

# Consideraciones breves sobre alguno de los aspectos de la reciente reforma a la ley 11.683 en materia de infracciones y sanciones (\*)

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe<sup>1</sup>

***A mi querido amigo rosarino Carlos J. Gallo y su familia.***

## I. INTRODUCCIÓN.

El objetivo de este trabajo es analizar sólo algunos de los aspectos de la reforma introducida a la Ley de Procedimiento Tributario por la ley 25.795<sup>2</sup> en materia de infracciones y sanciones, ya que se han producido modificaciones sustanciales en la materia.

No quiero dejar de señalar algo que será fácil de observar a lo largo del trabajo: la reforma, al menos en materia de sanciones que es lo que me ocupa en este momento, se presenta, desde mi punto de vista, al menos como peligrosa e inconstitucional en muchos de sus aspectos.

Entiendo que el legislador ha actuado sin merituar concienzudamente las normas que estaban sujetas a discusión, habiendo decidido aprobar un conjunto de medidas que pomposamente se han denominado “paquete antievasión”, tal vez seducidos por el nombre que se le adjudicó al proyecto de reforma, creyendo que esas modificaciones que desde la Administración Tributaria se consideraban esenciales para combatir el flagelo de la evasión tributaria, milagrosamente acabarían con ella.

---

(\*) Este trabajo encuentra fundamento en las ideas expresadas en el libro de mi autoría denominado ***“Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales”***, Ed. Ad-Hoc, en prensa, de aparición en diciembre de 2.003.

<sup>1</sup> Abogado (UBA). Especializado en Derecho Económico Empresarial (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales año 2.000 (Rubro Artículo). Docente de grado y posgrado (UBA, Universidad del Salvador, UNLZ, Universidad Nacional de Rosario, entre otras). Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Cursos en el exterior. Autor de varios artículos sobre la materia tributaria y de dos libros. Socio del Estudio **ÁLVAREZ ECHAGÜE & ASOC.**

Cualquier comentario sobre el presente trabajo puede ser dirigido a la siguiente dirección de correo electrónico: [abogados@infovia.com.ar](mailto:abogados@infovia.com.ar)

<sup>2</sup> B.O. del 17/11/03.

Seguramente algunas de las modificaciones serán de suma validez para el Fisco, aunque la deficiente redacción de muchas de las normas incorporadas y modificadas, traducido ello en una mala técnica legislativa, tornarán inaplicables muchas de esas normas, pues nuestros jueces, o al menos la mayoría de ellos, aceptarán que las normas mal redactadas ambiguas, que no respetan los principios fundamentales del derecho sancionador, son inaplicables, y fallarán decretando la inconstitucionalidad de las mismas.

Pero bueno, sin mayores acotaciones introductorias, entiendo conveniente abocarme desde este momento al análisis particular de cada norma modificada.

## II. El art. 39 ley 11.683 y la resistencia a ser fiscalizado.

La ley 25.795 ha agregado al art. 39 una causal por la cual se puede imponer la sanción, estableciendo que se sancionará con multa de pesos ciento cincuenta (\$150) a cuarenta y cinco mil (45), a quienes se resistan a la fiscalización, consistente ello en los incumplimientos reiterados a los requerimientos que realice la AFIP.

El artículo 39, en su parte pertinente, señala que: *“En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$45.000):*

...

*2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación”.*

Para hacer honor a la brevedad, quiero señalar algunos aspectos controvertidos de esta norma en forma casi esquemática:

1. La acción típica consiste en resistirse a la fiscalización, por lo que cualquier conducta que se lleva a cabo por parte del contribuyente o responsable que

pueda ser viable para resistir o rechazar la fiscalización, encuadrará en la norma y, por ende, será potencialmente punible.

2. Pero, para que se configure la conducta como típica es necesario que la misma sea reiterada. He aquí el primer problema de tipicidad que se plantea, pues la norma no establece a que se refiere con incumplimientos reiterados, es decir, si repitiendo la conducta una sólo vez basta para considerar al accionar como típico o si es necesario que haya más reiteraciones. Evidente es que la norma debió establecer concretamente cuando se entiende que la conducta es reiterada, aunque considero que, especialmente la Administración Tributaria, interpretará que basta con reiterar una vez la conducta reticente a la actividad fiscalizadora para que la misma pueda ser sancionada.

3. La cuestión se complica aún más, desde el punto de vista de criterio o principio de tipicidad, cuando la norma exige para que la conducta sea punible no sólo debe haber sido reiterada, sino que, además, debe haberse tratado de requerimientos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas.

Nuevamente se introduce como criterio tipificante uno que es claramente subjetivo, similar al como “grave perjuicio para el fisco” tal cual sostiene la norma que determina los criterios para la aplicación de la clausura preventiva (art. 35 inc. f ley 11.683) o el grave hecho del artículo agregado a continuación del 40 ley 11.683 del que me ocuparé más abajo.

