



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: CONTADOR PÚBLICO Y PERITO PARTIDOR

“REFORMA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO 11.683”

Autores:

Atencio, María del Pilar

Reg. N° 27516

Maria.atencio@fce.uncu.edu.ar

Campillay, Marianela Lourdes

Reg. N° 27558

Marianela.campillay@fce.uncu.edu.ar

Profesor tutor:

Burky, Diego Enrique

Mendoza, 2020.

CALIFICACIÓN

.....

.....

.....

ÍNDICE

<u>RESUMEN</u>	Página	
<u>INTRODUCCIÓN</u>	4	
<u>CAPÍTULO 1: DESARROLLO DE LOS IMPUESTOS</u>	5	
	7	
<u>1.1. Introducción</u>		7
<u>1.2. Impuesto a las ganancias</u>		8
<u>1.3. Impuesto al valor agregado</u>		10
<u>1.4. Impuesto sobre los ingresos brutos</u>		11
<u>1.5. Monotributo</u>		11
<u>CAPÍTULO 2: ANÁLISIS COMPARATIVO LEY 11.683 Y LEY 27.430</u>	12	
<u>2.1. Introducción</u>		12
<u>2.2. Análisis de la nueva Normativa aplicable a partir de la Reforma</u>		12
<u>CONCLUSIÓN</u>	25	
<u>FUENTES DE INFORMACIÓN</u>	27	

RESUMEN

La implementación de la reforma de la ley de procedimiento tributario ha traído importantes cambio en área laboral del contribuyente y del agente recaudador.

La presente investigación busca resaltar los cambios más relevantes que ha sufrido dicha ley para resolver de manera correcta conflictos cotidianos.

El presente estudio consiste en un análisis descriptivo-comparativo. A partir del análisis profundo y detallado realizado de la ley original y su reforma, se buscó destacar minuciosamente cada cambio implementado, además se desarrollaron algunos casos prácticos, que pueden ser aplicables en la actividad del contador.

Los resultados indican que si bien este trabajo no concluye en un punto específico, se puede apreciar que la reforma ha llevado a una mejora tanto para el contribuyente como para la actuación del fisco.

Palabras claves: Imposición, Reforma Tributaria, Procedimiento, Normativa.

INTRODUCCIÓN

Acostumbrados a vivir en sociedad, los seres humanos no pueden interactuar sin un orden o método que regule su conducta; esto suscita permanentemente la necesidad de establecer normas, decretos y tratados que posibiliten una convivencia en armonía.

Las normas especifican en lo que se debe y no hacer en determinadas circunstancias, siempre han existido, pero ¿Se podría imaginar una sociedad sin las mismas?... Evidentemente, la respuesta es no, ya que la ausencia de estas, sería la causa de conflictos, desorganización y desorientación hacia donde se debe ir.

En los inicios de la sociedad, las normas no estaban explícitas en ningún instrumento; sin embargo, siempre ha sido considerada una pauta establecida sobre el comportamiento humano, cuyo objetivo conlleva a una sanción ante su incumplimiento o a la posibilidad de emplear la fuerza para que se cumpla, siendo una norma coactiva.

En una sociedad se pueden hallar normas de carácter implícito y explícito; las primeras son los hábitos y costumbres, generadas por el sistema cultural y formalizado dentro del sistema social para una adecuada regulación del comportamiento; las segundas, están conformadas por las leyes, decretos, ordenanzas, etc. que regulan la vida en sociedad.

Conforme a lo mencionado, surge la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, publicada en el Boletín Oficial, el día 13 de julio de 1998, a fin de interpretar en forma clara y correcta los hechos económicos que se originan en la cotidianeidad de la vida del contribuyente. Durante muchos años, se trabajó en base a la misma, pero debido a los constantes cambios tecnológicos y a la modernización del contribuyente, la

Ley ha debido ser actualizada por la Ley 27.430, publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017. Esta introduce reformas significativas al sistema tributario argentino, y entre ellas, modificaciones a la Ley inicial N°11.683.

La nueva ley, repara en temas como:

- Obligados por deuda propia y ajena
- Solidaridad
- Declaración jurada: rectificativas en menos
- Aspectos formales y materiales, entre otros.

La presente investigación sentará las bases sobre la trascendencia de las normas y la razón de las mismas, haciendo principal hincapié en la normativa de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 y su correspondiente reforma, Ley N° 27.430; precisando en el tema de manera explicativa.

A lo largo de este trabajo, se considerarán como indicadores de análisis, distintos tipos de contribuyente y el impacto de la reforma en ellos, algunos supuestos comparativos como el procedimiento de clausura, juicios de ejecución fiscal, entre otros; exponiendo las ventajas o desventajas de la reforma de la Ley.

