



# Sanciones por incumplimientos de los deberes de información y las causas eximentes.

Trabajo Final

Posgrado de Especialización en Tributación

Por:

Hernandez José Omar

San Miguel de Tucumán, Noviembre de 2022.

## ÍNDICE

	Pág.
Apartado 1: Introducción.....	1
Apartado 2: Infracciones y sanciones desde el punto de vista del Derecho Tributario.....	2
Apartado 3: Infracciones y sanciones desde el punto de vista de la Administracion Tributaria.....	3
Apartado 4: Naturaleza Jurídica de las infracciones y sanciones tributarias.....	7
Apartado 5: Sanciones de las infracciones formales–Deberes de información.....	22
Apartado 6: Un caso en que la Administración Tributaria con desconocimiento de la interpretación sistemática viola norma legal aplicable.....	26
Apartado 7: Conclusiones.....	28
Apartado 8: Bibliografía.....	30

1) Introducción.

En los últimos años, la administración tributaria, ha buscado aumentar los ingresos a través de la aplicación de multas y demás sanciones tributarias ante el reiterado incumplimiento de los contribuyentes.

En busca de la lucha contra la evasión fiscal, estableció diversos regímenes de información, que surgieron en gran medida, como complemento de leyes emitidas (aprobadas) por los legisladores. El dilema radica en determinar si la reglamentación de esas leyes se ajustan conforme a la Constitución Nacional. Es decir, reglamentar sin violar Derechos Constitucionales de los Contribuyentes.

La finalidad de este trabajo es analizar la naturaleza jurídica de las sanciones por incumplimientos de los deberes formales, más precisamente de los deberes de información, y sus causas eximentes

2) Infracciones y sanciones desde el punto de vista del Derecho Tributario.

En el ordenamiento jurídico creado por la Ley 11.683 de Procedimientos Tributarios, el capítulo que se refiere a las infracciones y sus sanciones integra el derecho penal tributario.

Las infracciones se pueden clasificar en formales y materiales. Las formales son las obligaciones que la Ley o la normativa tributaria correspondiente imponen a los contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones. Son aquellas que se producen cuando se violan prescripciones de orden formal. Viéndolo aisladamente el perjuicio es mediato porque se resienten las facultades de fiscalización, pero claro está que, en algunas situaciones, los incumplimientos formales y materiales se producen al unísono (por ejemplo no presentar Declaración Jurada para concretar una maniobra evasiva ocultando hechos imposables). Las multas y las clausuras son tipo de sanciones aplicables.

Las multas tienen carácter penal, ya que es competente el D° Penal, la prevención y la represión de los ilícitos, evitando conductas antijurídicas. Son consecuencia de la antijuricidad. Desde el punto de vista del derecho tributario la prevención se puede comparar con la búsqueda del cumplimiento voluntario, es decir, inducir a los contribuyentes que espontáneamente cumplan a los requerimientos de la legislación.

3) Infracciones y sanciones desde el punto de vista de la Administración Tributaria.

A partir de la reforma establecida por la Ley 27.430, AFIP emitió la Instrucción de Sumario 7/2020 que establecen nuevos parámetros a tener en cuenta para graduar las sanciones formales (y materiales) por incumplimientos impositivos y de los recursos de la seguridad social.

Para la graduación de sanciones por las infracciones formales cometidas, existen dos criterios:

- 1) General: se observarán las pautas orientativas que para cada tipo infraccional se consignan en el Anexo I de la instrucción de sumario en cuestión, siendo responsabilidad del juez administrativo interviniente su evaluación y aplicación en cada caso concreto. A continuación algunos ejemplos de lo consignando en el Anexo I:
  - a. Incumplimiento de los deberes formales (figura genérica)
  - b. Infracciones relativas al domicilio fiscal
  - c. Casos de resistencia a la fiscalización
  - d. Omisión de proporcionar datos para control de operaciones internacionales.
  - e. Falta de conservación de comprobantes justificativos de precios pactados en operaciones internacionales.
  - f. Incumplimiento a los requerimientos de presentación de DDJJ informativas y de regímenes de información.
  - g. Omisión de presentar el informe país por país.
  - h. Clausura y suspensión.
  - i. Entre otras.
- 2) Situaciones especiales
  - a. El inspector actuante que constate simultáneamente dos o más infracciones encuadradas en los artículos 39 y 40 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, deberá labrar un acta de comprobación por cada tipo de infracción

verificada en función de su encuadre en cada una de las normas citadas.

- b. Si durante la sustanciación de un sumario iniciado con fundamento en las causales contempladas en el artículo 40 de la Ley N°11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, el juez administrativo advierte que la infracción no encuadra en dicho artículo, deberá analizar si el hecho configura la infracción prevista en el artículo 39 de la citada ley. En caso afirmativo, se iniciará un nuevo sumario imputando esta infracción sobre la base de la misma acta de comprobación oportunamente labrada.
- c. Cuando el valor de los bienes y/o servicios de dos o mas operaciones realizadas con diferentes responsables o consumidores finales no exceda respecto de cada uno de ellos, el importe de diez pesos (\$10.-), no podrán sumarse dichos valores para alcanzar el monto citado y, por lo tanto, no se tendrá por configurada la infracción prevista en el artículo 40 de la ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.
- d. La suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral se aplicará por el mismo término que la de clausura. La resolución que la disponga será comunicada a los organismos o entidades dependientes del Poder Ejecutivo Nacional que tengan a cargo el otorgamiento o control de la matrícula, licencia o inscripción registral, dentro del primer día hábil siguiente de quedar ejecutoriada.
- e. Corresponderá la duplicación del mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura dispuestas por el artículo 40 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998, y sus modificaciones, cuando el infractor registre una o más sanciones anteriores firmes previstas en dicho artículo, siempre que la nueva infracción se cometa dentro del término de dos (2) años contados desde la fecha del acta de comprobación de la infracción anterior.

Si la sanción anterior no se encontrara firme, la reiteración del incumplimiento operará como agravante dentro de los mínimos y máximos previstos en el primer párrafo del citado artículo.