Establecer a un concepto de esa índole plantea serios problema, ya que su incorporación en la norma como elemento tipificante vulnera los principios constitucionales de legalidad (tipicidad) y seguridad jurídica y, por ende, se entiende que ello imposibilita la aplicación de la sanción.

No puede dejarse librado a la voluntad del juez administrativo (o judicial, en su caso) el merituar si los requerimientos efectuados por la Administración Tributaria no han sido excesivos o desmesurados en relación con la información y forma exigida, pues en definitiva, un criterio puramente subjetivo vendría a ser el determinante respecto de la tipicidad de una conducta, todo lo cual motiva que se propugne la modificación de la norma.

### III. La reforma al inc. b) del art. 40.

El inciso b) del artículo 40, reformado por la ley 25.795, establece ahora que serán sancionados con pena de multa y clausura quienes, *"No llevarán registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas; o, si las llevarán, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos"*.

La ley 24.765 había desincriminado, en relación con la sanción de clausura, la conducta de llevar la registración al margen o de manera distinta a la exigida por la reglamentación de la Administración Tributaria, lo cual vino a despenalizar el principal motivo por el cual se labraron actas de infracción y se impusieron clausuras.

A partir de la nueva redacción, no sólo será pasible de ser sancionado con multa y clausura quien no lleve registros, sino también aquél que los realice en forma defectuosa, cuando al amparo de la redacción anterior del inciso esta conducta era sancionable con la multa del artículo 39 de la ley n° 11.683.

La conducta típica de no llevar registros es una actividad absolutamente contraria a lo que son las normas que regulan las obligaciones de un buen comerciante, ya que no se concibe que quien desarrolla una actividad económica no cuente con un sistema mínimo de registros, motivo por el cual a quien incurre en esa conducta infractora se lo castiga severamente con la imposición de una clausura sobre su establecimiento. Además, el no llevar registros de ningún tipo atenta claramente contra las facultades de verificación y fiscalización que debe llevar adelante la AFIP-DGI, siendo apreciable entonces la afectación del bien jurídico tutelado.

Pero ello no puede servir de fundamento para aplicar una pena tan gravosa a quien registra sus operaciones aunque en forma defectuosa, o dicho de otro modo, de manera diferente a las que exige la administración, actitud que puede que ni siquiera afecte el bien jurídico tutelado, pues tal vez la técnica con la que lleva sus registros o anotaciones es más beneficiosa para la Administración, quien podrá de mejor modo ejercer sus facultades de verificación y fiscalización.

En otra oportunidad me expedí sobre el tema de la no sanción con multa y clausura de las conductas relacionadas con las registros defectuosas,

sosteniendo que entendía “...absolutamente lógico haber determinado que no puede motivar una clausura esta conducta, ya que imponer una sanción como esa a quien lleva registraciones en forma defectuosa importa un exceso, atentatorio de los principios constitucionales de proporcionalidad y razonabilidad, pues de ningún modo afecta en forma sustancial al bien jurídico tutelado como para aplicarse el cierre de negocios. En la reforma llevada a cabo en 1997 han primado en el legislador criterios de razonabilidad que han llevado a no sancionar con clausura esta conducta de llevar registros en forma defectuosa”.<sup>3</sup>

Para finalizar el comentario sobre el inc. b) del artículo 40 entiendo necesario traer a colación parte del dictamen elaborado por la Comisión de Procedimiento del Gabinete Fiscal, el que sobre este tema en particular sostiene: “...que el tipo infraccional ya se encontraba en la ley de procedimiento desde el 24/5/86 y hasta el 22/1/97, es decir, por un período de 11 años. Tal disposición fue derogada en razón de que se trata de una mera infracción formal que no causa perjuicio al fisco, no existiendo siquiera peligro de que afecte la renta pública, no resultando antijurídica”.

#### IV. El art. agregado a continuación del 40 por la ley 25.795.

La reforma a la ley 11.683 introducida por la ley 25.795 ha agregado a continuación del 40 una norma que señala lo siguiente:

*“Las sanciones indicadas en el artículo precedente, exceptuando a la de clausura, se aplicará a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.*

*La sanción de clausura podrá aplicarse atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición de reincidente del infractor.”*

Es decir, ahora se intenta tutelar el sistema de seguridad social a través de las sanciones incorporadas a la ley 11.683, cuando es ampliamente conocido que en la ley que se ocupa de regular alguno de los aspectos del sistema previsional, n° 17.250, específicamente en su artículo 15, se encuentran enumeradas las infracciones derivadas del incumplimiento a las obligaciones dispuestas por las leyes de previsión y las sanciones que les son aplicables.

---

<sup>3</sup> “La clausura en materia tributaria”, Ad-Hoc 2002, pág. 138.