La justificación del tema suscita de la gran importancia que tiene para los contribuyentes conocer sus responsabilidades en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y derechos que poseen al momento de su defensa tanto en el ámbito judicial, como administrativo.

CAPÍTULO 1: DESARROLLO DE LOS IMPUESTOS

1.1. Introducción

Este capítulo ahondará tanto en el concepto, como alcance de los diferentes impuestos nacionales y provinciales, que comprenden a las personas humanas y jurídicas al momento de tributar en el régimen general, como en el régimen simplificado de la normativa vigente.

En el desenvolvimiento de una actividad económica, las personas deben cumplir con ciertas formalidades societarias, jurídicas, y fiscales.

Se distinguen dos tipos de contribuyentes, personas jurídicas (empresas, nombradas en la Ley 19.550, Ley de Sociedades), y las personas humanas (y su continuadora natural, sucesiones indivisas). Dentro de esta última categoría, se encuentran los inscriptos en el régimen general y régimen simplificado (monotributo). Tanto las personas jurídicas, como aquellas inscriptas en el régimen general, tributan principalmente sobre los siguientes impuestos: Ingresos Brutos, IVA y Ganancias.

En lo que refiere a los monotributistas, tributan un impuesto integrado (impositivo y previsional). En Mendoza, desde el año 2019, se unifica el Monotributo Nacional, junto con el Impuesto a los Ingresos Brutos, poniendo en marcha el Monotributo Unificado Mendoza (en adelante, MUM). Asegurando, la simplificación

de los tributos y la reducción de la carga tributaria total, y mejor rendimiento recaudatorio con menores costos administrativos y operativos.

La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la Ley 11.683, se efectúa sobre la base de declaración jurada, que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP). Su falta, omisión, o error conducirá a una serie de multas formales y materiales.

Los responsables del pago del tributo, pueden ser por deuda propia o ajena; un ejemplo de esta última, lo conforman el conyugue supérstite y los herederos del causante. Adicionalmente, destaca la responsabilidad de los consumidores finales, quienes están obligados a exigir la entrega de facturas o comprobantes que respalden sus operaciones, el incumplimiento de dicha obligación será sancionada con una multa.

En el subsiguiente capítulo, se profundizará con mayor detalle en las obligaciones fiscales de los contribuyentes nombrados anteriormente.

Las autoras del presente trabajo, se fundamentaron en el Procedimiento Fiscal y Administrativo Ley 11.683, Ley de Impuesto a las Ganancias, Ley de IVA, Ley Impositiva 2020 de Mendoza y reglamentaciones de AFIP, para dar respaldo académico a su investigación.

1.2. Impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias es un impuesto que, como su nombre lo indica, grava las rentas obtenidas por las personas humanas o jurídicas, de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia, y por las sucesiones indivisas.

A partir del año 2019, la Ley de Impuesto a las Ganancias, no solo es un impuesto global donde se aplican alícuotas progresivas a las ganancias obtenidas; sino

que también, es un impuesto cedular, donde se le atribuye una alícuota específica para determinadas ganancias logradas durante el ejercicio fiscal.

Caracterizado por ser un impuesto de carácter anual, profundiza en cuatro categorías para clasificar las rentas; las de primera categoría o rentas del suelo, las de segunda categoría o rentas de capitales, las de tercera categoría o rentas obtenidas por las empresas y ciertos auxiliares de comercio, y las de cuarta categoría o rentas de trabajo personal.

Los ingresos gravados para las personas humanas, hacen referencia a la Teoría de la Fuente, incluyendo los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad, que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. En cambio, para las empresas o sociedades, el tributo comprende todas las ganancias, rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos, que cumplan o no con los requisitos de periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación, constituyendo a la Teoría del Balance.

Los ingresos gravados son netos de todos los gastos necesarios para obtenerlos, existiendo, además, otras deducciones personales a los que tienen derecho las personas humanas, tales como ganancia no imponible, deducciones por familiares a cargo y deducciones especiales para rentas obtenidas del trabajo.

Para el periodo fiscal 2019, la alícuota del tributo para las personas humanas, es progresiva, en función del Artículo 94 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Mientras que, para las sociedades de capital (anónimas, de responsabilidad limitada y demás sujetos especificados en el Artículo 73, de la Ley de Impuesto a las Ganancias) es del 30%.

Este impuesto es anual y, como tal, se paga al término del ejercicio fiscal que, en el caso de las personas humanas, coincide con el año calendario; mientras que, en el caso de las empresas puede o no coincidir con el año calendario, ya que se tiene en cuenta el ejercicio contable de la misma. La presentación e ingreso del saldo de impuesto se

produce para las personas humanas en junio, y para las empresas o personas jurídicas, cinco meses después del cierre del ejercicio.

