p>a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11;</p> <p>b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible;</p> <p>c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales</p>	<p style="text-align: center;">INDICIOS DE DECLARACIONES ENGAÑOSAS U OCULTACIONES MALICIOSAS</p> <p>ARTICULO 47 - Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:</p> <p>a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11;</p> <p>b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible;</p> <p>c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales</p>
--	--

<p>que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso;</p> <p>d) en caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación;</p> <p>e) cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiversar la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.</p>	<p>que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso;</p> <p>d) en caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación;</p> <p>e) cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiversar la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.</p> <p>f) no se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, cuando ello resulte obligatorio en cumplimiento de lo dispuesto por leyes, decretos o reglamentaciones que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos.</p>
---	---

Por su parte, en el artículo 47 se incorpora un nuevo supuesto de defraudación el inciso f).

A los fines de aplicar este inciso, el ente fiscal deberá acreditar el hecho base de la presunción para luego invertir la carga probatoria y ser el contribuyente el que deba acreditar la inexistencia de la actitud dolosa.

<p>MULTA PARA LOS AGENTES DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN</p> <p>ARTICULO 48 - Serán reprimidos con multa de 2 (dos) hasta 10 (diez) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.</p> <p>No se admitirá excusación basada en la falta</p>	<p>MULTA PARA LOS AGENTES DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN</p> <p>ARTÍCULO 48.- Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.</p> <p>No se admitirá excusación basada en la falta</p>
--	---

de existencia de la retención o percepción, cuando estas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas comprobadas o formalizadas de cualquier modo	de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.
---	---

Sin prever grandes cambios, el artículo 48 de la LPT aplica la misma multa que el actual artículo 46.

EXIMICIÓN Y REDUCCIÓN DE SANCIONES	DISPOSICIONES COMUNES, EXIMICIÓN Y REDUCCIÓN DE SANCIONES
<p>ARTICULO 49 - Si un contribuyente rectificare sus declaraciones juradas antes de corrérsele las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en las infracciones del artículo 46 ni en la del artículo agregado a su continuación, las multas de estos últimos artículos y la del artículo 45 se reducirán a un tercio (1/3) de su mínimo legal.</p>	<p>ARTÍCULO 49.- Si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional.</p> <p>Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones, previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.</p> <p>Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de corrérsele las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal.</p>
<p>Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista pero antes de</p>	<p>Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de</p>

operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, la multa de los artículos 45, 46 y de corresponder, la del artículo agregado a su continuación, excepto reincidencia en la comisión de las infracciones previstas en los dos últimos artículos, **se reducirá a dos tercios (2/3) de su mínimo legal.**

En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, **entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción**, fuese consentida por el interesado, **la multa que le hubiere sido aplicada a base de los artículos 45, 46 y, de corresponder, la del artículo agregado a su continuación**, no mediando la reincidencia a que se refieren los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

Cuando fueran de aplicación los artículos 45 y 46 y el saldo total de los gravámenes adeudados, previamente actualizados, no excediera de pesos un mil (\$ 1.000) no se aplicará sanción si el mismo se ingresara voluntariamente, o antes de vencer el plazo indicado en el segundo párrafo.

En los supuestos de los artículos 38, agregado a su continuación, 39, agregado a su continuación, 40 y agregado a su continuación, el Juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad. En el caso de los artículos 40 y el agregado a su continuación, la eximición podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por dicha norma, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, las multas previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 **o 48 se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal**, siempre que no mediara reincidencia en tales infracciones.

En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos fuese consentida por el interesado, **las multas materiales aplicadas**, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o

	percepciones correspondientes. El presente artículo no resultará de aplicación cuando se habilite el trámite de la instancia de conciliación administrativa.
--	---

Respecto al artículo 49 su estructura cambia por completo, pues se establecen distintos beneficios teniendo en cuenta cuatro momentos en los que interviene el ente fiscal, a saber: previo a la notificación de la orden de intervención, luego de este último acto y hasta la notificación de la vista previa, desde esta última notificación hasta antes de correrse la vista del artículo 17 de la ley de rito, una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince días acordado para contestarla y, finalmente, si la pretensión fiscal es aceptada, una vez practicada la determinación de oficio y, claro está, esa conformidad acontezca hasta los quince días otorgados a los fines de interponer alguno de los recursos dispuestos en dicha ley.

