

Instrucción General AFIP 6/2007. Un manual de procedimientos del Funcionario Público

Publicado en: Revista - Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Abril 2008

Por: Dr. Cp. Nicolás Rubiolo

C.P.C.E.- C.G.C.E.- Instituto de Materia Tributaria.

Instrucción General AFIP 6/2007. Un manual de procedimientos del Funcionario Público

I - Introducción

El 30 de julio del 2007 el Director General de la Administración Federal de Ingresos Públicos ha dictado la Instrucción General 6/2007.

Las sucesivas modificaciones normativas así como también la necesidad de actualizar los criterios de fiscalización, de imputación de infracciones y de graduación de sanciones por parte del Fisco conforme a la jurisprudencia vigente, han hecho que se dicte este "manual de procedimientos" internos para parametrizar la actuación del funcionario público o, dicho en otras palabras, sistematizar las pautas aplicables al juzgamiento administrativo de las infracciones a las normas que regulan la materia impositiva y de los recursos de la seguridad social y la pertinente graduación de sanciones. Abordaremos seguidamente sus aspectos más significativos lo que a normas de procedimiento y graduación de sanciones respecta.

II - Concepto

La Disposición 1/97 dictada por la AFIP, define a las Instrucciones Generales como normas de procedimiento o trámite de cumplimiento obligatorio para las dependencias y destinadas a ser aplicadas en el desarrollo de las tareas o funciones de las mismas...².

Este tipo de normas apunta a la organización interna de la administración fiscal y que por ello, no debe, en principio, afectar el círculo de intereses de los administrados. No obstante, muchas veces, la aplicación de ellas, reviste sumo interés por parte de los contribuyentes, ya que en diversas situaciones pueden verse beneficiados al invocar su existencia y requerir su aplicación.

Aquí es donde nace el interrogante sobre si dichas Instrucciones son de cumplimiento obligatorio en los casos en que el contribuyente resulta favorecido.

Al respecto podemos decir que, por un lado, en lo que respecta a los requisitos procedimentales que deben cumplir los funcionarios públicos para el dictado de un acto administrativo, lógicamente aseveramos que sí: el cumplimiento de la Instrucción es obligatorio, so pena de que el acto administrativo de alcance individual revista el carácter de nulo, de nulidad absoluta e insanable por un vicio en la causa o en la motivación.

Por lo demás, las Instrucciones tienen un contenido orientativo, en donde se sugieren parámetros generales para la graduación de sanciones. En muchos casos, el contribuyente está especialmente interesado en que se le aplique la graduación "sugerida" por el Director General.

Nuestro Supremo Tribunal se ha expedido al respecto³, dejando sentado el criterio de que si la Instrucción favorece al contribuyente, debe aplicarse. Dicha aseveración se encuentra en línea con el principio constitucional pro homine.

III - Publicidad de las instrucciones.

Acerca de la procedencia de la publicidad de este tipo de actos del Director de AFIP, encontramos dos posturas claramente individualizadas:

1. Quienes sostienen que deben ser secretas fundamentan su postura en la interpretación estricta y literal del concepto vertido en la Disposición 1/1997 cuando dice que son "normas de procedimiento o trámite de cumplimiento obligatorio para las dependencias y destinadas a ser aplicadas en el desarrollo de las tareas o funciones de las mismas", por lo que al revestir el carácter de instrucciones operativas, no deberían trascender más allá de la Administración. Al vincular jurídicamente sólo a aquellas personas obligadas a cumplirlas, las Instrucciones estarían fuera de la órbita de impugnación por parte de los contribuyentes.

2. Los partidarios de su publicidad, que consideran que su publicación y posterior conocimiento, sea por parte de los contribuyentes así como de sus asesores, conlleva a una mayor eficacia y control en la aplicación de las normas. En cierto modo, el criterio de no publicidad de este tipo de actos fue respaldado por la Justicia, aún cuando existen antecedentes en los que se ha admitido la aplicación de aquellas instrucciones en los aspectos que puedan favorecer al contribuyente en su interpretación de la norma sometida a juicio⁴.

IV – La Instrucción 6/2007

Es un texto ordenado de sus predecesoras y se adecua a los criterios jurisprudenciales que se fueron sucediendo en los últimos diez años.

