# MODULO II: Infracciones y Sanciones

***Artículo 69*** *- 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 o Leyes Tributarias Especiales.*

*Las infracciones tributarias requieren la existencia de dolo o culpa.*

**Importante**

| | |
|---|---|
| **Con los alcances establecidos en este Código...** | Principio de Legalidad |
| **Acción u omisión** | Acción positiva o acción negativa u omisión |
| **Violación de normas tributarias** | Quebrantamiento o incumplimiento de lo dispuesto en una ley |
| **Formales y Materiales o Sustanciales** | Clasificación |
| **Dolo o culpa** | Requieren su existencia |

# Naturaleza Jurídica de las infracciones tributarias

**Teoría Penalista**

- Las infracciones tributarias constituyen ilícitos del derecho penal
- No existe diferencia ontológica entre el ilícito penal común y el de orden tributario
- Resultan aplicables los principios generales del derecho penal, salvo que por ley se disponga expresamente lo contrario, o fuera manifiestamente improcedente
- Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: **Parafinas del Plata S.A. (CSJN, 02/09/1968);** Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. (CSJN 15/10/1981); Wortman Jorge Alberto y Otros (CSJN 08/06/1993); Alfonso Elena c/ Dirección de Rentas Sentencia N° 1009; entre otros.

**Teoría Tributarista**

- Total autonomía científica del derecho tributario, posee institutos y principios generales propios
- No existe diferencia entre delito y contravención
- Los principios y los institutos del derecho penal sólo pueden aplicarse en el derecho tributario cuando las leyes tributarias expresamente así lo dispongan

**Teoría Dualista**

- Concilia las tendencias penalistas y administrativistas
- Si del texto surge que hace falta el *elemento subjetivo*, es un ilícito penal
- Si no hace falta el *elemento subjetivo*, es un ilícito Administrativo