Se eliminaron los dos últimos párrafos del antiguo artículo 49 referidos a la eximición de sanción cuando fueran aplicables los artículos 45 y 46, y el saldo total de los gravámenes adeudados no excediera de \$ 1.000 y fueran ingresados voluntariamente o antes del vencimiento del plazo de los quince días para presentar el descargo. También se eliminó la posibilidad de eximir total al responsable de las sanciones aplicadas en los artículos 38, agregado a su continuación, 39, agregado a continuación y 40, y el agregado a su continuación, cuando a juicio del juez administrativo la infracción no revistiera gravedad.

Mientras que en el nuevo texto tenemos que solo se eximirá de la aplicación de sanciones materiales en los supuestos contemplados en el primer párrafo del artículo 49.

	<p><i>Se incorporan como artículos sin número a continuación del artículo 50:</i></p> <p>REITERACIÓN DE INFRACCIONES. REINCIDENCIA</p> <p>ARTÍCULO...- Se considerará que existe reiteración de infracciones cuando se cometa más de una infracción de la misma naturaleza, sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión.</p> <p>Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones</p>
--	---

	<p>previstas en esta ley, 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.</p> <p style="text-align: center;">ERROR EXCUSABLE</p> <p>ARTÍCULO ...- Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso –por su complejidad, oscuridad o novedad– admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.</p> <p style="text-align: center;">GRADUACIÓN DE SANCIONES. ATENUANTES Y AGRAVANTES</p> <p>ARTÍCULO ...- En la graduación de las sanciones regidas por esta ley, se considerarán como atenuantes, entre otros, los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">a) La actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada durante su desarrollo.b) La adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.c) La buena conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.d) La renuncia al término corrido de la prescripción. <p>Asimismo, se considerarán como agravantes, entre otros, los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">a) La actitud negativa frente a la fiscalización o verificación y la falta de colaboración o resistencia – activa o pasiva– evidenciada durante su
--	--

	<p>desarrollo.</p> <p>b) La insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor.</p> <p>c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación.</p> <p>d) La gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal evidenciada, en relación con la capacidad contributiva del infractor y la índole de la actividad o explotación.</p> <p>e) El ocultamiento de mercaderías o la falsedad de los inventarios.</p> <p>f) Las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales</p>
--	---

Al respecto, el primer párrafo del artículo sin número agregado a continuación del artículo 50, hace alusión de dos importantes conceptos la reiteración de una infracción y la reincidencia.

Mientras que en el segundo y tercer párrafo, incorpora la definición del error excusable de derecho, como así también los atenuantes y agravantes para considerar la aplicación del "*quantum*" de la sanción por defraudación, siguiendo de manera idéntica los ya expuestos en el punto 3.2 de la instrucción general (AFIP) 6/2007.

CAPITULO VI

JURSIPRUDENCIA

Sumario: 1.Analisis de la jurisprudencia- Diversos casos controversiales

1. Análisis de la jurisprudencia: Diversos casos controversiales

En el presente capítulo se analiza jurisprudencia a los efectos de complementar el trabajo.

Causa: Weiss, Leandro Segismundo (TF 34172-I) c. DGI.- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala III.- 11/06/2013

En el fallo: “**Weiss Leandro Segismundo c/DGI**” de fecha 11/06/2013, la cuestión a analizar es si correspondía una multa por **omisión** o por **defraudación fiscal**.

En la causa, el organismo recaudador, AFIP, había aplicado una multa por **defraudación fiscal** (Art. 46 ley 11683) al contribuyente por haber omitido declarar en el Impuesto a las Ganancias de los periodos 2006 - 2007 la existencia de un plazo fijo a su nombre. Por su parte, el contribuyente había presentado una multinota rectificando sus declaraciones juradas y

había interpuesto recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, para solicitar que se reencuadrara la sanción determinada por el fisco en la figura amparada por el artículo 45 de la Ley 11.683.