Si la nueva infracción se cometiera después de transcurrido el plazo de dos (2) años, la reiteración o, su caso, la reincidencia, operarán como agravantes.

La reducción de sanciones se ajustará a lo establecido por los artículos 38 y 50 de la Ley N°11.683, texto ordenado en 1998, y sus modificaciones, según el caso, debiendo aplicarse las multas correspondientes con arreglo a las mismas.

Lo dispuesto por el citado artículo 50, no obsta a la aplicación de los mínimos legales en otros casos distintos cuando concurren circunstancias atenuantes que así lo ameriten, las cuales deberán hallarse debidamente fundadas en la resolución administrativa que se dicte.

El papel fundamental de la Administración Tributaria es lograr el cumplimiento voluntario de una obligación tributaria mediante un verdadero riesgo para el evasor. El objetivo inmediato de ésta es crear el riesgo de ser detectado por parte del contribuyente y finalmente su objetivo mediano es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación.

El contribuyente debe tener bien en claro que está enfrentando un alto riesgo en este sentido, y que de materializarse esa situación, deberá realizar el ingreso en forma forzada y que la sanción por incumplimiento le traerá no solo una carga pecuniaria, sino también una carga de carácter penal.

En el caso de ser detectado, el riesgo sancionatorio debe ser adecuado y razonable, es decir que contemple sanciones lo suficientemente severas, como para que de la evaluación que haga el contribuyente de esa conducta omisiva, llegue al convencimiento de cumplir con sus obligaciones. No debe ser exagerada en cuanto a su severidad, a los fines de que puedan ser aplicadas sin excepción; si una sanción es muy severa en relación a la inobservancia de una norma, termina por la inaplicación.

Por ello, para que la intención de incumplir de los contribuyentes desaparezcan deben darse tres factores simultáneamente: la capacidad de AFIP para detectar a los

evasores, la posibilidad de que pueda ser sancionado y la posibilidad de forzar el cumplimiento.

La función principal a ejecutar por la Administración Tributaria a los fines de evitar conductas evasivas en un contexto de bajo cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales es básicamente la función de inspección.

Esta labor deberá diseñarse de tal manera que los contribuyentes se sientan vigilados, pero, si bien sabemos que es imposible cubrir la totalidad del universo de sujetos, lo que se debe tratar de lograr es incrementar el riesgo de ser detectado.



4) Naturaleza Jurídica de las infracciones y sanciones tributarias

La naturaleza jurídica de las infracciones a las normas tributarias y de las consiguientes sanciones, es materia que ha preocupado a la doctrina, pudiendo señalarse una intensa elaboración desde fines del siglo XIX. A medida que adquiría desarrollo la actividad financiera del Estado y que la violación de la legislación revestía mayor importancia, los autores comenzaron a preguntarse si el tipo de infracciones que nos ocupa debía asimilarse a los delitos comunes o sí, por el contrario, constituían una categoría especial merecedora de un tratamiento particular; en otros términos si las violaciones a las normas tributarias correspondían al derecho penal ordinario o si debía crearse un derecho penal especial, que dieron en llamar derecho penal administrativo, denominación a la cual generalmente se incluye el derecho fiscal en el ámbito del derecho administrativo.

A continuación desarrollo de estas dos orientaciones de la doctrina, que podríamos llamar penalista y administrativa.

A) Criterio-tesis penalista

El contenido del aludido párrafo de la Ley N° 27.430, en relación a los ilícitos tributarios, es el que mejor se adecua a la naturaleza jurídica penal de dichos ilícitos. En efecto, debido a dicha naturaleza, a los ilícitos tributarios descriptos por la Ley N°11.683 les son aplicables todos los principios del derecho penal y del derecho procesal penal, con sus necesarias adecuaciones. Entre dichos principios, el de legalidad.

Principio de Legalidad. La más autorizada doctrina penal coincide en afirmar que la única fuente inmediata de producción y conocimiento del Derecho Penal es la ley. Soler en relación a las fuentes de producción del derecho penal ha expresado que “nuestra organización constitucional señala como fuente del Derecho Penal común al Estado Nacional Art. 67, inc. 11, CN. En su virtud el Congreso dicta el C.P. Pero la sanción del Código Penal, no agota totalmente la función represiva, de modo que sería errado, en virtud del art. 104, CN, considerar al Estado nacional como fuente única productiva del Derecho Penal. Los estados provinciales no reciben por delegación del Congreso sus facultades represivas, provinciales y

municipales, sino que ellas han de entenderse comprendidas,...entre los poderes propios del citado art. 104, CN. Esta facultad sólo se refiere, en general, a las incriminaciones contravencionales y a las materias lícitamente reservadas por las provincias (prensa, art. 32 CN)” y respecto de las fuentes de cognición que “...la doctrina general del Derecho suele enumerar las siguientes: la ley, la costumbre, la doctrina, la jurisprudencia; pero con referencia al Derecho Penal la única fuente la constituye la Ley en virtud del principio nullum crimen, nulla poena sine lege, contenido en el art. 18 de la CN: “ningún habitante de la Nación Argentina puede ser penado sin juicio fundado en ley anterior al hecho del proceso”.

El principio de reserva o legalidad tiene carácter general y “...en su forma abstracta, es decir, dando a la palabra ley el sentido de norma preestablecida a la acción que se juzga delictiva, es algo más que un mero accidente histórico o una garantía que hoy puede o no acordarse. Asume el carácter de un verdadero principio necesario para la construcción de toda actividad punitiva que pueda ser calificada como jurídica y no como un puro régimen de fuerza”. El principio tiene sin duda, como sostiene Fierro -coincidiendo con Soler- “una raigambre política y un contenido ideológico, pero en nuestros días ha alcanzado tan alta estima que no se vacila en sostener que él es la base de toda forma de represión que merezca llamarse jurídica y que su ataque constituye una agresión a la esencia de la persona humana”. Sin embargo, dicho principio no se limita a la mera exigencia de una ley previa, sino que requiere un sistema discontinuo de ilicitudes. Ello significa que el sistema penal debe integrarse por tipos delictivos expresamente establecidos en la ley. La ley debe ser previa y las figuras o tipos penales deben ser descriptos en dicha ley. “Debe...repararse debidamente el valor incalculable que tiene el principio de la tipicidad como complemento inescindible del de legalidad –dice Fierro- pues sin aquél, éste puede ser sangrientamente desnaturalizado en su esencia sin alterarse un ápice su letra, ya que basta con dictar una ley anterior que disponga, por ejemplo, que toda conducta socialmente peligrosa será castigada con la pena que el órgano jurisdiccional administrativo estime adecuado para satisfacer externamente el principio de legalidad.