1.3. Impuesto al valor agregado

El impuesto al valor agregado es un gravamen que recae en todas las fases de los ciclos de producción y distribución, es decir, a la comercialización de bienes, a la prestación de servicios y a las importaciones de determinados productos. Impacta en el manejo del dinero de cualquier empresa, cuyo objeto es gravar el valor que se le va añadiendo al precio de venta de bienes y servicios en cada etapa de comercialización. El Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA), se aplica a la venta de cosas y su alícuota general es del 21%. Para mantener al IVA como un impuesto al consumo, existe un mecanismo de compensación, a través del cual, los débitos generados por la venta de productos pueden abonarse por medio del IVA que se paga al realizar la compra de insumos o el pago de servicios a terceros.

El débito fiscal, es aquel que se genera al aplicar al precio neto de venta la alícuota vigente del impuesto. En cambio, el crédito fiscal es el que se genera en la compra de insumos y prestaciones o locaciones recibidas. La diferencia entre el impuesto que se incluye en las ventas (débito fiscal) y el tomado de las compras de insumos o servicios (crédito fiscal), constituye en cada período fiscal el monto a abonar al Fisco.

En lo que respecta a los pagos a cuenta, son las retenciones y las percepciones que se le efectúan al contribuyente. Las retenciones se efectúan al momento del pago, a través de la retención de una parte del total de la factura emitida y pagando menos. En contraposición, la percepción se consume en el momento de compra, indicando el concepto percibido, que posteriormente se depositará conforme a lo que indican las normas.

1.4. Impuesto sobre los ingresos brutos

El impuesto a los ingresos brutos es un impuesto provincial. En este punto, debemos aclarar que cada una de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, CABA), tienen su propio organismo contralor y su normativa.

En el caso de Mendoza, el impuesto es recaudado por la Administración Tributaria Mendoza (ATM), y se encuentra legislado por el Código Fiscal y la Ley Impositiva.

Este impuesto, grava los ingresos brutos devengados por las operaciones realizadas en un periodo fiscal, correspondientes al ejercicio de una actividad gravada. Se considera como tal al “ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Mendoza del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso - lucrativa o no - cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste”, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza).

1.5. Monotributo

Es un sistema de régimen simplificado, que concentra en un único tributo el componente previsional (aportes de jubilación y obra social), y el componente impositivo, donde se separa en categorías, basándose en los ingresos brutos obtenidos según la facturación.

En Mendoza, a partir del año 2019, se establece el monotributo unificado (MUM), el cual consiste en pagar de manera mensual, el monotributo más ingresos brutos sin presentar declaración jurada y estableciendo un importe fijo por categoría.

CAPÍTULO 2: ANÁLISIS COMPARATIVO LEY 11.683 Y LEY 27.430

2.1. Introducción

El presente capítulo, reparará en el análisis comparativo de la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683, con las modificaciones de la Ley de Reforma Tributaria N° 27.430.

La implementación de la reforma será gradual, para asegurar la sustentabilidad fiscal y proveer un marco de previsibilidad a los agentes económicos y a la sociedad en su conjunto.

2.2. Análisis de la nueva Normativa aplicable a partir de la Reforma

La Ley 27.430, establece diversas reformas impositivas, introduciendo numerosas y sustanciales modificaciones a la Ley de procedimiento tributario 11.683. Una parte de estas modificaciones impacta en la actividad cotidiana de los contribuyentes.

A continuación, se puntualizará en los artículos más vinculados o afectados con la reforma, a fin de hacer hincapié en las nuevas incorporaciones de la Ley.

Art 1: se modifica la interpretación del primer artículo de la Ley 11.683, y a partir de la nueva Ley se salvaguarda y garantiza el derecho del contribuyente; haciendo hincapié en condiciones similares a otros sujetos con la misma situación fiscal. Esta analogía no aplica al alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios. Ese derecho importa el de conocer las opiniones emitidas por la AFIP.

Art 3: en cuanto al domicilio fiscal electrónico (en adelante, DFE), la reforma lo incorpora como obligatorio, siendo indispensable de cada contribuyente, para poder operar. Por ejemplo: en el caso de no haber constituido el DFE, el contribuyente no podrá generar un plan de pago.

Art 5: dada la similitud del texto predecesor con el de la nueva Ley, se destacan las principales modificaciones:

- adecua la redacción a los términos del nuevo CCyC: reemplaza a personas de existencia visible por humanas, y
- agrega a los sujetos con capacidades restringidas como contribuyentes.

Art 6: en lo que refiere a los responsables por deuda ajena, se incluye a las personas de apoyo a personas con capacidad restringida, fiduciarios, administradores de fideicomisos y fondos comunes de inversión.