Los vocales del TFN resolvieron hacer lugar al pedido, graduándola en el mínimo legal con la reducción del artículo 49 del mismo cuerpo normativo, al argumentar que AFIP debió acreditar la exteriorización de la figura penal para aplicar la sanción del art. 46, probando la conducta dolosa, por lo cual no presentó las pruebas suficientes para demostrar la existencia de "ardid" "maniobra" o "engaño" en la causa.

Asimismo, AFIP decidió apelar ante la Cámara Nacional en lo Contencioso administrativo, pero los jueces determinaron que no correspondía a una actitud fraudulenta por parte del contribuyente. Se desestimó el pedido del fisco y se confirmó la sentencia dictada por TFN.

Por lo que podemos concluir: que la mera presentación de una declaración jurada rectificativa, en la que se reconoce un mayor impuesto al declarado en la original, no es de por sí sola prueba suficiente para calificar como dolosa la conducta del contribuyente.

Si bien Leandro Weiss cometió una infracción, se le aplicó la del tipo "omisión de Impuestos" contemplada en el artículo 45 de la Ley 11683, y no la de defraudación fiscal como pretendía la AFIP.

Causa: Demo, Hugo Miguel s/recurso de apelación- impuesto al valor agregado

En el fallo **Demo, Hugo Miguel s/recurso de apelación-impuesto al valor agregado de fecha 14/10/2011**, el fisco, aplica a la recurrente una multa equivalente a un tercio (1/3) del mínimo legal o sea dos (2) veces el importe del impuesto al valor agregado supuestamente evadido en relación a

los períodos fiscales enero a mayo de 2003, con sustento en lo dispuesto por los artículos 46 y 47 incisos a) y c) y 49 de la ley 11.683.

Ante la sanción del fisco, **la actora** interpone recurso de apelación sosteniendo que no se tuvo en cuenta, al momento de resolver, el descargo efectuado mediante multinota con fecha 7 de junio de 2007, violando así su derecho de defensa y debido proceso.

En dicho descargo la recurrente expresó los motivos por los cuales se presentaron las declaraciones juradas rectificativas como consecuencia del traspaso del negocio efectuado a su cónyuge, motivo por el cual, desde enero de 2003, las ventas fueron realizadas por la misma en el carácter de continuadora de la explotación sin que exista actividad alguna de su parte.

A su vez, la recurrente destaca la improcedencia de la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 46 y artículo 47 inc. a) y c) de la ley por la ausencia de los elementos objetivo y subjetivo establecidos para la configuración del tipo infraccional, fundamentando en que había presentado las declaraciones rectificativas antes del plazo del artículo 17, sin perjuicio de la fiscalización efectuada por el fisco.

Solicita se declare la nulidad del acto administrativo o en su caso, se reencuadre la conducta atribuida en las previsiones establecidas por el artículo 45 de la ley 11.683, con expresa imposición de costas al fisco nacional.

Por su parte, **el fisco**, contesta el traslado y confirma que debe ser sancionada de acuerdo a lo establecido en los artículos 46 y 47 inc. a) y c), considerando que la recurrente no había presentado el correspondiente descargo cuando sí lo había hecho. Pero dicho error fue subsanado con posterioridad mediante el dictado de la resolución de fecha 17 de septiembre de 2007, por medio de la cual se confirma el acto administrativo anterior, considerando que el descargo presentado por la recurrente no logra conmovier el criterio fiscal.

Asimismo considera que la presentación de las declaraciones juradas rectificativas no exime a la recurrente de su responsabilidad, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 13 de la ley 11.683. A su entender, la actora en ningún momento desconoce las inexactitudes y omisiones en que incurre al liquidar el gravamen, omitiendo intencionalmente el pago del mismo en su justa medida

Demostrando así el accionar doloso tendiente a engañar al fisco nacional con liquidaciones de impuestos que no se corresponden con la realidad.

Ofrece prueba documental y plantea el caso federal.

Se elevan los autos a la **sala** para su correspondiente sentencia. Quienes resuelven en forma unánime que:

Si bien la recurrente no había ingresado en su justa medida el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales enero a mayo de 2003, AFIP resolvió y no tuvo en cuenta el descargo efectuado. Por lo corresponde declarar la nulidad de la resolución, con costas, debido a que, resulta totalmente improcedente pretender la subsanación del defecto legal referido, de carácter sustancial, mediante la emisión de un acto administrativo posterior a la interposición de la presente demanda.