Fernando Pérez Royo ha señalado que “no es el principio de reserva de ley, en sí mismo considerado, el que excluye la aplicación analógica de las leyes penales,

sino la exigencia de certeza incorporada en el principio de tipicidad. Hasta tal punto esto es así, que una pujante corriente doctrinal en el Derecho penal sostiene que la prohibición de aplicación analógica se deriva, no del precepto constitucional que sanciona el principio de legalidad, sino de la referencia a la tipicidad como elemento de delito contenida en los Códigos penales, o de la expresa prohibición de dicha aplicación analógica contenida, en ocasiones, en los mismos Códigos. De acuerdo con esto, y en base al mencionado principio de tipicidad, resulta prohibida en el ámbito penal, no solamente la integración analógica en sentido estricto, sino también la utilización de la analogía como método de tipificación, o sea, la tipificación per genera o mediante cláusulas de analogía, es decir, aparece prohibida incluso la analogía prevista por el mismo legislador... En segundo lugar, en base a la misma exigencia de certeza resulta prohibida la tipificación de delitos o la agravación de las penas con efectos retroactivos. Y, finalmente, interesa destacar que la prohibición de integración analógica queda reducida solamente a las normas incriminadoras, pero no a las normas favorables al reo”.

Estos principios adquieren un mayor grado de afianzamiento y brindan totalmente su función de garantía en un Derecho Penal escrito. Así se ha dicho que “la naturaleza escrita de la ley es la que mejor conviene a los fines enunciados, pues de tal modo se cubren satisfactoriamente las posibilidades de dudas, confusiones o deliberadas distorsiones. Con el consiguiente peligro para la libertad individual”.

Es por ello que la mayoría de la doctrina coincide con Maurach cuando señala que la ley penal debe ser previa, scripta y strictu.

i) El principio de legalidad y las leyes penales en blanco.

Las normas penales las dictan los órganos a las que las constituciones estatales les otorgan la atribución de legislar. Estas normas deben ser completas y precisas cuando describen la conducta típica y la sanción aplicable. Sin embargo, en muchas ocasiones, las legislaturas no proceden de este modo. En efecto, si bien lo expuesto es lo deseable, aquellos órganos legislativos emplean una técnica distinta que, en principio, debería tener carácter excepcional. Es la de recurrir a las normas penales en blanco. Se aducen para ello la necesidad impuesta por una realidad social de vertiginosos cambios.

Los cambios sociales se suceden rápidamente y para explicarlos debe tenerse en cuenta que después de la segunda guerra mundial, el mundo asiste a un incesante avance de las ciencias que se proyecta no sólo en nuevos y crecientes conocimientos, sino también en la tecnología aplicada, especialmente en la elaboración de nuevos bienes, algunas veces producidos a partir de materiales antes desconocidos.

La realidad que impone este cuadro de situación ha llevado al estado a la regulación normativa de muchas actividades humanas, particularmente las económicas y al establecimiento de sanciones ante las conductas que no las respetan. La realización de todas esas actividades varían permanentemente y se configuran circunstancias que impiden alcanzarlas con normas penales estables. En este punto, debe reconocerse que el legislador no puede prever la totalidad de dichas circunstancias. Es bien sabido que la realidad supera a la más frondosa imaginación. Por ello, se ha recurrido al uso normativo de las normas penales en blanco que, en principio, constituyen herramientas más dinámicas que las leyes para alcanzar aquellas circunstancias.

La utilización de esta técnica legislativa se extiende en relación a diversas materias de orden económico financiero, casi todas vinculadas a la protección de bienes jurídicos macro sociales o colectivos. Es frecuente el empleo de esta técnica en materias como el medio ambiente, el consumo, las rentas estatales impositivas y aduaneras, régimen de cambios, etc. Se trata de los bienes jurídicos que conforman lo que se ha dado en denominar el derecho penal económico, aunque, como lo señalé antes de ahora<sup>104</sup>, en él se engloban bienes que no son de naturaleza económica (por ejemplo, medio ambiente). Los ordenamientos penales de cada estado en estas materias presentan similares problemas jurídicos. Precisamente, uno de ellos, es la proliferación de las leyes penales en blanco. En casi todos los casos, el complemento de la norma penal es una disposición administrativa.

ii) El concepto de ley penal en blanco.

Lo expuesto requiere para su conocimiento y comprensión explicar que es una ley penal en blanco. Las normas penales siempre describen un antecedente y un consecuente. Ello significa que tienen en cuenta dos aspectos esenciales para que la

norma sea considerada una norma penal. En el tiempo real de los fenómenos fácticos siempre debe producirse el antecedente (el tipo penal descrito por la norma) para que pueda ocurrir el consecuente (la sanción). El antecedente siempre debe ser la realización de una conducta determinada en la norma para posibilitar el consecuente. Dicha conducta debe estar descrita de modo preciso en la norma. Es el tipo en el que lo relevante es el verbo que denota la acción (u omisión). El consecuente es la consecuencia que se sigue de la realización de la conducta tipificada. Se trata de la aplicación de una sanción retributiva en sentido penal. Es decir, una pena. El antecedente fáctico debe adecuarse al tipo penal descrito en la norma, la consecuencia prevista normativamente es la aplicación de una pena.

La ley penal en blanco a partir de esa estructura, descripción del hecho y previsión de la aplicación de una sanción, contiene uno de esos elementos, la descripción del hecho (el antecedente, el tipo penal) sólo en parte, porque remite para su precisión a otra norma. La norma a la que remite completa la norma penal. Por ello, se expresa que la norma penal en blanco tiene un complemento en otra norma.