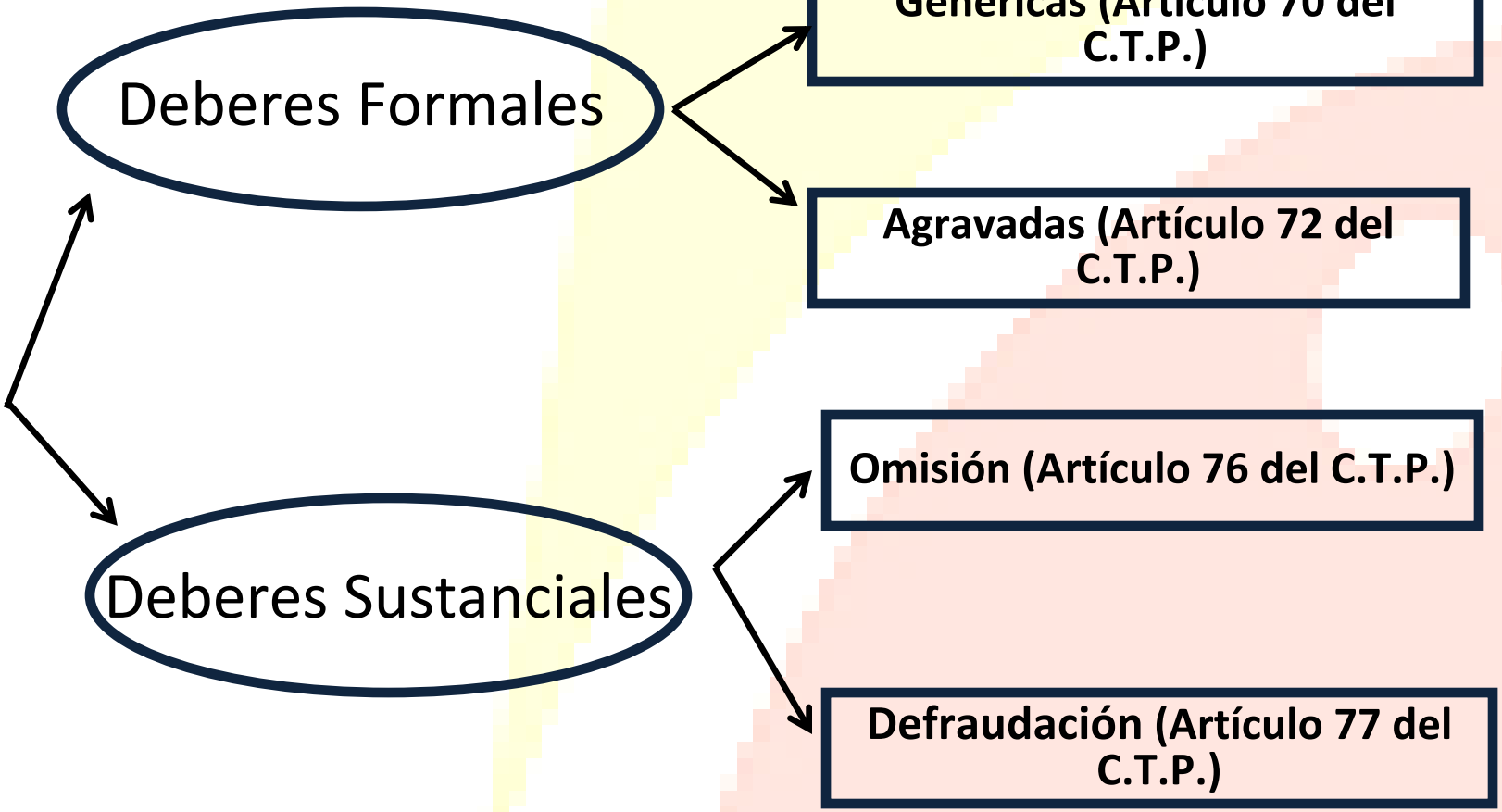
**Teoría Administrativista**

- Son *ilícitos de* naturaleza administrativa
- Bien jurídico que protege es la *administración estatal*
- No resultan aplicables los principios de derecho penal común
- Los ilícitos son ilícitos de omisión
- Consagra la responsabilidad a la persona jurídica por las multas
- Son ilícitos objetivos: basta la mera ocurrencia de la conducta para aplicar la sanción, no hace falta indagar si lo hizo con culpa o dolo
- Los delitos y las contravenciones son distintos ontológicamente

**Configuración de la infracción**

- **Elemento objetivo** → ocurrencia de la conducta para aplicar la sanción.
- **Elemento subjetivo** → es la ***culpa o el dolo, es la intención***
- **Personalidad de la pena** → sólo puede ser reprimido quien sea culpable.
- Inversión de la **carga de la prueba**.

# Infracciones



# Deberes formales

**Artículo 45 del C.T.P**

Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir los deberes establecidos por este Código... sin perjuicio de lo dispuesto de manera especial, quedan obligados a:

1) Inscribirse ante la Dirección;
2) Presentar en tiempo y forma la declaración jurada;
3) Comunicar todo cambio en su situación que pueda originar nuevos hechos imponibles, modificar o extinguir los existentes;
4) Emitir, entregar, registrar y conservar facturas o comprobantes, presentarlos y exhibirlos a su requerimiento;
5) Concurrir a las oficinas y a contestar cualquier pedido de informes;
6) Solicitar permisos previos y utilizar los certificados, que determine la Dirección y exhibirlos a requerimiento de autoridad competente;
7) Conservar y exhibir constancias que acrediten su condición de inscriptos;
8) Presentar los comprobantes de pago de los impuestos cuando les fueran requeridos;
9) Facilitar a los funcionarios las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar o medio de transporte;
10) Comunicar la petición de concurso preventivo o quiebra propia dentro de los cinco (5) días de la presentación judicial;
11) Solicitar con diez (10) días de anticipación al primer vencimiento general del gravamen y/o de cada cuota, las liquidaciones de los impuestos, cuando las mismas no las hubieran recibido por parte del organismo recaudador;
12) Realizar el pago de cada uno de los períodos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;
13) Facilitar a los funcionarios la información que le fuera requerida en soporte magnético;
14) Acreditar el robo, hurto, pérdida o extravío de libros contables, libros de IVA, comprobantes y demás documentación.

Llevar uno o más libros de registro de operaciones con independencia de los libros de comercio exigidos por la ley ⟶ **Artículo 46 del C.T.P.**

# Deberes Formales

Incumplimiento de ciertos deberes de colaboración establecidos por leyes, decretos, etc.

Tienden a lograr la correcta verificación, fiscalización, percepción o determinación de los tributos.

El bien jurídico protegido es la "Administración Tributaria". Si bien no se lesiona de manera directa la Renta Fiscal, se impide u obstaculiza el accionar del organismo fiscal.

Conforme la magnitud de la transgresión, pueden distinguirse en Infracciones:

- Genéricas ⟶ reprimidas con multas fijas o graduables.
- Agravadas ⟶ reprimidas mediante sanciones no pecuniarias - Ejemplo: clausura de establecimientos.

# Infracciones a lo deberes formales genéricas

**1° Párrafo**

- Deberes formales en forma genérica - articulo 45 del C.T.P.
- Define la infracción
- Establece la sanción: multa. Actualmente, el importe mínimo es $200 y el máximo $10.000

**Artículo 70 del C.T.P.**

**2° Párrafo**

- "Multa automática"
- Sanciona un ilícito ante el incumplimiento de un deber específico "la omisión de presentar la Declaración Jurada dentro de los plazos establecidos"
- Sin necesidad de requerimiento previo
- No requiere el procedimiento del artículo 82 del C.T.P. pudiendo iniciarse con la simple notificación
- La multa podrá ser reducida a la mitad y la infracción no se considerará como antecedente en su contra si el infractor: pagare voluntariamente la multa y presentare la DDJJ
- De lo contrario el organismo fiscal deberá sustanciar el sumario previsto en el artículo 82 del C.T.P.