Causa: Promadache, Ester s/recurso de apelación; Tribunal Fiscal de la Nación, sala A. 03/02/2012

Ante un inconveniente tributario al momento de determinar una deuda el ente recaudador AFIP debe emitir una notificación al contribuyente según las normas establecidas en la ley de procedimiento tributarios, para que de esta manera el acusado inicie su defensa, de la misma forma debe ser comunicado inmediatamente ante los cambios que se pudieran producir dentro de la causa.

En este caso, podemos ver que todo comienza con la contribuyente **Promadache Esther** apela contra una resolución dictada por afip – Salta, la aplicación de una multa de más de \$ 1.000.000 con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

A través de una inspección se detectó un ingreso extraordinario en las cuentas de la señora Promadache y se concluyó que los mismos correspondían a honorarios cobrados en carácter de accionista de una sociedad a la cual ella y otros integrantes formaban parte Casa Lozano S.A., por lo que debía pagar impuesto a las ganancias y como no lo hizo fue sancionada.

Por dicho motivo la acusada presento su descargo ante el TFN negando la aplicación de la multa ya que en un juicio anterior en sede penal quedo aclarado que las sumas recibidas no correspondían a honorarios sino a un préstamo tomado en cuenta para ser descontados del saldo neto a pagar por los compradores de la sociedad. Argumento también sobre la omisión sumarial violando el derecho a defensa, ya que se le atribuyo una pena por defraudación en sede administrativa difiriendo la aplicación de la sanción al momento en que expida el juez penal por art 20 ley 24769 por lo que la contribuyente resulto sobreseída del delito impuesto, como consecuencia, el fisco sin sustanciar procedimiento sumarial alguno, modifico la calificación de la conducta aplicando en forma directa una infracción omisiva reencuadrada en el art 45 ley 11.683.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, y solicita que se deje sin efecto la resolución apelada.

Por su parte AFIP contesta el traslado del recurso, que respecto a la nulidad invocada por la actora, sostiene que el agravio deviene improcedente en razón de que no existe afectación a las garantías de raigambre constitucional previstas en el artículo 18 de la Constitución Nacional. Con relación al debido proceso adjetivo afirma que en las presentes actuaciones

se lo ha respetado y garantizado efectivamente, atento a que la actora tuvo todas las oportunidades procesales para ejercer su derecho de defensa, ser oída y producir la prueba respectiva. Agrega que la resolución se sustenta en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, así como en el derecho vigente, por lo que debe rechazarse la nulidad planteada.

Respecto a la cuestión de fondo, por las razones de hecho y de derecho que invoca solicita que se confirme la sanción aplicada, con imposición de costas a la contraria.

Se eleva al **TFN** quien resuelve:

Que el Fisco Nacional no puede tener acogida favorable, pues al reencuadrar la conducta de la apelante en el artículo 45 citado, debió cumplir con el procedimiento de los artículos 70 y 71 de la ley 11.683 relativos a la instrucción del sumario administrativo y al descargo del infractor a efectos de no vulnerar el derecho de defensa y el debido proceso adjetivo. En efecto, los argumentos de la contestación de vista que tuvo en cuenta el Fisco se referían a una determinación de oficio del impuesto a las ganancias 1999 y una sanción encuadrada en los artículos 46 y 47 inc a), b) y c) de la ley de procedimiento tributario, por lo que la actora no tuvo la oportunidad de que se le corriera la vista pertinente a los efectos de efectuar su descargo por el reencuadre de su conducta en el artículo 45 citado y ofrecer prueba, afectándole los derechos de raigambre constitucional mencionados.

Por ello, hace lugar a la excepción de nulidad planteada por la actora, con costas.

Causa: Club Atlético Chacarita Juniors s/ recurso de apelación = impuesto al valor agregado” = TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN = SALA B = 14/10/2014

En esta causa, el contribuyente **Club Atlético Chacarita Junior** apeló la resolución emitida por AFIP, ante la aplicación de una multa encuadrada

en el art 45 de la ley 11.683 equivalente al 50% del gravamen omitido al momento de ingresar, IVA por diversos periodos mensuales fiscales de los años 2005- 2006.