La norma que complementa la norma penal ha dado lugar a ciertas distinciones efectuadas por la doctrina y recogidas por la jurisprudencia. Existe una corriente de opinión que considera que la norma que constituye el complemento puede ser la misma ley penal, otra ley, penal o no, o bien una norma que emana de otra instancia que no es el poder legislativo del estado. En los dos primeros casos, es el mismo Poder Legislativo el que dicta o ha dictado la norma complemento. En el tercero, es una instancia distinta. Los dos primeros supuestos se corresponden con la ley penal en blanco en sentido amplio, la tercera con el de la ley penal en sentido estricto.

Para otros, son normas penales en blanco, aquellas cuyo supuesto de hecho se localiza en una remisión de la ley penal a leyes no penales (ley penal en blanco impropia) o a disposiciones de carácter inferior (ley penal en blanco propia).

Una tercera posición sostiene que sólo son normas penales en blanco aquellas que no concretan el supuesto de hecho y cuya remisión se hace a disposiciones inferiores a la ley (reglamento, disposición en particular o acto administrativo de

una autoridad); modalidad sobre la que se han formulado varias críticas en torno a su legitimidad constitucional.

Si bien se ve y se tienen en cuenta las consideraciones previas formuladas antes, la última posición es la que mejor se compadece con los propósitos perseguidos, especialmente de carácter práctico, al crear las leyes penales en blanco. En efecto, las disposiciones de carácter inferior a la instancia legislativa son las que proveen los elementos necesarios, pero no esenciales, que completan la norma penal.

Es precisamente esta última modalidad la más acertada al momento de definir una norma penal en blanco, pues en esta alternativa tiene sentido la función práctica que se le asigna a la norma penal en blanco, no encasillando en rígidos preceptos penales algunas circunstancias necesarias (pero no esenciales) del tipo.

iii) La constitucionalidad de las leyes penales en blanco.

Las normas penales en blanco enfrentan el problema de su constitucionalidad. En la legislación tributaria relativa a los ilícitos fiscales denominados infracciones o contravenciones es muy frecuente hallar normas penales que contienen remisiones a otras normas a fin de completarlas.

La legislación argentina contiene muchísimos ejemplos de normas penales en blanco. La materia cambiaria, aduanera e impositiva abundan en ejemplos de esta clase. Particularmente, la Ley nacional de procedimiento impositivo N°11.683 las consagra, especialmente, en materia de ilícitos formales. No es necesario una búsqueda rigurosa en las normas pertinentes que describen esos ilícitos. El artículo N°39, en su primer párrafo, establece el ilícito formal genérico. Al hacerlo, consagra una clara ley penal en blanco. Lo hace en los siguientes términos: *“Serán sancionadas con multas de pesos ciento cincuenta (\$ 150) a pesos dos mil quinientos (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables”*. Se trata claramente de una ley penal en blanco. Se sanciona de modo genérico el incumplimiento de los deberes formales tendientes a la determinación de la obligación tributaria y a

verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables. Es claro, en el mismo texto de la norma que el bien jurídico protegido por ella es la administración tributaria en sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos. El tipo de la infracción es el incumplimiento o violación de las normas que establezcan los deberes formales que tiendan a la protección de dichos bienes. El complemento, la definición de los deberes, pueden ser establecidos por la misma Ley N°11.683 o por otras leyes tributarias (leyes penales impropias) o bien por los decretos reglamentarios del Poder Ejecutivo o por toda otra norma de cumplimiento obligatorio (leyes penales propias). Si se acepta la constitucionalidad de las leyes penales en blanco, la última mención del artículo, referida a “toda otra norma de cumplimiento obligatorio”, por sí sola, no cumpliría con los estándares constitucionales exigibles para reconocerle validez constitucional. La ley 11683 debería indicar con precisión los órganos de los cuáles debe emanar la norma de cumplimiento obligatorio. Es claro que debe entenderse que se trata de normas de cumplimiento obligatorio y que emanan de una “autoridad competente” para establecer deberes formales en materia tributaria relativos a la verificación, fiscalización y determinación de los impuestos.

En casos como el planteado, el principio de legalidad requiere que la norma legislativa indique de quienes deben emanar las normas que serán el complemento de la ley penal. El artículo 39 de la ley debería precisar cuál es el órgano que podrá dictar dichas normas. Y lo debería precisar en el mismo texto del artículo en el que están mencionadas las fuentes de dichas normas. Por ello, por sí sola, la norma es insuficiente para sostener su constitucionalidad. Para afirmarla, debe recurrirse, necesariamente, a otras normas de la misma ley. De tal modo queda probada la incorrecta técnica legislativa utilizada por el legislador. Es lamentable que sea así, cuando en los textos ordenados anteriores a la norma vigente en la actualidad contenía la identificación del órgano administrativo que dictaba la norma complemento (de cumplimiento obligatorio).

Laura Vouilloud se ha preocupado por el tema y lo ha analizado en relación a la constitucionalidad de las leyes penales en blanco con referencia al artículo 40 de la ley 11683. En principio, esta norma al instituir las sanciones de multa y clausura, remite a las disposiciones que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos

que es el organismo que, a tenor del mismo artículo 40 de la ley 11683-, debe establecer, en el caso de las mencionadas infracciones, las normas complemento de los tipos descritos parcialmente en dicha norma. Afirma que podría sostenerse la inconstitucionalidad del precepto con sustento en las doctrinas que al analizar las leyes penales en blanco desarrolla Luigi Ferrajoli. Ello así, porque la norma del artículo 40 de la ley 11683 concentra en el poder administrador las tareas de definición, comprobación y represión de la desviación sancionada. Ello, señala Vouilloud, afecta el sistema de división de poderes que consagra el artículo 109 de la CN, al disponer que “ En ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas”. Asimismo, expresa que la imposición de las referidas sanciones son manifestaciones del poder represivo del estado y, por consiguiente, debe someterse a los principios constitucionales de la materia penal. En este orden de consideraciones, agrega, la norma viola el principio de legalidad formal -o mera legalidad al decir de Ferrajoli- establecido por la Constitución Nacional y reconocido en los Tratados incorporados a ella en 1994.