**Falta de presentación de DDJJ Determinativas Art. 45 inc. 2) del C.T.P.**

- Las DDJJ determinativas exteriorizan la obligación tributaria.
- La obligación de presentar las DDJJ es dentro de los plazos establecidos por la normativa vigente
- Art. 50 del C.T.P.: presentas en soporte papel ante la Dirección o magnéticos
- Art. 54 del C.T.P.: datos y elementos necesarios para hacer conocer el hecho imponible realizado y el monto del tributo.

**Falta de presentación de DDJJ Informativas Art. 45 inc. 2) del C.T.P.**

- Se configura en cabeza de determinados sujetos, una carga pública. Se crea una obligación de hacer
- Las DDJJ informativas manifiestan sobre la situación de determinados contribuyentes, responsables o terceros, o bien sobre ciertos elementos vinculados al contribuyente
- Regímenes de información tienen su fundamento en el art. 15 del C.T.P.

**Incumplimiento a requerimientos del Organismo Fiscal Art. 45 inc. 5) del C.T.P.**

- Tanto para sujetos pasivos como terceros, respecto de los cuales se presuma que tengan o puedan tener conocimiento de las operaciones que se investigan
- Se deja librado al criterio de la Dirección el contenido de la solicitud y el plazo para su respuesta
- Los requerimientos deben ser precisos

**Obstaculización de la fiscalización Art. 45 inc. 9) del C.T.P.**

- Los administrados tienen un deber general de colaborar con el Organismo Fiscal de modo que éste pueda cumplir con las funciones de interés público que le fueron encomendadas
- Para que los funcionarios y empleados fiscales puedan llevar a cabo correctamente la fiscalización

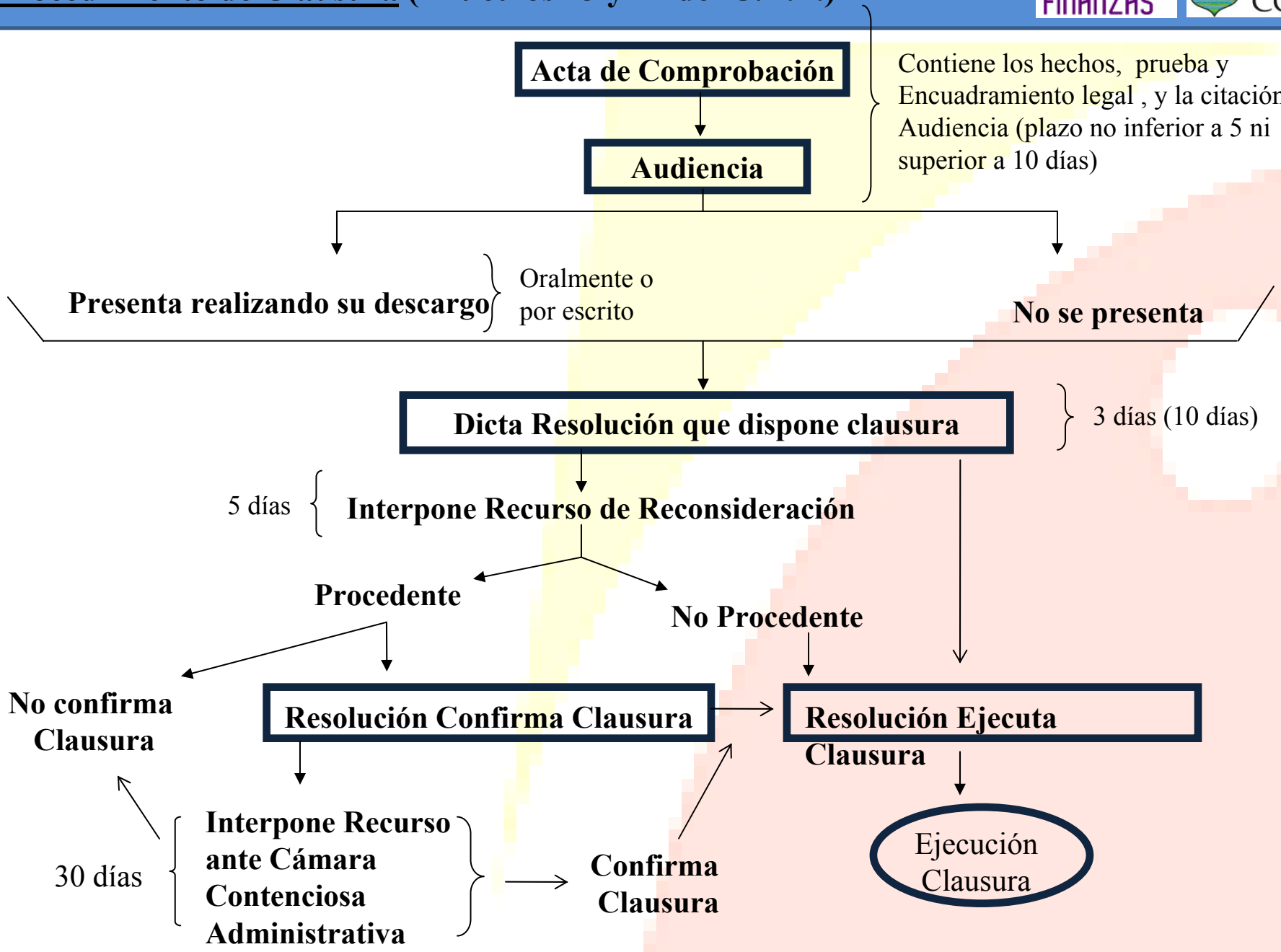
# Infracciones a los deberes formales agravadas