Si lo que se pretendía con la reforma era aplicar una sanción más gravosa para esos incumplimientos, es decir, aplicar clausura, entiendo que el legislador debió incorporarla en la ley que se ocupa de regular esas cuestiones en forma específica, es decir, en la mencionada ley 17.250, modificando las sanciones existentes o agregando una nueva. La incorporación de esta sanción en el marco de la Ley de Procedimiento Tributario se presenta como incoherente, desubicada, muestra clara de una deficiente técnica legislativa.

Volviendo al análisis concreto de la norma, quiero destacar que el artículo 15 de la ley 17.250, entre otras acciones típicas y sanciones que enumera, establece: *"Falta de denuncia de trabajadores y/o incumplimiento de la retención de aportes sobre el total que corresponda: multa hasta el cuádruple del monto de los aportes y contribuciones que debían efectuarse respecto de esos trabajadores"*.

Nótese lo absurdo de la reforma: se intenta aplicar, según surge del primer párrafo del artículo agregado a continuación del 40, una sanción de multa y, en su caso, de suspensión de la matrícula o licencia a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, cuando esa infracción ya se encuentra tipificada en otra norma (ley 17.250) que, como se señalara anteriormente, tiene carácter especial frente a la ley 11.683.

La Dra. Teresa Gómez se ha referido a este artículo agregado, señalando que: *"Dedicamos un último comentario al artículo agregado a continuación del art. 40 que introduce en la ley 11.683 a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, aplicándoseles multa, inhabilitación y clausura cuando exista gravedad en el hecho y se verifique la condición de reincidente del infractor. Si bien somos absolutamente contestes en combatir el trabajo "en negro" observamos que dicha figura ya se encuentra punida en nuestro sistema previsional, por el derecho laboral y, de corresponder, por los artículos 7°, 8° y 9° de la ley penal tributaria y previsional 24.769"*.<sup>4</sup>

En primer medida, entiendo que la norma no exige que se apliquen conjuntamente las tres sanciones, sino que establece, por un lado, la posibilidad de aplicar multa y/o inhabilitación cuando se tuvieran trabajadores en relación de

---

<sup>4</sup> "Los ilícitos tributarios contenidos en la ley 11.683. Reforma aprobada por la Cámara de Diputados", PET 287 de 2003, pág. 10.

dependencia sin registrar o en el caso de que no se declarara de acuerdo a lo exigido por la legislación aplicable. Esta interpretación es la que mejor se conjuga al relacionar este artículo con el 40, ya que la suspensión en matrícula o licencia es una sanción accesoria y que puede o no ser dispuesta por quien aplica la sanción de multa y clausura.

Respecto de la posibilidad de aplicar suspensión o inhabilitación de matrícula o licencia, en otra oportunidad ya he señalado que al no establecerla norma plazo mínimo ni máximo por el cual puede extenderse la sanción, la misma es inaplicable.<sup>5</sup>

Ahora bien, en relación con lo que señala la Dra. Gómez sobre la posibilidad de aplicar a la conducta descrita por el artículo agregado a continuación del 40, las figuras de la ley 24.769 que establecen penas para quienes comentan delitos en materia previsional (arts. 7°, 8°, y 9°), quiero dejar sentado que no concuerdo con dicha afirmación, ya que la nueva normativa castiga incumplimientos a los deberes formales (falta de registración o el registro defectuoso), mientras que en la Ley Penal Tributario se prevén penas privativas de libertad por la evasión de aportes, es decir, por incumplimientos al deber material o sustantivo, por lo cual, esas sanciones tienen órbitas de aplicación diferentes y, en caso de que a una determinada acción típica pudieran encuadrarse en ambas normas, sólo se le aplicaría la más gravosa, pues el principio constitucional del *ne bis in idem* impide la aplicación concurrente de las dos.

Ahora bien, si la acción es típica, es decir, merece ser reprimida con una o ambas de esas sanciones (multa e inhabilitación), el párrafo segundo establece que podrá aplicarse la clausura atendiendo a la gravedad del hecho cuando el sujeto fuere reincidente. Es decir, no sólo debe tratarse de un hecho grave, sino que, necesariamente el sujeto debe haber cometido una infracción de la misma índole anteriormente.

Claro, de ello surgen dos problemas básicos: primero, que se entiende por hecho grave y, segundo, cual es el plazo para aplicar el criterio de reincidencia y el hito temporal desde que comienza a correr ese término.