Art 8: agrega que, los responsables por deuda ajena pasaran a ser considerados deudores de manera personal y solidaria con los titulares del tributo cuando:

- El deudor principal sea intimado al pago administrativamente y no cumpla dentro de los 15 días.
- No justifique dentro del mismo el plazo, que dicha responsabilidad no le es imputable subjetivamente.

Conforme a esto, los requisitos a ser observados por el Fisco para extender la responsabilidad son:

- 1) Determinación de Oficio (en adelante, D.O.) practicada al contribuyente (con monto y sanciones);

- 2) Incumplimiento de la intimación de pago luego de 15 días, aún cuando recurra la D.O. (y ella no esté firme según la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina (en adelante, CSJN));
- 3) D.O. derivativa de responsabilidad al responsable,
- 4) Este no hubiere podido demostrar que dicha responsabilidad no le es imputable subjetivamente, y
- 5) No procede la D.O. cuando los Agentes de Retención/ Percepción, habiendo practicado la retención/ percepción, hubieren presentado DDJJ determinativas o informativas del gravamen o la AFIP constatare la retención/ percepción a través de certificados; bastando la simple intimación de las sumas reclamadas.

Art 13: refiere a las declaraciones juradas rectificativas en menos, ya que a partir de esta ley se podrá reducir en menos las declaraciones juradas, tanto por errores de cálculo, como materiales. Se fija como condición rectificativa, la presentación dentro de los 5 días y una diferencia que no exceda el 5% de la materia imponible. La última declaración jurada presentada sustituirá a la anterior, sin perjuicio de los controles que establezca la AFIP, en uso de sus facultades de verificación y fiscalización.

Por ejemplo: Si el contribuyente realiza una presentación de IVA por una base imponible de \$100.000 y detecta que se ha producido un error de tipeo, siendo la real \$10.000, el contribuyente para poder rectificar en menos deberá presentar multinota debido a que supera ampliamente el margen de error establecido por la reforma. Si se mantuviera dentro de este margen, podrá rectificar dentro de los 5 días y AFIP reemplazara automáticamente la DDJJ original.

Art 16: se incorpora un nuevo acuerdo conclusivo voluntario,

- La obligación tributaria es una obligación ex lege, de Derecho Público.
- Una de sus características es su indisponibilidad. Las normas vigentes así lo prevén.
- El nuevo Acuerdo Conclusivo Voluntario, no es una transacción: no hay contrato entre las partes.

- Tiene la finalidad de que las dos partes de la relación jurídica-tributaria lleguen a encontrarse conformes en la concreta valoración de los elementos de hecho del tributo en cuestión.
- La norma omite precisar si la habilitación de esta instancia podrá solicitarla el contribuyente inspeccionado: afirma que “podrá habilitarla” el Fisco previo al dictado de una Determinación de Oficio.
- El caso se someterá a consideración de un órgano de conciliación colegiado, que sólo integran funcionarios superiores de AFIP: No está previsto que participe un experto designado por el contribuyente.
- El Fisco está autorizado para exigir la constitución de garantías, que en la práctica le serán seguramente impuestas al contribuyente como condición para proseguir esta instancia; en tanto que una apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación no tiene esa exigencia. Esto es un contrasentido.
- La eventual conformidad prestada por el contribuyente no lo beneficia con una reducción de la sanción material que pudiere corresponder, según sea la conducta desplegada.
- En el supuesto que el Administrador Federal rechace el acuerdo, los elementos aportados por el contribuyente seguramente serán utilizados por el Fisco para el dictado de la Determinación de Oficio, colocándolo en una situación de desventaja procesal manifiesta.
- Esta actuación no estará amparada por el secreto fiscal.

En conclusión, el titulado Acuerdo no lo es, por la ausencia de una parte esencial en el mismo: el contribuyente inspeccionado. No es conclusivo, porque no finaliza definitivamente el procedimiento del acuerdo: la propia norma habilita al Fisco a cuestionar tales hechos en sede judicial, es decir, en otro fuero diferente al administrativo. En beneficio de esta alternativa, destaca la ventaja adicional que le brinda el nuevo supuesto de suspensión del curso de la prescripción por un año más.

Tampoco es voluntario, porque al haber sido excluido el contribuyente del procedimiento del acuerdo, todos los actos se efectuaron sin su intervención, en violación al régimen de bilateralidad y al principio de contradicción. Por lo tanto, la

eventual conformidad prestada por el contribuyente carece de la espontaneidad de su libre pensamiento y está determinada por la presión que emana de la opinión fiscal, ya aprobada por el Administrador Federal; la que no podrá ser revisada ni impugnada por aquél.