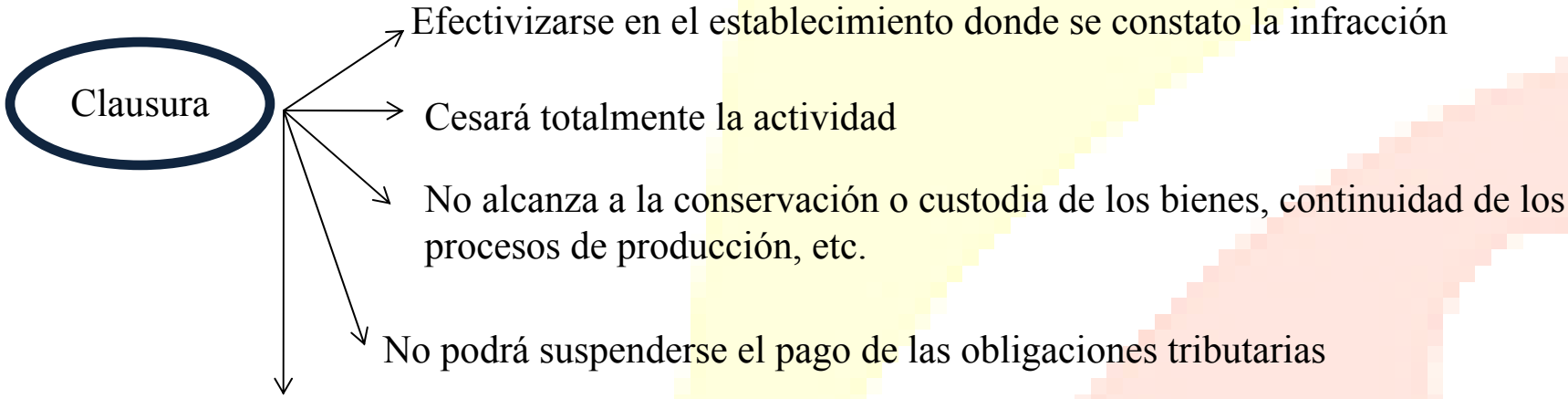
**Clausura**
(artículo 72 del C.T.P. )

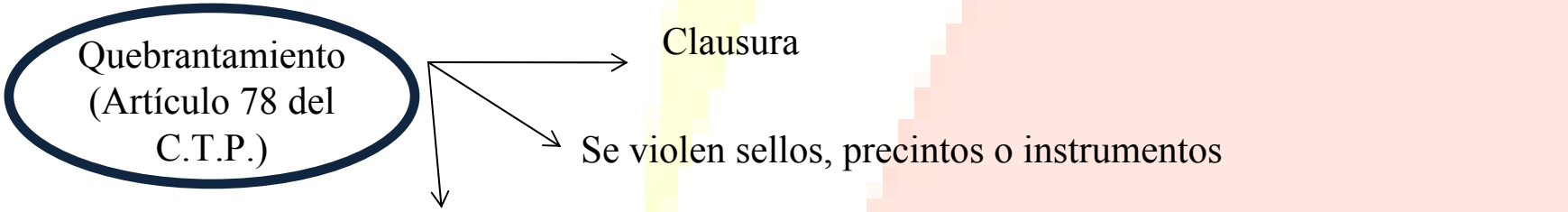
- Sin perjuicio de la multa que pudiere corresponder
- Plazo de la clausura es de 3 a 10 días corridos (tiempo mínimo y máximo de penalidad). La graduación del castigo es competencia del juez administrativo.
- Es un instituto constitucional (caso "Mickey S.A." CSJN 05/11/91).
- El bien jurídico tutelado: conjunto de facultades de verificación y fiscalización que posee la Administración y el "Mercado" (causa "Povolo Luis" CSJN 11/10/01).
- Verificarse los hechos **taxativamente** especificados:

**a)Falta de inscripción** ante la Dirección de contribuyentes y responsables, en los casos y términos que establezca la reglamentación;
**b)Omita presentar las DDJJ** establecidas en este Código;
**c)Omita la emisión** y/o **entrega** y/o la **registración** de **facturas** o comprobantes equivalentes, relativos a operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios, o que no reúnan los requisitos que se establezcan;
**d)No se acredite** con la factura de compra o documento equivalente, o correspondiente, expedido en legal forma, **la posesión** en el establecimiento de **materias primas, mercaderías o bienes de cambio**;
**e) Ante requerimientos** efectuados por la Dirección, se verificara **incumplimiento reiterado** del contribuyente o responsable a suministrar en tiempo y forma la información solicitada por la administración.