Está organizada en dos grandes partes:

1. Una, cuyo cumplimiento es obligatorio por parte de los funcionarios públicos, que contempla todas aquellas formalidades y condiciones para la elaboración de actos administrativos de alcance individual y expedientes en donde se apliquen sanciones

2. Otra, en donde son contempladas las pautas de graduación, atenuación, agravamiento, eximición o reducción de sanciones, las cuales son de carácter orientativo. Claro está que esta clasificación es un tanto ilustrativa ya que por un lado, el funcionario público está obligado al cumplimiento de la Instrucción General so pena de recaer sobre su persona una sanción disciplinaria y, por el otro, dichos parámetros sugieren y condicionan de algún modo su accionar, quitándole de lleno su discrecionalidad técnica.

En este último aspecto, el Director General ha hecho hincapié en las siguientes pautas procedimentales, a saber:

La base de cálculo de las multas debe siempre estar constituida exclusivamente por el monto nominal de los gravámenes omitidos (en los casos de las multas por omisión tipificadas en el artículo 45 de la LPT) o defraudados (en los casos de las multas por defraudación tipificadas en el artículo 46 de la LPT).

El acto resolutorio, en otras palabras, el que concluye la etapa de determinación de oficio o del sumario seguido, deberá explicitar que la multa fue calculada según las pautas antedichas.

Además de la base de cálculo de las multas, es importante el encuadre legal de la infracción, el que debe observar indefectiblemente los siguientes recaudos:

a) Contener el encuadre preciso de la infracción

b) De corresponder, indicar de manera expresa y clara el hecho presuncional sobre el cuál se basa para el encuadre de la infracción, y

c) El inciso del artículo 47 de la Ley 11683 en el que se basa la imputación dolosa (en aquellos casos en donde se pretende aplicar multa por defraudación)

En la resolución condenatoria también deberán figurar claramente:

a) Los hechos que la sustentan

b) Los elementos de juicio que acreditan la contravención

c) Las razones que ameritan tener por configurado el hecho punible (tanto en su faz objetiva como subjetiva)⁵

d) Los fundamentos de la graduación de la sanción aplicada⁶

Infracciones dolosas⁷

Para el perfeccionamiento de una infracción dolosa, partimos de la premisa básica de que siempre debe existir una declaración jurada previamente presentada.

Instruye el acto analizado que:

El ardid, engaño o intención dolosa de defraudación, debe hallarse probado en forma clara y suficiente y no solamente el resultado cuantificado omisivo del gravamen.

En las determinaciones de oficio sobre base presunta, deben demostrarse la existencia de hechos o elementos de juicio configurativos del dolo para que proceda la multa encuadrada de tal modo. Se necesitan hechos o elementos ciertos, no solo indicios o presunciones. Por el contrario, se estaría utilizando una presunción de presunción y ello no está permitido

En aquellos casos que se utilizan las presunciones tipificadas en el artículo 47 de la Ley 11683, deben acreditarse fehacientemente los hechos que determinan su aplicación, los que deben ser ciertos y no conjeturales. La descripción de los hechos, así como de todos los elementos debe ser específica.

Se prohíbe explícitamente recurrir a fórmulas genéricas además de la remisión a circunstancias descriptas en la resolución determinativa para la confección de la resolución sancionatoria.

Deben ponerse de manifiesto todos los elementos considerados por el Juez Administrativo que demuestren que la decisión tomada condice con la valoración de la conducta del agente.

En los casos de exactos antecedentes fácticos, la apreciación de la conducta del contribuyente, en cuanto a la tipificación de la infracción, debe ser la misma. Es decir, que si el contribuyente ya ha sido juzgado por una infracción similar, deberán juzgarlo del mismo modo.

Estas pautas procedimentales, son claramente expuestas en la Instrucción como cuestiones a tener en cuenta por el juez administrativo a la hora de emitir su resolución, ya que la inobservancia de dichas cuestiones le han valido al Fisco muchas derrotas procesales al ser acogidos favorablemente tanto en los estrados administrativos como judiciales, los planteos de nulidad por falta de causa, de motivación, así como también por violación del derecho de defensa del que gozan todos los administrados⁸.