Se incorpora a continuación del Art 18, el siguiente artículo sin número: el juez administrativo podrá determinar los tributos sobre la base presunta, en caso de advertirse de irregularidades que imposibiliten el conocimiento de ciertas operaciones y cuando los contribuyentes:

- se opongan u obstaculicen al ejercicio de las facultades de fiscalización por parte de la AFIP;
- no presenten los documentos/ registros relativos al cumplimiento de las normas tributarias;
- cuando se incurra en alguna irregularidad, omisión, alteración y falta de cumplimiento de las obligaciones sobre valoración de inventarios o procedimientos de control.

Art 35 inc F: de clausura preventiva, en la nueva Ley, eleva a la cantidad de dos, los hechos que deben configurarse para que proceda la clausura preventiva; aumenta también, a dos años el período a considerar, en el cual el responsable registre el antecedente de haber cometido la misma infracción; y agrega, que dicho antecedente debe contar con resolución condenatoria, aclarando que esta deberá ser tenida en cuenta, aun cuando no haya quedado firme.

Se agrega como inciso H al artículo 35: “h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador.”

Este artículo nace como medida para controlar aquellos contribuyentes que tenían exceso de Crédito Fiscal y lo vendían a terceros. Como para aquellos que adquirirían facturas no legales para mitigar el débito fiscal.

Art 38: de omisión de impuestos, con la nueva Ley, se prevé la aplicación de sanción de multa equivalente al 100% del impuesto no pagado para quienes omitan el pago de impuestos, actuar como agentes de retención o percepción, el pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.

La sanción de multa se eleva al 200% del tributo no pagado, cuando la omisión se vincule con transacciones entre contribuyentes locales y personas humanas, jurídicas o demás entidades, radicadas en el exterior.

En caso de reincidencia, la sanción se eleva al 200% en relación con las omisiones indicadas en el primer párrafo de este título; y al 300% cuando la conducta refiera a los supuestos indicados en el segundo párrafo.

Art 40: de clausura, la nueva Ley concreta algunas modificaciones propuestas a la sanción de clausura de un establecimiento:

- La disminución en la aplicación de la sanción de clausura, que puede extenderse de 2 a 6 días (anteriormente, la sanción de clausura podía tener una duración de 3 a 10 días).
- Entre los supuestos que motivan la imputación de esta sanción, se incluye la modificación del inciso a) del artículo 40, que indica que la sanción se aplica a quienes no emitan facturas o comprobantes.
- Esta sanción también se atribuye a los establecimientos de al menos 10 empleados que tengan 50% o más del personal sin registrar.

La Ley 27.430 suprime la duplicación de esta sanción, que estaba prevista para el caso en que se cometiera una nueva conducta pasible de reproche dentro de los dos años de detectada la primera.

La norma, en su redacción anterior, preveía, juntamente con la sanción de clausura, la adición de una multa para todos los casos detallados en la normativa. En su redacción actual, el único supuesto en el cual se prevé que a la sanción de clausura se le adicione la sanción de multa, es aquel en el cual el empleador ocupe trabajadores en relación de dependencia y no se encuentren registrados ni declarados conforme a las leyes respectivas (la multa oscilará entre ARS 3.000 y ARS 100.000).

Caso evidencia: se expone la “Reducción de la sanción de clausura y multa”, con fecha de 19/09/2018, en la ciudad de Córdoba. El acta de constatación labrada por los inspectores de AFIP reviste la calidad de instrumento público y goza de entera fe, debido a la falta de emisión de ticket por la operación de venta efectuada, conforme a la reglamentación aplicable al caso y que las manifestaciones de la contribuyente y la prueba presentada no alcanzan para eximirla de responsabilidad. La emisión de facturas se establece para garantizar la igualdad tributaria, por lo cual amerita, la imposición de la multa aplicada a la contribuyente.

En relación a la clausura, si bien se constató sólo una operación en infracción por la suma de \$69, teniendo en cuenta el carácter de reincidente de la contribuyente en la infracción penada por el art. 40 inc. a de la ley 11.683, no corresponde eximirla de la sanción aplicada. No obstante, en virtud del principio de proporcionalidad y razonabilidad que debe existir entre la sanción impuesta y el bien jurídico tutelado, se redujo la sanción al plazo de tres días, mínimo legal conforme la norma vigente al momento del hecho, sin aplicar el agravante por reincidencia.

En virtud del recurso de apelación incorado por los representantes de la contribuyente, se manifiesta discrepancia con la decisión asumida consistente en confirmar la multa impuesta por AFIP de \$4.000, y reducir la sanción de clausura al plazo de tres días, entendiendo que la resolución impugnada exhibe un evidente exceso de punición y carece de toda proporción y racionalidad. Se solicita la aplicación del principio de la ley más penal más benigna.