# Procedimiento de Clausura (Artículos 73 y 74 del C.T.P.)

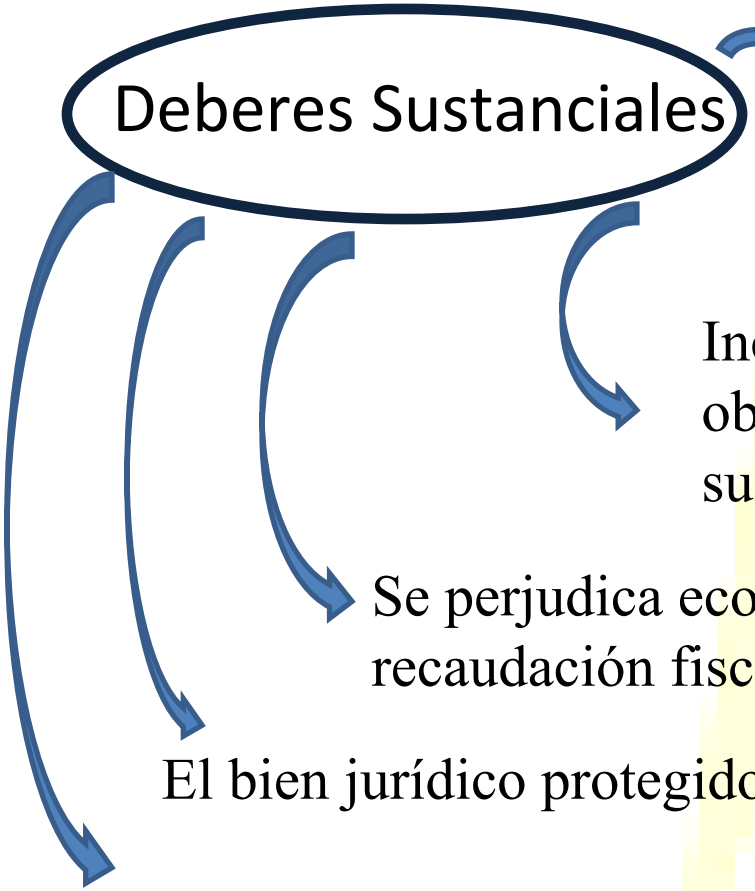



Clausura
Efectivizarse en el establecimiento donde se constato la infracción
Cesará totalmente la actividad
No alcanza a la conservación o custodia de los bienes, continuidad de los procesos de producción, etc.
No podrá suspenderse el pago de las obligaciones tributarias
Se garantiza el derecho de trabajar que tiene el personal dependiente del sujeto sancionado


Quebrantamiento (Artículo 78 del C.T.P.)
Clausura
Se violen sellos, precintos o instrumentos
Sanción: nueva clausura de hasta el triple de tiempo dispuesto para la clausura original

## Inhabilitación

- Prevista a nivel nacional en la Ley de Procedimiento Tributario Ley 11683 t.o. 1998 y modificatorias.
- Junto a la clausura y a la multa para determinadas infracciones formales.
- Artículo 40: sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, **cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo Nacional**.
- Es de carácter accesorio, respecto de la clausura y la multa.
- Opera supliendo ciertas situaciones puntuales a la imposibilidad de aplicar clausura, porque la actividad se desarrolla en depósitos mutantes (ej. compra venta de chatarra, cartón o vidrio) o porque se prescinde de un lugar determinado (ej. faenamiento y distribución de animales).
- No se encuentra actualmente prevista esta sanción en nuestro Código.