No obstante este planteo general, debe considerarse con un sentido absolutamente restrictivo si algunas interpretaciones de las normas penales se ajustan a la “interpretación conforme a la Constitución”. Agrega que teniendo en cuenta la doctrina de la Corte Suprema de Justicia y la opinión de los autores, debe indagarse cada caso particular, para determinar, en cada supuesto, si la norma que constituye el complemento se ajusta a la política criminal de la ley, si se respeta el principio de lesividad y si se tiende a la protección de los bienes jurídicos que pretende tutelar la ley penal.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación admite la validez constitucional de las leyes penales en blanco. El Alto Tribunal ha expresado que el artículo 18 de la CN exige indisolublemente la doble precisión por la ley de los hechos punibles y las penas aplicables y que ello se satisface con la existencia de una norma general previa y que ella emane de quien está investido del poder legislativo. Asimismo, ha dicho que es inadmisibles que pueda ser delegado en el poder ejecutivo la facultad de establecer sanciones penales por vía de reglamentación de las leyes, lo que debe distinguirse de los supuestos en las que las conductas punibles sólo se hallan



genéricamente determinadas por la ley y que ésta remite, para su especificación a otra instancia legislativa o administrativa. Por ello no puede reputarse inválido el reconocimiento legal de atribuciones que quedan libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida.

Por ello, la exigencia constitucional de que la conducta y la sanción se encuentren previstas con anterioridad al hecho por una ley en sentido estricto, pone en cabeza exclusiva del poder legislativo la determinación de cuáles son los intereses que deben ser protegidos mediante la amenaza penal del ataque que representan determinadas acciones y en qué medida debe expresar esa amenaza para garantizar la protección suficiente.

La ley debe determinar que bienes jurídicos son merecedores de protección contra ciertas conductas que los afectan y correlativamente debe establecer cuál es el alcance de la protección que se expresa en la naturaleza y quantum de la pena. Si lo hacen se cumple con la exigencia constitucional de que la conducta y la sanción se encuentren previstas con anterioridad al hecho por una ley en sentido estricto. Sólo quienes están investidos de la facultad de declarar que ciertos intereses constituyen bienes jurídicos y merecen protección penal, son los legitimados para establecer el alcance de esa protección mediante la determinación abstracta de la pena que se ha considerado adecuada. Las normas de menor jerarquía que integran las leyes penales en blanco deben respetar la relación que el legislador ha establecido entre la conducta prohibida y la pena amenazada. Para la validez de las normas de menor jerarquía que integran las leyes penales en blanco se requiere que la política legislativa haya sido claramente establecida. La correlación entre sanción y bien jurídico protegido es la que con fundamento en la proscripción de la analogía permite fundar la prohibición de que, so pretexto de interpretación se amplíen los tipos legales a la protección de bienes jurídicos distintos a los que el legislador ha querido proteger (Corte Suprema de Justicia de la Nación, sent. del 19 de octubre de 1989, recaído en los autos “Legumbres S.A. y otros s/contrabando”; Fallos 312:1290).

Álvaro Delgado Lara ha examinado la doctrina del Tribunal Constitucional de la República de Chile. Afirma que para declarar que una ley penal en blanco es inconstitucional, por contrariar el principio de legalidad o tipicidad de las leyes penales, receptado por la Constitución de la República de Chile en su artículo 19 n° 3, es necesario exponer las cualidades que deben poseer tales preceptos legales para que aprueben el examen de constitucionalidad. El mencionado precepto, expresa que “La Constitución asegura a todas las personas: 3° (...) Ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta esté expresamente descrita en ella (...)”.

Explica que la estructura ordinaria de una norma penal contiene el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica, esto es, la sanción. Se denomina norma penal en blanco, cuando una parte de esa estructura: el supuesto de hecho (para ser más precisa, una parte del mismo) no la contiene la propia ley, sino que se remite a otra norma distinta; son leyes necesitadas de complemento. Para que una ley penal en blanco propia no sea objeto de la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad tendrá que poseer las siguientes cualidades: **a) Que la norma legal cuente con el núcleo central de la conducta punible; b) Que en el mismo texto legal efectúe una remisión expresa a la norma de destino; y c) Que el precepto infralegal complementario tenga cierta calidad que satisfaga la exigencia de constitucionalidad.** La primera exigencia que se vislumbra en la jurisprudencia constitucional analizada para no declarar inconstitucional una ley penal en blanco, consiste en que el texto legal contenga un núcleo central de la conducta punible, y el que, además, debe estar suficientemente caracterizado en la misma ley. Por lo tanto, aquello que nunca sería transferible al precepto complementario es el “verbo rector” de la figura penal, pues este último es aquel elemento del tipo penal que contiene la definición del acto u omisión reprochado. Asimismo, debido a que las leyes penales en blanco propias no están complementadas por otras normas de carácter legal, como solamente sí ocurre con las impropias, el Tribunal Constitucional ha señalado que para que el precepto legal sea considerado acorde a la exigencia constitucional, este debe efectuar una remisión expresa a la norma de destino o complementaria. Al igual que los puntos anteriores, también se desprende de los fallos estudiados un tercer requisito, pues el Tribunal Constitucional ha resuelto que, la norma infra legal complementaria

debe tener cierta calidad que permita satisfacer los requisitos de tolerancia constitucional, es decir que permita complementar adecuadamente la conducta exigida, y en caso contrario la ley penal no sólo será en blanco sino que además constituirá una ley penal abierta. Cabe añadir, que para parte de la doctrina la calidad del precepto complementario también estaría dado por la publicidad que se ha hecho de este, pues para que la norma complementaria de la ley penal en blanco esté acorde con el mandato constitucional, igualmente debería recibir una publicidad semejante a la de una ley.