Sin embargo, debe resaltarse que la reforma introducida por la ley 27.430 eliminó la sanción de multa, en tanto la de clausura se vio reducida en sus mínimos y máximos, al establecerse en una escala de 2 a 6 días, cuando la norma anterior preveía una escala de 3 a 10 días. Es por ello que, en el caso de autos corresponde revocar la multa de cuatro mil pesos (\$4.000) que fuera impuesta por el Fisco a la contribuyente y confirmada por el a quo, por aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

En lo que refiere a la sanción de clausura, el art. 40 de la ley 11.683, tanto en su redacción anterior como en la actualmente vigente, prevé que el mínimo y el máximo de la pena se duplicará en caso de reincidencia en la infracción dentro de los dos años desde que se detectó la anterior, por lo que se advierte que la voluntad del legislador ha sido imponer una sanción más gravosa a quien incumple la norma de forma reiterada.

En relación a las normas infringidas por el contribuyente, resulta necesario recordar que el uso obligatorio de los comprobantes taxativamente dispuestos por la ley -como únicos documentos válidos para acreditar y respaldar las distintas transacciones comerciales- constituye el medio idóneo para el control de las ventas que realizan los sujetos obligados y permite, de esta manera, incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, por otra parte, resulta ser una valiosa fuente de información para la lucha contra el flagelo de la evasión fiscal. Por todo lo expuesto, se considera que corresponde revocar la resolución dictada en cuanto confirmó la multa de pesos cuatro mil (\$4.000), por no constituir hoy una sanción conforme la reforma introducida por la ley 27.430. Asimismo, corresponde modificar la resolución impugnada en cuanto redujo al plazo de tres días la clausura impuesta por la AFIP a la contribuyente disponiendo, en consecuencia, su reducción al mínimo legal actualmente vigente de 2 días. Sin costas.

Art 48: defraudación y multa para los Agentes de retención o percepción. Para el caso de defraudación, la modificación introducida por la Ley 27.430 disminuye el rango de la sanción de multa, que se establece en 2 a 6 veces el importe del tributo evadido al Fisco mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.

Se sustituye el artículo agregado a continuación del 46, que pasa a sancionar con multa de 2 a 6 veces el monto del beneficio al contribuyente que se aproveche indebidamente de beneficios tributarios, reintegros, recuperos o devoluciones.

La Ley 27.430 agrega un artículo por el cual reprime al que simule la cancelación de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social (la multa se gradúa de 2 a 6 veces el monto simulado).

Se sustituye Art 49: de eximición y reducción de sanciones, la Ley 27.430 modifica aspectos vinculados a la misma, disponiendo que, si un contribuyente, no reincidente, regulariza su situación mediante la presentación de una declaración jurada original o su rectificativa, antes de que se le notifique una orden de intervención, quedará exento de responsabilidad infraccional.

Si ello ocurre entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista conferida a instancias de una inspección actuante, las multas de que sean pasibles se reducirán al cuarto del mínimo legal. La norma alude al procedimiento por infracciones materiales, las que se disponen para los supuestos de omisión de impuestos y defraudación.

Si la regularización de la situación del contribuyente se produce antes de corrida la vista en el procedimiento de determinación de oficio de la deuda tributaria, las sanciones se reducen a la mitad de su mínimo legal. La sanción será de tres cuartos del mínimo legal si el contribuyente regulariza su situación luego de corrida la vista, pero antes del vencimiento “del primer plazo de 15 días” para responderla. En tanto la norma propuesta menciona el “primer plazo de 15 días”, resulta lógico concluir que tal reducción no sería procedente en caso que se haya pedido prórroga del plazo para contestar la vista.

Si el contribuyente, no reincidente, consiente la determinación de oficio que practica el Fisco, la multa material allí aplicada quedará reducida, de pleno derecho, al mínimo legal.

Este artículo no será de aplicación cuando se habilite el trámite de la instancia de conciliación administrativa.

La Ley 27.430 no sólo ha sido un aporte para la Ley 11.683, sino que también ha contribuido a la Ley 24.769 en materia de evasión de impuestos, variación en los montos alcanzados por delitos tributarios, aprovechamiento indebido de subsidios, apropiación indebida de tributos, junto con la obtención fraudulenta de beneficios fiscales.

Ejemplo:

El señor Juan Messi presenta su DDJJ personal del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2019 el día en el que opera su vencimiento. La misma arroja un impuesto a abonar de \$ 10.000, el que es cancelado en término.

SITUACIÓN 1: RECTIFICATIVA VOLUNTARIA

Un mes después del vencimiento general para la presentación y pago de la DDJJ descubre que omitió considerar la venta de títulos valores de una cuenta comitente que tiene radicada en el exterior. La incorporación de esta renta arroja una diferencia de \$ 3.000: mayor impuesto determinado. Resulta importante destacar que el señor Juan Messi no tiene sanciones firmes por otras cuestiones tributarias.