Dicha diferencia se produjo porque, **no incluyo una serie de ventas** que aumentarían el valor del gravamen que debía ingresar, ya que para la actora, **dichas operaciones se encontraban exentas de IVA**, por lo tanto, no correspondía incorporarlas. Cuestión que fue errónea ya que se comprobó que si debía pagar por dicho conceptos, motivo por lo cual se realizó un plan de pago en los términos de la R.G. 2274/2010 (AFIP) en relación al IVA y los intereses resarcitorios, en consecuencia, solicitó se la tuviera por allanada en ese aspecto de la pretensión fiscal y desistida de toda acción y derecho.

Asimismo, pidió se deje sin efecto el sumario infraccional instruido (aplicación del art 45 ley 11.683), toda vez que el caso encuadraba en la hipótesis del error excusable, o bien, que en defecto se aplicare lo establecido en el 2º párrafo del artículo 49 de la Ley N° 11.683, respecto de la reducción de la sanción a 2/3 del mínimo legal.-

Llevándose a **elegir su reclamo ante el Tribunal Fiscal** que **terminó dándole la razón** en un fallo dividido.

El **Dr. Vicchi**, hizo lo siguiente: a) Examinó los hechos que precedieron a la causa en base al artículo 45 de la ley de procedimiento tributario (tipificación de la infracción; omisión culposa); b) Sostuvo que, para la procedencia de la sanción, resultaba necesario la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo; c) Entendió que el acogimiento a un régimen de excepción junto con el allanamiento formulado por el apelante corroboraban la materialización del elemento objetivo; d) Señaló que no era viable el error excusable en la especie porque, por una parte, el error no era esencial, decisivo e inculpable y, por el otro, la interpretación de la normativa en juego no era dudosa ni oscura; e) Concluyó que, si bien el allanamiento fue

esbozado el 19/10/2011, el impugnante recién incluyó la diferencia en el régimen de facilidades de pago el 21/11/2011 y no presentó las declaraciones juradas rectificativas sino hasta el 24/11/2011, por lo que, todas estas particularidades desvirtuaban el pedido de reducción sancionatorio solicitado, la 2/3 del mínimo legal, toda vez que el efectivo acogimiento al régimen de facilidades de pago y la presentación de las declaraciones juradas rectificativas se produjeron con posterioridad al vencimiento del plazo para contestar la vista establecida en el artículo 17 de la Ley N° 11.683, razón que le da al ente recaudador en cuanto a que la sanción aplicada se graduara en el mínimo legal del artículo 45 de la Ley N° 11.683, conforme lo dispuesto en el 3º párrafo del artículo 49 del mismo cuerpo normativo; f) Por lo expuesto, resolvió confirmar la multa aplicada con costas.

Asimismo, el Tribunal fiscal actuante, con el voto mayoritario de los **Dres. Magallón y Pérez**, hizo lo siguiente: a) Analizó algunas de las circunstancias fácticas acaecidas; b) Examinó detenidamente las diversas actuaciones internas de la AFIP haciendo particular hincapié en el dictamen N° 114/2011, sobre si le correspondía la exención; c) Enfatizó que en el acto administrativo recurrido el propio Fisco omitió analizar la defensa relativa a la procedencia en el caso del error excusable e, incluso, ni siquiera la mencionó mediando, por consiguiente, una carencia de debida fundamentación; d) Señaló que, en esta hipótesis, resultaba atinado y necesario abordar el instituto del error excusable máxime las dificultades interpretativas sobre el caso que llevaron al ente impositor a reconsiderar la revisión de su postura original; e) Aseveró que en la especie se produjo una violación a los artículos 1º y 7º de la Ley N° 19.549; f) Apuntó que los planteos reiterados de error excusable por parte del contribuyente en el curso de las actuaciones administrativas no fueron atendidos en el acto administrativo impugnado; y g) Concluyó que los extremos referidos evidenciaban una transgresión a la

garantía constitucional del derecho de defensa del contribuyente, en franca oposición a la Ley N° 19.549, y, a la postre, era plenamente viable la nulidad del acto administrativo apartándose del voto minoritario.

En síntesis, el Tribunal competente, en voto dividido, decretó la nulidad del acto administrativo recurrido y, por ende, este pronunciamiento fue adverso a los intereses de la autoridad fiscal.