También denominadas Materiales o de Resultado

Incumplimiento total o parcial, con la obligación de pago o ingreso del tributo en su justa medida

Se perjudica económica o financieramente la recaudación fiscal

El bien jurídico protegido es la Renta fiscal

Atento al elemento subjetivo el C.T.P. las divide en dos grupos: culposas y dolosas

# Infracciones culposas

Supuestos

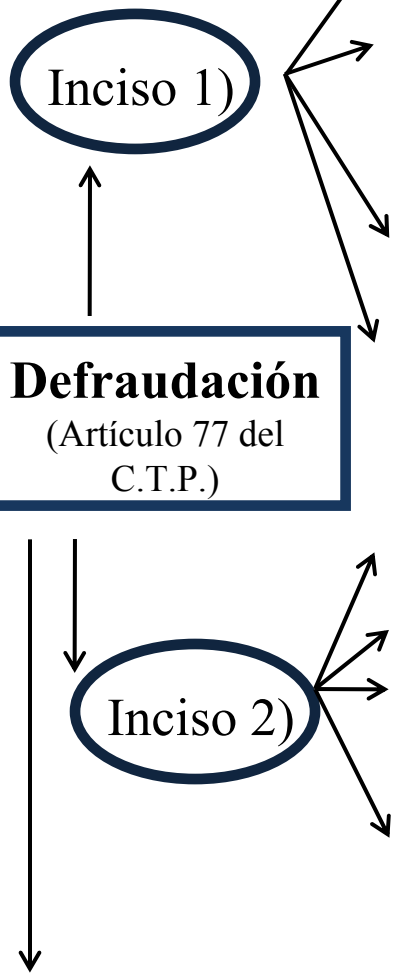
**Omisión**
(Artículo 76 del C.T.P.)

- Omisión total o parcial de impuestos y/o sus anticipos mediante la falta de presentación de DDJJ
- Omisión total o parcial de impuestos y/o sus anticipos mediante la presentación de DDJJ inexactas (liquidación incorrecta "en defecto")
- Omisión total o parcial del impuesto de sellos cuya determinación no se realice mediante la presentación de DDJJ
- Omisión de los agentes de retención o percepción de actuar como tales, dentro del plazo en el que se encuentren obligados a hacerlo (no cumpla con su obligación o cuando lo haga por un importe menor)

Presunción de culpa del supuesto infractor (ya sea por imprudencia, negligencia o impericia)

Graduación de la sanción: entre un 50% y un 200% del impuesto dejado de pagar, retener o percibir

**Infracciones dolosas:** conducta realizada con intención y voluntad.




- Contribuyentes, responsables o terceros
- Realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra con el propósito de producir o facilitar la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias
- El Fisco debe partir de hechos ciertos y acreditados que razonablemente permitan inferir su existencia
- Se produce una inversión en la carga de la prueba, el imputado debe acreditar su inocencia

- Agentes de retención o de percepción o recaudación
- Dolo se presume por el solo vencimiento del plazo
- Conocimiento y voluntad de disponer indebidamente de sumas que pertenecen al patrimonio del Estado
- Es requisito la existencia efectiva de retención, percepción o recaudación

Graduación de la sanción: de 2 a 10 veces el importe del tributo en que se defraude, y/o clausura por 10 a 30 días, sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes

**Presunciones**
(Artículo 79 del C.T.P.)

- Presunciones Legales: se establecen por ley
- Presunciones "iuris tantum":admiten prueba en contrario
- Una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos, se presume que el infractor ha tenido la intención de realizar la defraudación
- Será el infractor quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa
- Enumeración taxativa

1) Contradicción evidente entre las constancias de los libros y documentos con las DDJJ;
2) DDJJ contengan datos falsos o se omita consignar bienes, actividades, u operaciones que constituyan hechos imponibles;
3) Informes intencionadamente falsos sobre bienes, actividades u operaciones que constituyan hechos imponibles;
4) Dos o más juegos de libros para una misma contabilidad
5) No se lleven los libros especiales que menciona el Art. 46 del C.T.P.
6) Disconformidad entre los preceptos legales y su aplicación al declarar, liquidar o pagar el tributo;
7) Omisión de presentar DDJJ y pagar el tributo, no podían haber ignorar su calidad de contribuyentes;
8) Adopción de estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para desfigurar la efectiva operación gravada;
9) Adulteración de la fecha de los instrumentos;
10) Adulteración de las estampillas y/o las fechas de su utilización;
11) Adulteración o destrucción de la documentación respecto de la cual los contribuyentes hubieran sido nombrados depositarios;
12) Cambios de titularidad de un negocio inscribiéndolo a nombre del cónyuge, otro familiar o tercero al solo efecto de eludir obligaciones fiscales y se probare debidamente la continuidad económica.

# Agentes de retención y percepción de impuestos

Agente de retención → Esta en contacto directo con la fuente pecuniaria de la tributación, y tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al Fisco