El obligado consulta a su asesor sobre las consecuencias fiscales de esta omisión.

Solución

Su contador le informa que, adicionalmente al ingreso de la diferencia impositiva, deberá pagar los intereses resarcitorios en este caso, ascienden a \$ 135.

Por otro lado, le comenta que no corresponde el ingreso de ninguna sanción por haberse presentado la DDJJ antes de la orden de intervención, conforme lo dispone el primer párrafo del artículo 49 de la ley 11683 (t.o. 1998, sus modificatorias y complementarias).

SITUACIÓN 2: RECTIFICATIVA ANTE UNA INTIMACIÓN

Supongamos el mismo caso de la situación 1, pero el señor Juan Messi se da cuenta de que omitió declarar la renta de la cuenta comitente luego de haber sido fehacientemente notificado mediante una orden de intervención por el período fiscal 2018 y de haber recibido un requerimiento de la AFIP en el que se le solicitaba el aporte de los extractos bancarios de dicha cuenta.

Solución

El obligado es notificado por su asesor de que corresponde el ingreso del impuesto y los intereses resarcitorios; la multa por omisión establecida en el artículo 45 de la ley 11683, el importe en este caso, se reducirá al 25% del impuesto omitido; en nuestro ejemplo será de \$ 750.

La reducción al 25% del impuesto omitido surge del segundo párrafo del artículo 49 de la ley 11683, que establece que si el contribuyente que rectifica una DDJJ en el lapso comprendido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa (o prevista), y a la vez no es reincidente, la sanción será reducida a 1/4 del mínimo legal. Por su parte, el artículo 45 establece que la sanción por omisión de impuestos es del 100%, sin establecer ningún tipo de graduación ni mínimo legal.

Entendemos que, para el caso bajo análisis, cuando la reducción hace referencia al “mínimo legal”, se refiere al único porcentaje que el artículo 45 establece actualmente (100% del impuesto omitido).

Por último, con relación a la prescripción, aplica los mismos comentarios que en la situación 1.

SITUACIÓN 3: RECTIFICATIVA DE AÑOS ANTERIORES ANTE UNA INTIMACIÓN

Un mes después del vencimiento general para la presentación y pago de la DDJJ correspondiente al año 2016 y luego de haber sido fehacientemente notificado de una orden de intervención correspondiente al impuesto a las ganancias de dicho período, el señor Juan Messi se da cuenta de que omitió declarar la renta gravada en el impuesto de la cuenta comitente. El monto omitido de declarar genera un mayor impuesto a pagar de \$ 3.000.

Solución

El asesor le informa al obligado que, en este caso, hay que analizar si corresponde aplicar la normativa vigente al momento de cometer la infracción o en el momento en el que se lo juzga. En razón de ello, corresponde analizar la aplicación de la sanción a la luz de la doctrina de la Corte sobre la aplicación de “la ley penal más benigna”(9):

1. Normativa anterior a la reforma introducida por la ley 27430 (BO: 29/12/2017): el artículo 49 de la ley 11683(10) establecía que correspondía aplicar 1/3 del mínimo legal. En este caso, el mínimo legal era del 50%, por lo que la multa importa el 16,6% del impuesto omitido; en nuestro ejemplo, \$ 500.

2. Normativa vigente al día de notificación de la orden de intervención: coincide con la solución de la situación 2, a la que remitimos en la explicación de cómo se llega a la suma de \$ 750.

En este caso, la ley penal más benigna es la anterior a la modificación introducida por la ley 27430 y la sanción que el Fisco podrá aplicarle al señor Juan Messi asciende a la suma de \$ 500, además de los intereses resarcitorios que deberá calcular al 0,1% diario hasta el 28 de febrero de 2019, inclusive, y de allí en más conforme a la tasa establecida por la resolución (MH) 50/2019, que para el mes de marzo de 2019 arroja un importe de los intereses al 0,15% diario.

SITUACIÓN 4: RECTIFICATIVA VOLUNTARIA DE AÑOS ANTERIORES

Se plantea el mismo caso que en la situación 3, pero el señor Juan Messi se da cuenta de que omitió declarar la renta gravada por el período fiscal 2016 cuando se lo informó su contador y no hubo ningún tipo de actividad fiscalizadora.

Solución

Al igual que en el caso anterior, corresponde analizar cuál de las normativas tiene la sanción más benigna:

1. Normativa anterior a la reforma de la ley 27430: el artículo 49 de la ley 11683 establecía que correspondía aplicar 1/3 del mínimo legal. En este caso, el mínimo legal es del 50%, por lo que la multa es del 0,166% del impuesto omitido, es decir, del monto de \$ 500.