Como se ha mencionado anteriormente, el Juez Administrativo debe fundamentar la graduación de la sanción aplicada. Para ello, el Director General ha enumerado determinadas situaciones, actitudes o conductas que pueden servir como atenuantes o agravantes para la imposición de la sanción. A saber:

Situaciones Atenuantes:

1. Actitud positiva frente a la fiscalización o verificación

2. Adecuada organización de los registros contables y archivos⁹

3. La buena conducta general (Obligaciones formales y de pago)

4. Domicilio o residencia, siempre que la distancia o la dificultad de comunicación hayan constituido un inconveniente para su conocimiento o asesoramiento fiscal

5. Renuncia al término corrido de la prescripción¹⁰

6. Ausencia de sanciones firmes, por infracciones a los deberes y obligaciones de los responsables.

Situaciones agravantes:

1. Actitud negativa frente a la fiscalización o verificación. Resistencia.
 2. Insuficiente o inadecuada organización, actualización y accesibilidad de los registros contables.
 3. Incumplimiento o cumplimiento irregular de sus deberes formales y obligaciones de pago. (ej: domicilio fiscal inexistente o no válido, falta de presentación de declaración jurada)
 4. Gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal que los mismos evidencien, en relación con la capacidad contributiva del infractor y la índole de la actividad.
 5. Ocultamiento de mercaderías y/o falsedad de inventarios
 6. Reincidencia y reiteración en la comisión de infracciones tanto impositivas como de la seguridad social¹¹
- Tales circunstancias previamente enumeradas, en materia previsional deben ser evaluadas en el momento de labrarse el acta de infracción y ser consignadas en la misma
- Siempre, las circunstancias precedentes que influyan en la graduación de las sanciones aplicadas, deberán ser expresamente invocadas en los Considerandos de la resolución administrativa (en materia impositiva) o en un informe fundado que se notificará juntamente al acta de infracción (en materia previsional)

Graduación de sanciones

Como se mencionó previamente, la Instrucción 6/2007 consta de una parte que es de utilización discrecional para el funcionario público y es la correspondiente a la graduación de sanciones

Al respecto, en su Anexo I se establecen los valores para cada tipo infraccional en lo que a las infracciones formales respecta.

En aquellos casos en que se labren actas por infracciones tipificadas en el Art. 39 LPT (violaciones a la LPT en general) y Art. 40 LPT (clausura), dichas actas deben estar confeccionadas por separado.

En situaciones en donde el Juez Administrativo advierte que no procede la clausura, puede reencuadrar la multa dentro de la tipificada en el Art. 39 tomando como base el acta oportunamente labrada, pero iniciando otro sumario. Dicha facultad encuentra su fundamento en el principio de subsidiaridad de la infracción formal genérica.

Infracciones materiales

En lo que respecta a la graduación de las infracciones materiales, nos referimos en primer término a las multas por omisión.

El elemento subjetivo aquí requerido es la culpa. Procederá siempre que no corresponda defraudación ni error excusable¹²

La novedad en este punto recae en el establecimiento de parámetros en donde sin más, la situación será calificada como error excusable cuando el monto del ajuste sea inferior a \$ 10.000 y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el 40% del impuesto determinado. En la predecesora Instrucción 4/97 sólo se mencionaba que el monto en cuestión no fuese superior al 20 % del impuesto determinado.

No corresponderá aplicar la multa por omisión si el contribuyente o responsable presenta la declaración jurada (original) antes de la corrida de vista que da inicio al procedimiento de determinación de oficio. En todo caso, corresponderían las multas tipificadas en el Art. 38 (formales por falta de presentación de declaración jurada) y/o Art. 39 (incumplimiento a algún requerimiento).

Con respecto a las multas por defraudación se especifica claramente que se deberá acreditar fehacientemente el ánimo defraudatorio.

En los casos de determinaciones de oficio sobre base presunta se ordena no aplicar multas por defraudación siempre que no existan pruebas directas que acrediten la existencia del elemento subjetivo. Puede aplicarse, en subsidio, una sanción por omisión.

Siguiendo con el lineamiento de las multas por defraudación y omisión, el juez administrativo puede eximir al contribuyente de su aplicación cuando el impuesto adeudado no supere los \$ 1.000 y sea ingresado, aún con acogimiento a planes de pago, dentro de los 15 días de corrida la vista.