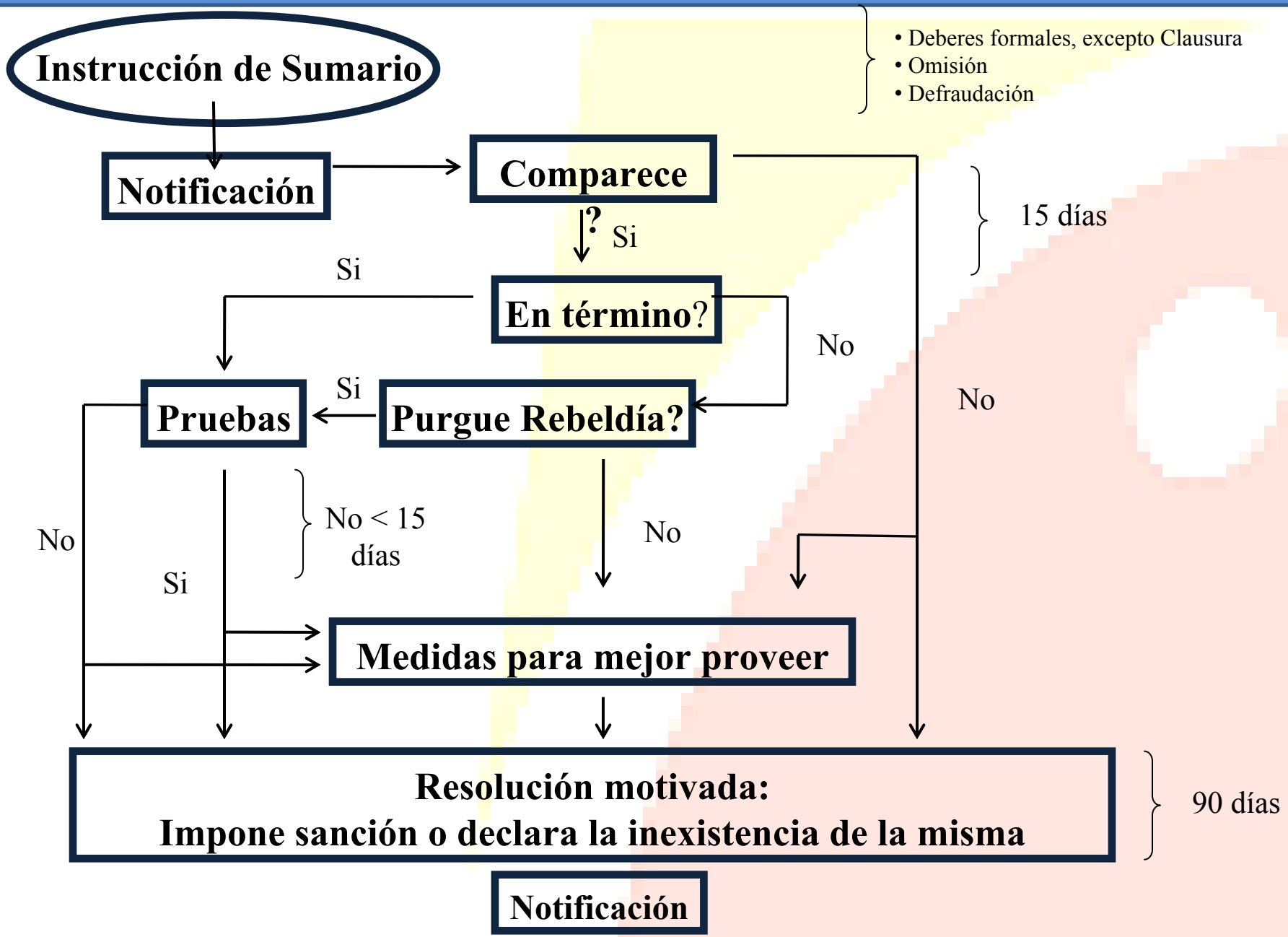
Agente de percepción → Agente de percepción: es acreedor (vendedor de bienes o suministrador de servicios), y a su factura, nota de venta recarga el impuesto

- Seleccionados por tener un vínculo económico/jurídico con el contribuyente
- No se ha verificado el hecho imponible, pero quedan obligados a pagar una obligación tributaria ajena
- Realizan dos actos diferenciados : 1) retener o percibir, 2) Ingreso al fisco

Art. 177 del C.T.P.

- Faculta respecto del IIBB a dictar regímenes de retención y/o percepción y/o recaudación e información, y Decreto N° 443/04 y modif. otorga a la SIP facultades para nominar y/o dar de baja a los agentes
- Lotería de la Provincia de Córdoba Sociedad del Estado actuará como agente de retención y/o percepción

# Procedimiento de aplicación de sanciones - Artículo 82 del C.T.P.



# Procedimiento de aplicación de sanciones - Artículo 82 del C.T.P.

• Antes de aplicar las sanciones se instruye un sumario: el objeto es verificar la comisión de ilícitos y aplicar las consecuentes sanciones.

• Se resguarda el principio del debido proceso adjetivo (derecho a ser oído, el derecho a ofrecer y producir pruebas, y el derecho a una decisión fundada).

• Se notifica al presunto infractor.

• Se emplaza por el término de 15 días: alegue su defensa y ofrezca las pruebas que hagan a su derecho.