Causa: Comportamiento Organizativo S.R.L. s/ recurso de apelación- TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN - SALA B - 14/10/2014

En el fallo bajo análisis, AFIP aplica a la empresa **Comportamiento Organizativo S.R.L** una sanción equivalente a 2 (dos) veces el Impuesto a las Ganancias presuntamente evadido por los períodos fiscales 2005 y 2006, con sustento en el artículo 46 y 47 incs. a) y b) de la ley 11.683, con la reducción dispuesta por el artículo 49.

La recurrente decide apelar dicha resolución, solicitando la nulidad absoluta de la misma, manifiesta que la resolución carece de causa, viola el derecho de defensa, la garantía contra el doble juzgamiento, la garantía de no declarar en contra de uno mismo y solicita se declare prescripta la sanción.

Por su parte, la vocal Adriana Adorno fundamenta los planteamientos de la actora diciendo que:

- Respecto a la causa hace alusión a las conclusiones de Marienhoff, quien destaca: “Habrà falta de causa o motivo en el acto administrativo cuando los hechos invocados como antecedentes que justificarían la emisión del acto no existieren o fueren falsos o cuando el derecho invocado para ello tampoco existiere. Todo esto da como resultado que el acto pertinente sea nulo, de nulidad absoluta. Habrà vicio en la causa o motivo cuando los hechos o el derecho que se invoquen como antecedentes para la emisión del acto existieren pero aparejen o contengan un defecto, un vicio en suma. En este supuesto el acto

sería anulable, nulidad relativa. Ese defecto generalmente consistirá en una errónea interpretación de los hechos existentes o del derecho”.

- Se han cumplimentado los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no surgiendo la alegada violación del derecho de defensa en juicio.
- Con relación a la garantía del doble juzgamiento, se destaca que la circunstancia de que para la Justicia Penal un hecho pueda no constituir delito en los términos de la Ley Penal Tributaria, no afecta la pretensión fiscal respecto del tributo reclamado; como así tampoco sobre las sanciones que correspondan aplicar al caso bajo las previsiones de la Ley de Procedimiento Tributario, cuestiones éstas que deben ser evaluadas y resueltas por la AFIP, y eventualmente por el Tribunal Fiscal y la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal.
- Que con relación a la prescripción, surge del análisis de la causa, de las causales de la ley 11.683, y el art. 44 de la ley 26.476, que las facultades del fisco para aplicar sanciones no se encuentran prescriptas.
- En cuanto a la violación de la garantía de no declarar en contra de uno mismo, cabe destacar que la Presentación de declaraciones juradas rectificativas no implica menoscabo alguno a ese derecho, sin perjuicio de la responsabilidad en la que pudiere incurrir el contribuyente al presentarlas.

Como en consecuencia de lo desarrollado, corresponde desestimar los planteos opuestos por la actora.

A su vez, analiza si corresponde el encuadre de la sanción en el artículo 46 y artículo 47 inc a) y b) de la ley 11.683 con reducción del artículo 49.

Que a fin de que el ente recaudador pueda sancionar a un contribuyente con multa por defraudación, de los antecedentes administrativos debe surgir la prueba concluyente de la conducta “dolosa” que se atribuye al presunto infractor. Comprobándose en la causa, que no se encuadraba en los supuestos del artículo 47 inc. a) y b), dado y que las diferencias de impuesto referidas en la instrucción sumarial surgen de la propia documentación presentada por la actora en el marco de la fiscalización, cuyos elementos permitieron al personal fiscalizador realizar el ajuste fiscal que fuera conformado por la administrada.

La sola rectificación de las declaraciones juradas no implica de por sí la aplicación directa de la sanción, por considerar tal conducta como demostrativa de una voluntad previa de defraudar ni, por el contrario, puede ser entendida como eximente de toda pena

Cabe precisar que la infracción contemplada en el artículo 45 de la ley 11.683, (que estipula una suerte de subsidiaridad en cuanto a la aplicación de la figura culposa) comprende tanto a las omisiones de presentación de la declaración jurada como a la presentación de aquellas inexactas; que no resulten ajenas a la sanción por la existencia de error excusable. En tanto el artículo 46 requiere que para que se configure la infracción en él contemplada se trate de declaraciones engañosas o que medie ocultación maliciosa.