Lo expuesto permite determinar las condiciones o requisitos que deben satisfacerse para que una ley penal propia pueda ser considerada constitucional: a) La política criminal la fija el Poder Legislativo del Estado; b) El Poder Legislativo decide cuáles son los bienes jurídicos que debe proteger la legislación, c) El Poder Legislativo describe la conducta, el tipo penal y la sanción; d) Si el Poder Legislativo decide delegar en el Poder Ejecutivo la descripción de la conducta sancionada podrá hacerlo, con excepción del núcleo rector que debe estar especificado y precisado por el propio Poder Legislativo; e) La norma dictada por el Poder Ejecutivo (o por algunos de sus organismos) debe adecuarse a la política criminal fijada por el Poder legislativo; la conducta debe afectar al bien jurídico protegido y la afectación del bien jurídico protegido por dicha conducta den tener una entidad tal que permita la aplicación de una sanción penal. En otras palabras, que en el contexto de los requisitos precedentes resulte razonable la aplicación de una pena por la realización de la conducta descrita por la norma complemento.

Lo que expongo a tenor de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación permite sentar las siguientes conclusiones: a) las leyes penales en blanco impropias siempre son constitucionales porque el complemento proviene del mismo poder del estado que establece el ilícito. Es el Poder Legislativo el que describe el núcleo central del ilícito y su complemento; b) Las leyes penales en blanco propias lo serán cuando satisfagan el test de constitucionalidad. Es decir, satisfagan los requisitos antes mencionados; c) Si en el caso de las leyes penales en blanco impropias falta el complemento o en el caso de las leyes penales propias falta alguno de aquellos requisitos, ya no serán leyes penales en blanco, sino que la ausencia de los elementos faltantes convertirán las leyes penales en blanco impropias y propias en

leyes penales en blanco abiertas y, como tales, deberán ser consideradas inconstitucionales por violentar las garantías de los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional.

iv) Bienes Jurídicos Protegidos

Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal no son creados por el legislador, sino que las normas jurídicas reconocen su existencia en la sociedad. En ella nacen y se desarrollan como intereses relevantes para la vida social.

La ley 11.683 contiene la descripción de infracciones fiscales formales y materiales. Los primeros protegen la administración tributaria en sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos. Son ilícitos que sancionan el incumplimiento de los deberes formales establecidos por la legislación como colaboraciones con AFIP. Su incumplimiento implica falta de colaboración con el organismo recaudador y no requieren de un resultado para su configuración. Son ilícitos de pura omisión. El aspecto objetivo del ilícito consiste en omitir el deber formal.

Las funciones de la AFIP a las que hace referencia están expresamente indicadas en el segundo artículo incorporado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683. Dicha norma de la ley 27.430, prescribe que *“En los casos del artículo agregado a continuación del artículo 38, del artículo 39 y de su agregado a continuación, se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, no se cumpla de manera integral, obstaculizando a la Administración Federal de Ingresos Públicos en forma mediata o inmediata, el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización.”*

En materia de ilícitos formales, desde la norma que, en su origen, sancionaba el incumplimiento de los deberes formales hasta el texto actual, se ha recorrido un largo camino, a través del cual se fueron desagregando de aquél ilícito, distintas conductas que ahora constituyen el elemento objetivo de más de veinte infracciones de carácter formal. Al mismo tiempo, las infracciones formales que se van desagregando del tipo genérico “incumplimiento de los deberes formales” reciben sanciones más graves que el genérico. En este orden de consideraciones, la reforma de la ley 27.430 incorpora algunos supuestos de ilícitos formales sancionados con

multas más gravosas que las existentes y ha reservado, para algunos supuestos, la aplicación de clausura y multa.

Es posible que esta legislación, cada vez más gravosa, se sustente en aquella posición doctrinal que considera que es preferible sancionar muy severamente el incumplimiento de deberes formales para evitar la comisión de otros ilícitos más graves. Pero no es menos cierto que estas sanciones se aplican siempre a los contribuyentes que están registrados ante los organismos recaudadores del estado, mientras quedan fuera de control quienes desarrollan una economía informal que parece crecer a medida que pasa el tiempo, sin que se advierta que exista una actividad específica y singular, con cierta intensidad y de carácter permanente por parte de los organismos recaudadores del estado para detectar a quienes desarrollan su actividad al margen de la economía formal.

#### B) Criterio tesis administrativa

Como reacción contra la doctrina penalista, nació una importante corriente doctrinal a favor de un derecho penal administrativo y que ha derivado en el derecho penal económico. En la primera etapa de formulación de las nuevas ideas, Spiegel y Binding consideraron que los fraudes fiscales constituían ataques a los derechos pecuniarios del Estado de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley común, pero fue James Goldschmidt quien le dio sustentación teórica mas firme, de modo tal que se le reconoce como el creador de la doctrina.

"La interpretación de Goldschmidt radica en el contraste entre anhelos libres y buen obrar social, que lleva su pareja en la diferencia entre orden jurídico y administración, de lo cual dedujo dos tipos de ilicitud, aquello contrario al orden jurídico y la violación a las normas protectoras del bien común o estatal. En este caso habría una desobediencia a las órdenes de la administración. Consistiendo el elemento material del delito en el quebrantamiento de un fin administrativo (bien común), y no es una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales, además en tanto que el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, el derecho penal

administrativo solo procura eliminar las trabas a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora adecuadamente en sus propósitos, de modo que aquella, la pena, nace del poder punitivo autónomo de la administración. En una excelente síntesis, Schonke ha expuesto en estos términos las ideas fundamentales de la doctrina".

1. Conducta anti administrativa es "la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar publico o el estatal".

2. La pena administrativa no es pena de corrección o de seguridad, pero tampoco una mera pena de intimidación; es, más bien, una simple pena de orden.

3. Rigen a su respecto, principios especiales para la culpabilidad.

4. Debe admitirse, fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa infringida.

5. Se aplica normas especiales sobre punibilidad de las personas jurídicas y de terceros.

Sintetizando las expresiones Giuliani Fonrouge, señalaremos que en una réplica de Roberto Goldshmidt a los opositores de la doctrina paterna, se recordó que "la tesis de la autonomía del derecho penal administrativo no excluye que éste y el derecho criminal forman parte de una unidad superior", de modo que ella no impide recurrir a los principios generales del derecho criminal, por cuanto son principios generales del derecho.