2. Normativa vigente en el momento de la detección de la omisión, momento en el que se procederá a rectificar la DDJJ: no corresponde el ingreso de la multa por haberse presentado la declaración jurada antes de la orden de intervención, conforme lo dispone el primer párrafo del artículo 49 de la ley 11683.

En este caso, es más benigna la aplicación de la normativa actual, es decir, conteniendo las modificaciones introducidas por la ley 27430, ya que exime de sanción la acción de rectificar una DDJJ antes de ser notificado de la orden de intervención.

CONCLUSIÓN

A modo de conclusión y teniendo en cuenta que este trabajo muestra las diferencias entre una Ley y su Reforma, haciendo que sea un trabajo narrativo más que nada, creemos que dicha reforma pone en consideración ciertos aspectos positivos para el contribuyente como también aclara ciertas situaciones para el organismo recaudador (AFIP), flexibiliza los parámetros para la clausura preventiva y endurece las multas por infracciones materiales.

Teniendo en cuenta lo expuesto en el trabajo concluiremos, a nuestro entender, sobre aquellos aspectos cotidianos más relevantes a saber:

- A partir de la modificación se tienen en cuenta las opiniones emitidas por AFIP para casos similares entre contribuyentes, lo cual creemos que puede ser un punto a favor ya que se podría conocer tanto nuestro posible accionar como el del Fisco ante situaciones parecidas.
- También se favorece al contribuyente con la posibilidad de rectificar en menos cualquier declaración jurada, teniendo en cuenta plazos y requisitos, ya que a muchos, nos ha pasado que por error de tipeo hemos presentado mal un declaración y luego hemos tenido que presentar una multinota ante AFIP con la correspondiente documentación respaldatoria que compruebe el error cometido y esperar que sea procesada, esta modificación hace que sea mucho más rápido y menos tedioso la corrección de un error.
- Además le permite al contribuyente “no reincidente” regularizar su situación mediante la presentación de una declaración jurada antes de

que se le notifique una orden de intervención quedando exento de responsabilidad infraccional.

- En cuanto al Acuerdo Conclusivo Voluntario consideramos que el título de dicho acuerdo no coincide con lo que han implementado, no hay un acuerdo entre las partes interesadas, el caso será sometido a consideración de funcionarios de AFIP sin permitir que participe un experto designado por el contribuyente, la conformidad del contribuyente no lo beneficia con una reducción de la sanción, esta actuación no está amparada por el secreto fiscal, en síntesis, no creemos que esto sea algo beneficioso para nuestros futuros clientes.
- Por otro lado al poder determinarse los tributos sobre base presunta hace que los contribuyentes tengan especial cuidado no solo con los vencimientos para la determinación y presentación de sus declaraciones juradas, sino que también con la documentación que respalda sus operaciones.

Hoy en día, con el pasar de los años y el avance de la tecnología los contribuyentes están expuestos a un control totalmente distinto al de años anteriores, las bases de datos de los distintos organismos están cruzadas y por ende AFIP conoce casi todo el movimiento anual que puede tener cada contribuyente en su ejercicio comercial, quedando fuera de práctica algunas alternativas que se buscaban para auto beneficio impositivo.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Bibliografía utilizada:

Reportes/ Ensayos

- Calello, Carolina (diciembre 2017). “Procedimiento. Las modificaciones en materia de sanciones tributaria materiales”, Doctrina Tributaria de Errepar.
- Capria, María; D`Alessandro, Valeria y Blanco, Francisco (abril-mayo 2018). “Modificaciones incorporadas a la ley 11.683 de procedimiento tributario”, Doctrina Tributaria de Errepar.
- Caranta, Martin (agosto 2018). “La (IN) estabilidad de la declaración jurada frente al nuevo sistema web ganancias personas humanas”, Doctrina Tributaria de Errepar.
- Olea, Marcelo (agosto 2018). “Las infracciones materiales de la ley 11.683 en el marco de la reforma de la ley 27.430”, Practica y Actualidad Tributaria de Errepar.
- Schindel, Angel (mayo 2018). “Novedad impositiva: La unidad de valor tributario (UVT)”, Doctrina Tributaria de Errepar.

Sitios web

- www.afip.gob.ar
- www.anses.gob.ar
- www.argentina.gob.ar
- www.biblioteca.afip.gob.ar
- www.errepar.com

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

Las autoras de este trabajo declaran que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 13/10/2020

J. Atencio Rial
Firma y aclaración

27516

Número de registro

36859610

DNI

Mendoza, 13/10/2020

Compillay Compillay
Barionela
Firma y aclaración

27558

Número de registro

3647849

DNI