Por último, el contribuyente no identifica ni expone la norma o normas de dudosa interpretación ni acredita otra circunstancia hábil a los fines de aplicar el error excusable. Por lo que, en consecuencia, resulta pertinente expedirse por el reencuadre de la conducta, adecuándola al tipo omisivo descrito por el artículo 45 de la ley 11.683

De tal manera, la Dra. Adriana Adorno y el Dr. Esteban Urresti resuelven en forma unánime: Reencuadrar en el artículo 45 de la ley 11.683

y graduar la sanción en el mínimo legal, esto es el 50%, con la reducción prevista en el artículo 49 de dicha ley. Costas por su orden.

CONCLUSIÓN

Con el desarrollo de nuestro trabajo consideramos que no es un tema menor el de las Infracciones Tributarias, puesto que pueden ser graves las consecuencias de dicha actitud. Por ello, es que las normas tributarias Argentinas deberían ser respetadas, cumpliéndose en la medida posible con lo establecido por la Ley misma.

Además, pudimos observar que el organismo recaudador AFIP, recurre a diversos mecanismos para detectar a posibles evasores, intentando “inducirlos” al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, muchas veces avasallando sus derechos.

Por eso es importante tener un conocimiento mínimo como contribuyente y no solamente por parte del profesional, que a veces en muchas situaciones cotidianas de la vida, se presentan estas circunstancias sin ser conocidas.

Es así, que como futuras profesionales debemos ser prudentes ante el desempeño de nuestra labor para poder brindarle al contribuyente un mejor respaldo de defensa, siempre manteniéndonos actualizadas antes las diversas modificaciones que están surgiendo en las normas argentinas.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General

- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C., Derecho Financiero, 5ª Edición Depalma, (Buenos Aires, 1984), Tomo II.
- GARCIA BELSUNCE, Horacio A., Tratado de Tributación, volumen II, Editorial Astrea, (Buenos Aires, 2003)
- GURFINKEL DE WENDY, Lilian y RUSSO, Eduardo, Ilícitos Tributarios, 3ra edición, Depalma, (Buenos Aires s.f.)
- Código Tributario Provincial (Nº 5121 y sus modificaciones, texto consolidado Nº 8240 t.o. 2010)

b) Especial

- Ley Nº 11.683, Procedimientos Fiscales, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, (Buenos Aires, 1998)
- Ley 27.430, Reforma Tributaria (B.O 29/12/2017)
- DIAZ SIEIRO, Horacio D., VELJANOVICH, Rodolfo Diego y BERGROTH, Leonardo, Procedimiento Tributario, Ediciones Macchi.

c) Otras Publicaciones

- FORNS, Luis A., Clase: Derecho Fiscal, Facultad de Ciencias Económicas, U.N.T., (San Miguel de Tucumán, 2010)
- Consultas en Internet: www.arba.gov.ar
www.thomsonreuterslatam.com
www.derechoenzapatillas.org
www.cpcen.org.ar

ÍNDICE

Pág.

Prólogo_____1

CAPITULO I

Hecho Ilícitos: Infracciones

1.-Nociones Generales_____3

1.-Concepto y elementos_____4

3.-Naturaleza jurídico_____5

CAPITULO II

Tipificación de Infracciones

1.-Bien Jurídico tutelado_____9

2.-Tipificación de infracciones_____10

3.-Infracciones formales y materiales_____11

CAPITULO III

Infracciones Materiales: Omisión de Impuestos

1.-Introducción_____15

2.-Omision de Impuestos_____15

3.-Medios comisivos_____17

4.-Error excusable_____28

CAPITULO IV

Infracciones Materiales: Defraudación Tributaria

1.-Articulo 46-Concepto de defraudacion_____31

2.-Defraudación mediante quebrantos_____34

3.-Supuestos legales de dolo_____35

4.-Defraudación fiscal de agentes de retención y percepción _____36

CAPITULO V
Reforma Tributaria 27.430

1.-Introducción	37
2.-Modificcaciones introducidas ley 27.430 en ley 11.683	38

CAPITULO VI
Jurisprudencia

1.-Diversos casos controversiales	47
Conclusion	59
Índice Bibliografico	60
Índice	61