La teoría del derecho penal administrativo ha sido aceptada por numerosos administrativistas y penalistas italianos, con matices variados, así como una parte de la doctrina y jurisprudencia suizas y entre nosotros por Núñez, Imaz, Spota y Lubary y Andreozzi hallando acogida en algunos fallos de nuestros tribunales, en cambio, fue combatida vigorosamente por Aftalión.

Posteriormente, la corriente doctrinal a que nos referimos, ha derivado en el llamado derecho económico transgresional o derecho penal económico, donde el objeto de la tutela penal sería "ordenación estatal de la economía del pueblo, en cuyo funcionamiento sin fricciones reside un elevado interés público" o, la función de ese derecho transgresional consistiría, primero en la protección de los intereses

económicos materiales vitales que corresponden al interés del Estado en el "mantenimiento de la capacidad de prestación necesaria para el desenvolvimiento de sus tareas", y en segundo lugar, "en la esfera de los intereses administrativos que surgen, en ocasión de las tareas estatales vinculadas a la economía, de las relaciones entre las autoridades administrativas y los particulares, contemplados como órganos de la ayuda.

Sin nombrar a la teoría del derecho penal administrativo, que parece ignorada por la doctrina francesa, Waline se pronuncia por una solución netamente administrativa. Reconoce el carácter específico de las sanciones fiscales, por sus objetos y por su naturaleza jurídica, asignándoles un carácter mixto (no son sanciones del derecho penal, pero tampoco constituyen reparaciones del orden civil) y en definitiva las asimila a las sanciones administrativas, ya que ambas tienen por efecto reprimir actos que constituyen obstáculos para la buena marcha de un servicio público, lo que importa en esencia, la misma posición adoptada por los sostenedores de aquellas teorías: es un castigo por violaciones a los actos u órdenes de la autoridad. Sostiene, en conclusión que no obstante las diferencias formales que las separan, "las penas fiscales, aun las impuestas por el juez, tienen apreciablemente la misma naturaleza jurídica que las sanciones administrativas; es decir, que son esencialmente penas aunque no en sentido del derecho penal", y exteriorizan un fenómeno general característico de la evolución jurídica moderna, como es "el retroceso del derecho penal propiamente dicho de una especie de derecho pseudo-penal o, si se quiere de un derecho represivo no penal"

Según Álvarez-Gendin, la infracción tributaria debe considerarse como infracción administrativa y ser juzgada por tribunales administrativos.

5) Sanciones de las infracciones formales – Deberes de información.

Las sanciones contempladas en la Ley N°11.683 son de dos clases:

- Pecunarias. Comprenden multas fijas y graduables;
- No pecunarias. Clausura de establecimiento, suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral, secuestro e interdicción.

En lo que respecta a los regímenes de información, el Art. N°38.1 estipula lo siguiente: *“La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada – sin necesidad de requerimiento previo- con una multa de hasta pesos cinco mil (\$5.000), la que se elevará hasta pesos diez mil (\$10.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables – de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.*

*Cuando existiere la obligación de presentar declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de las operaciones de importación y exportación entre partes independientes, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de pesos un mil quinientos (\$1.500), la que se elevará a pesos nueve mil (\$9.000) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables – de cualquier naturaleza u objeto – pertenecientes a personas de existencia físicas o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.*

*En los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones – excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes- celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, 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, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionado, sin requerimiento previo, con una multa de pesos diez mil (\$10.000), la que se elevará a pesos veinte mil (\$20.000) si se tratare de sociedades, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituida en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables – de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.”*

Reducción de sanciones.

El Art. 49 de la Ley 11.683, expresa: *“Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o 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 las inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del 36 y no fuera 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.*

*Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuera 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.*

*Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de 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.”*

El artículo 50 de la misma Ley establece que: *“Si en la primera oportunidad de defensa en la sustanciación de un sumario por infracción al artículo 39 o en la audiencia que marca el artículo 41 de la presente ley, el titular o representante*

*legal reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal”.*

#### Procedimiento para la aplicación de sanciones

El Fisco, para aplicar cualquiera de las multas establecidas en la Ley 11.683 debe recurrir al procedimiento de instrucción de sumario.

El régimen sumarial para los artículos correspondientes a regímenes de información (Art. 38.1 y 39.1.05), es el que establecen los artículos 70 y 71.

El procedimiento se realiza una vez verificado el hecho susceptible de sanción por parte de la AFIP, se instruye sumario mediante resolución emanada de Juez Administrativo.

Esta resolución deberá ser notificada al contribuyente a quien se le otorga un plazo de 15 días para defenderse, que pueden prorrogarse por 15 días más.

Vencido este plazo, el procedimiento se regirá conforme lo que establece el artículo 17 y siguientes para la determinación de oficio.

Si el contribuyente ofreció pruebas, aquel debe resolver aceptarla o no. Si la acepta, debe otorgar un plazo para producir la prueba, normalmente son 30 días, prorrogables por otro lapso igual.

El juez administrativo al recibir todas las pruebas, en función de la evaluación que haga de las mismas, debe dictaminar y emitir resolución.

Es esta resolución la que concluye el sumario y aplica la sanción.

Lo que se pretende con la existencia del procedimiento sumarial es asegurar los derechos de los contribuyentes y responsables, armando un expediente en donde se demuestre fehacientemente cual es la infracción que prima facie recae sobre la conducta del contribuyente; y permitiéndole a este último efectuar descargos y aportar pruebas a su favor.

Recursos contra la sanción aplicada.

Una vez que la sanción fue aplicada por el Juez, el contribuyente podrá interponer, dentro de los 15 días de notificados (de la resolución de la sanción), los siguientes recursos:

- Recurso de reconsideración para ante el superior. Es decir, interponer el recurso ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno.

En el caso de que el superior mantenga firme la sanción, el contribuyente podrá interponer demanda contra el Fisco Nacional, ante el juez nacional respectivo, siempre que se cuestione una suma mayor de doscientos pesos (\$200).

- Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente.