Con respecto a la multa que recae sobre los agentes de retención y/o percepción, tipificada en el artículo 48 de la LPT, no procederá en aquellos casos que el tributo retenido se ingrese con sus accesorios dentro de los 5 días hábiles de su vencimiento

Por otro lado, se sugiere la no aplicación estricta del tan cuestionado artículo 5013 de la LPT

Infracciones formales

Reiterando el sistema implementado por la predecesora Instrucción 11/97, se mantiene el beneficio especial de reducción de multas estableciéndose que para acceder al mismo¹⁴ se deben dar concomitantemente las siguientes condiciones:

- 1) Regularización hasta el día anterior a la intimación del Art. 38 o notificación del sumario del Art. 39. Probablemente los grandes contribuyentes no puedan nunca ejercer esta opción ya que prácticamente es muy poco el tiempo que tarda la intimación en llegar al domicilio fiscal.
- 2) No haber cometido la infracción dentro de los 2 años de haberse regularizado por este sistema otra anterior.
- 3) Renunciar expresamente a discutir la multa y abonar el importe reducido correspondiente.

Asimismo, es importante mencionar que se establecen valores para las infracciones formales que puedan aplicarse a los sujetos incluidos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y para aquellas infracciones tipificadas en el régimen de información de compra-venta de vehículos¹⁵

Expuestos los puntos sobresalientes en lo que a materia procedimental respecta, recordamos la existencia de los cuatro anexos a esta Instrucción, que contienen los valores parametrizados para la graduación de las sanciones, a los cuales remitimos para su consulta.

Esta Instrucción tiene vigencia a partir del 30 de julio de 2007, y es aplicable a los nuevos sumarios iniciados desde entonces como a las etapas sumariales que se encontraban en trámite a esa fecha.

Es de conocimiento obligatorio para la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, Dirección General Impositiva y sus Areas asesoras y dependientes de ambas.

Por último, se derogaron las instrucciones (DGI) 19/92, 4/97, 11/97; (AFIP) 3/98, 6/98, 11/06; (AFIP-DGI) 4/99, 14/00 y 6/04.

VI - Conclusión

Consideramos que tanto para el contribuyente como para su asesor tributario, es de importante conocimiento la existencia de estas pautas operativas para la Administración, para el adecuado ejercicio del derecho de defensa del administrado. Adicionalmente, todo esto repercute en un mayor esfuerzo por parte de los funcionarios públicos en el mejor ejercicio de su labor diaria.

Rosario, Noviembre de 2007

1 Instrucción General 6/2007. Introducción.

2 Art. 2; Disposición 1/1997. Administración General de Ingresos Públicos

3 CSJN, Gasparri S.A, 16/06/1993

4 En toda sanción deben configurarse el elemento objetivo, que es la contravención legal literal y el elemento subjetivo que en el caso de las infracciones formales y materiales por omisión es la inexistencia de error excusable o culpa y en las infracciones materiales por defraudación la existencia de una maniobra ardida

6 Bien es sabido que existen en todos los casos situaciones o elementos que sirven para su consideración al momento de la ponderación de la sanción a aplicar

7 Ley 11.683. Artículo 46

8 Dicho parámetro está directamente relacionado con la capacidad contributiva del contribuyente

10 Particularmente, no compartimos que la renuncia de un derecho que tiene el contribuyente deba actuar como un atenuante.

11 La Instrucción 6/2007 define al reincidente como aquella persona que con una sanción firme de no más de 5 años de antigüedad, vuelve a cometer otra tipificada en la LPT, mientras que una conducta reiterativa se configura cuando habiéndose cometido más de una infracción, no existe resolución condenatoria firme para ninguna de ellas.

12 Una conducta que puede calificar como error excusable es la de aquella persona que actuó con prudencia y pese a ello incurrió en omisión. (“Colegio San Gregorio”;, CNACAF Sala V, 08/09/2004)

13 Así lo calificamos ya que en reiteradas oportunidades el mismo fue objeto de calificados trabajos argumentando su inconstitucionalidad, ya que se ha objetado el previo y necesario reconocimiento por parte del contribuyente de la comisión de una infracción para tener derecho a la pena mínima.

14 Instrucción 6/2007. Punto 3.6

15 AFIP-DGI. RG 2032/2006