• Producción de la prueba: término que a tal efecto fije la Dirección (en ningún caso inferior a 15 días), pudiendo ser prorrogado o suspendido por disposición de la Dirección. No se admitirán las pruebas inconducentes ni las presentadas fuera de término.

• Si el imputado no comparece, el sumario proseguirá en rebeldía, pagar la tasa retributiva de servicios (actualmente $390).

• Medidas para mejor proveer en cualquier estado del trámite.

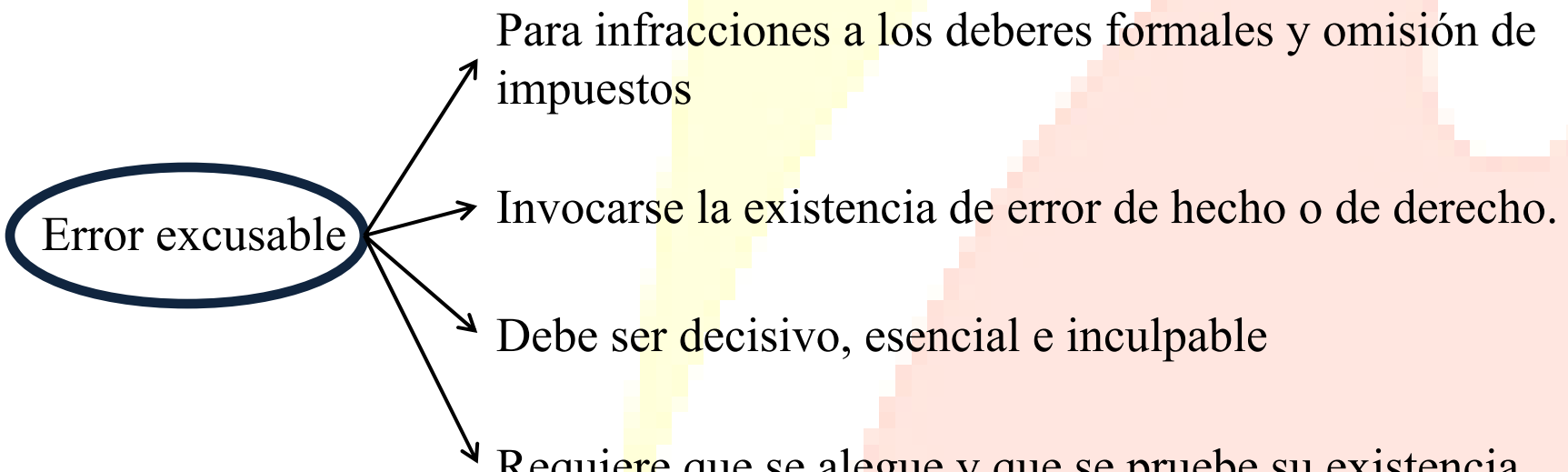
• Vencido el término probatorio o cumplidas las medidas de mejor proveer, se dicta resolución **motivada** dentro de los 90 días, la cual debe ser notificada al interesado.

## Reducción y Eximición de sanciones (Artículo 62 del C.T.P.)

- Rigen de corresponder, de pleno derecho
- Hipótesis de reducción:
  - Reducción a un tercio (1/3) de su mínimo legal.
  - Reducción a dos tercios (2/3) de su mínimo legal.
  - Reducción al mínimo legal.
- No resulta de aplicación por expresa mención a las multas por defraudación prevista en el inciso 2) del artículo 77 del C.T.P. cometidas por los agentes de retención o de percepción o recaudación

Cualquiera sea la sanción aplicada, la misma se extingue por la muerte del infractor, aun cuando la sanción hubiere quedado firme y su importe no hubiere sido abonado (Artículo 85 del C.T.P.)

***Artículo 81 del C.T.P.:*** *La Dirección podrá no aplicar las multas previstas en los Artículos 70 y 76 cuando las infracciones impliquen error excusable de hecho o de derecho.*



**Plazo de pago de multas (Artículo 80 del C.T.P.)** → 15 días de notificada la resolución respectiva

**Recurso de Reconsideración (Artículo 84 del C.T.P.)** → 15 días de notificada la resolución respectiva, sino queda firme la Resolución

**Modificación (Artículo 68 del C.T.P.)** →

<u>Sólo podrá modificarse por la Dirección</u>:

1) Nuevos elementos probatorios no conocidos, error u omisión por culpa o dolo del determinado.
2) Por error material o de cálculo en la misma resolución.

**Responsables del pago de multas (Artículo 86 del C.T.P.)**

- Los sujetos previstos en el artículo 29 del C.T.P.
- Inciso 2), 3), 4) y 5) del artículo 29 del C.T.P. son punibles sin necesidad de establecer la culpa o el dolo de una persona de existencia visible
- Extensión de responsabilidad de las infracciones formales o materiales a los responsables por deuda ajena enumerados en los artículos 34 y 35 del C.T.P.

# ¡MUCHAS GRACIAS!