6) Un caso en que la Administración Tributaria con desconocimiento de la interpretación sistemática viola norma legal aplicable

En la causa “Roca Argentina S.A. TFN. Sala B. 12/05/2022”, el TFN revocó una sanción de multa debido a que la condonación legal (que estipulaba la Ley N°27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva – publicada en el BO el 23/12/19 – modificada por la Ley N°27.562 y prorrogada por la Ley N°27.653, en cuyo Título IV, Capítulo 1, se dispuso la regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduanera) es automática y no puede la AFIP exigir el cumplimiento de los requisitos establecidos, vía Resolución General reglamentaria, para los casos de regularización de deuda.

A través de la RG 4816 emitida por AFIP en función a las facultades conferidas por el artículo 17 de la Ley N° 27.541 como así también por el art. 7 y cctes. del Decreto 618/97 y sus modificaciones, que fuera publicada el 16/9/2020 en el Boletín Oficial, en su art. 59 dispone:

*“Los sujetos que adhieran al presente régimen deberán informar, con carácter de declaración jurada, los socios, accionistas y/o similares, titulares de por lo menos el treinta por ciento (30%) del capital social y/o similar, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.562, a través del servicio denominado “Régimen de Información – Ley N° 27.562” disponible en el sitio “web” institucional (<http://www.afip.gob.ar>). Adicionalmente, los sujetos alcanzados por el requisito de repatriación dispuesto por el artículo 8° de la Ley 27.541 y sus modificaciones deberán informar con carácter de declaración jurada, el monto total de los activos financieros situados en el exterior que posean a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.562. A esos fines, los contribuyentes que efectúen la adhesión deberán adjuntar en formato “.pdf”, un informe especial extendido por contador público independiente matriculado encuadrado en las disposiciones contempladas por el Capítulo V de la Resolución Técnica (FACPCE) N° 37, encargo de aseguramiento razonable, con su firma certificada por el consejo profesional o colegio que rija la matrícula, quien se expedirá respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad de los activos financieros situados en el exterior.”*

No solo que se aparta de lo establece una ley emitida por la legislación nacional, sino que crea un requisito, que por naturaleza de la ley madre, los contribuyentes

adquirieron y lo único que ocasiona es el perjuicio hacia ellos. Lesiona un Derecho que por Ley los contribuyentes adquirieron. Claramente es un exceso reglamentario de AFIP y por lo tanto resulta improcedente su aplicación.

Cabe agregar que la Doctrina ha señalado que “Se podría interpretar que quienes no tienen socios no deben cumplir con el régimen de información excepto que estén obligados a repatriar. Esta interpretación sería la más razonable conforme la normativa ya transcrita. Estos sujetos no poseen socios, motivo por el cual no encuadran en el primer párrafo del artículo 59 y tampoco están obligados a repatriar, motivo por el cual no tienen la obligación prevista en el segundo y tercer del art. 59.”

La administración tributaria debería abstenerse de exigir el cumplimiento de deberes formales como condición para registrar las condonaciones legales de pleno derecho de intereses y multas, como así también debería arbitrar los medios necesarios para efectivizar dicho registro en tiempo oportuno y debida forma.

En conclusión la condonación legal de pleno derecho no admite condicionamientos por vía reglamentaria.

### 7) Conclusiones

Se puede manifestar que a lo largo de los últimos años, la Administración Tributaria fue perfeccionando el sistema mediante el cual controla la tributación. Este tipo de perfeccionamiento se llevó a cabo gracias al avance tecnológico y la evolución de la legislación tributaria que permite realizar un trabajo mucho más eficiente y preciso y, de esta manera, resguardar los intereses del fisco y lograr un eficaz ejercicio de las funciones de control y de fiscalización por parte del organismo fiscal, evitando maniobras dolosas.

Por otro lado, la Administración Tributaria, al momento de establecer reglamentaciones que complementen una Ley dictadas por el Poder Legislativo, debe asegurarse que no limite y perjudique los Derechos adquiridos por los Contribuyentes, y que las obligaciones formales que establezcan se adecuen a Derechos que emanan de la propia Ley dictada y se adecuen principalmente a los Derechos Constitucionales.

Dicho complemento (Resolución General) no puede crear una obligación principal por encima de la Ley madre, ni mucho menos violar derechos que la propia Constitución otorga a los Contribuyentes.

No quiero pasar por alto lo establecido por AFIP a través de la RG 4838 correspondiente al Régimen de Información de Planificaciones Fiscales. Es notorio que dicha reglamentación no tiene nada que ver con las Facultades que son atribuibles a la Administración Tributaria, y que bien se encuentran definidas en los Art. 35 y 107 de la Ley 11.683. Se pretende imponer una carga pública a un sujeto ajeno a la relación jurídico-tributaria, como es el asesor fiscal, mediante una norma de inferior jerarquía a la ley. Por ende, es violatoria del principio de legalidad, así como de otros principios constitucionales estipulados en los Art. 14, 19 y 28. No es menor colocar en cabeza de los llamados ‘asesores fiscales’ un régimen de información que importa violentar el derecho a la intimidad de raigambre constitucional así como también las leyes que -en cada jurisdicción- protegen el secreto profesional. Además, al ser la divulgación del secreto profesional un delito reprimido por el artículo 156 del Código Penal, se pone al asesor en una obligación

que constituiría un crimen. (Al momento de la redacción de este trabajo la RG en cuestión se encuentra suspendida).

8) Bibliografía

- Ley 27.430.
- Ley 11.683.
- Instrucción AFIP 7/2020.
- Constitución Nacional Argentino.
- Regimen de infracciones y sanciones en el D° Tributario y delitos contra la Hacienda Publica – Jorge Alberto Kasslatter.
- Notas para el estudio de la interpretación de las normas del D° Tributario material, de las normas que describen las infracciones fiscales y de la analogía – Jorge Héctor Damarco.
- Los Bienes Juridicos protegidos por las leyes 11.683 y 24.730 – Jorge Héctor Damarco.
- Villegas, Hector, Arguello Velez, G y Spila Garcia, R, La evasión fiscal en la Argentina en Revista Derecho Fiscal T. XXIII (Buenos Aires, s.f)
- SPIEGEL y BINDING, citado por GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, (Buenos Aires, Lexis, 2003), pág. 620