Cuando se establece que para que pueda aplicarse la clausura debe tratarse de un hecho grave, entiendo ello como “grave perjuicio para el fisco”, tal cual sostiene la norma que determina los criterios para la aplicación de la clausura

---

<sup>5</sup> Cfr. “La clausura en materia tributaria” cit., pág. 157.

preventiva (art. 35 inc. f ley 11.683), con todos los problemas que recurrir a un concepto de esa índole plantea y a los que se han hecho referencia en relación con el principio de legalidad en materia penal y, especialmente, si se lo analiza a partir del criterio de tipicidad que exige la descripción concreta y clara de la conducta punible; por lo que su incorporación en la norma como elemento tipificante vulnera esos principios constitucionales del sistema sancionador y, además, violenta claramente el principio de seguridad jurídica, por lo que todo ello imposibilita la aplicación de la sanción.

Si bien incluir el criterio “hecho grave” en la norma, el que se constituye como elemento tipificante, implicará la imposibilidad lisa y llana de aplicar esta sanción por violentar el principio de tipicidad, quiero hacer algunas breves consideraciones respecto de la reincidencia a que hace referencia la norma.

La norma no establece el plazo desde el que comienza a correr el plazo para que se configure, cuestión que sí se determina en el art. 40 ley 11.683, aunque en forma ilegítima, por lo cual, siendo que este artículo agregado a continuación remite a aquél, evidente es que se regirá por los criterios generales allí establecidos, por lo cual el plazo para ser considerado reincidente será de dos (2) años desde que se detectó la supuesta infracción que dio lugar al inicio de un proceso sancionador tendiente a aplicar la sanción de multa y, eventualmente, la de suspensión o inhabilitación de la matrícula o licencia.

Esa forma de contar el plazo, es merecedora de serias objeciones a partir del art. 50 del Código Penal, pues establece como hito temporal para que comience a correr los dos (2) años, el de la detección de una supuesta conducta infractora, y no desde que esa conducta fue penada y existe sentencia firme, como debiera ser en virtud de lo estipulado por aquella norma del código de fondo en materia penal.

#### V. El artículo agregado a continuación del 46 de la ley 11.683.

La reforma a la ley 11.683 ha agregado un artículo que establece una nueva conducta defraudatoria pasible de sanciones: *“El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes*



*ejercicios, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal de Ingresos Públicos”.*

La cuestión es bastante sencilla: la intención es sancionar a quienes en forma dolosa exterioricen quebrantos, total o parcialmente, superiores a los reales con el objetivo de valerse de esos excedentes para compensar utilidades sujetas al pago de impuestos en el ejercicio corriente o bien en ejercicios futuros.

Hay quienes se han pronunciado contra de la posibilidad de aplicar esta norma, como es el caso de la Dra. Gómez, quien haciendo suyas las recomendaciones del dictamen emitido por la Comisión de Procedimiento del Gabinete Fiscal, sostiene que: *“No coincidimos en la aplicación de una hipótesis dolosa cuando no existe, realmente, un perjuicio cuantificable. Es más, la base de cálculo de la multa deja de ser el impuesto omitido por que tal omisión no existe, por ello se parte del quebranto impugnado al cual “se aplica la tasa del impuesto (35%), determinando un impuesto teórico sobre el cual, se aplica la multa de entre 2 a 10 tantos. Un verdadero despropósito”.*<sup>6</sup>

Vayamos por partes. El primer problema que plantea esta norma es que está compuesta de dos actividades diferenciadas: por un lado, la de exteriorizar quebrantos superiores a los procedentes, aunque para que se configure la norma es necesario que sean utilizados para compensar utilidades sujetas a impuestos.

Entiendo que para que la conducta sea típica, deben darse ambas actividades y, en ese caso, en forma contraria a lo que como generalidad sostiene Teresa Gómez, habrá existido una acción dolosa que encuadra en el tipo y que puede ser sancionada, ya que la multa se aplicará sobre un monto concreto que el Fisco no ha podido obtener en virtud de la maniobra defraudatoria llevada a cabo por el sujeto. Es decir, la multa no se aplicará sobre un impuesto teórico, sino concretamente sobre una suma que se ha dejado de ingresar pues se la ha compensado con un monto que surge de un quebranto ilícitamente determinado.

No advierto problemas en que para determinar el monto de la multa se aplique la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto que ha sido impugnado por la Administración Tributaria por no tener causa o ser la misma ilícita.

---

<sup>6</sup> *“Los ilícitos tributarios contenidos en la ley 11.683. Reforma aprobada por la Cámara de Diputados” cit., pág. 10.*

Entiendo que los problemas que se presentan son distintos, y se relacionan con el principio de tipicidad, los que surgen concretamente de la forma en que ha sido redactada la norma, ya que la misma menciona como acción infractora exteriorizar quebrantos superiores a los reales para compensar tributos; es decir, parece surgir de la norma que la conducta típica consiste en el mero hecho de realizar el ardid o engaño con el objetivo de manifestar quebranto impositivo con la intención de luego utilizarlos como mecanismos compensatorios.

Ahí es donde advierto serios problemas, ya que, por un lado, si sólo se sanciona la exteriorización de quebrantos superiores a los verdaderos, ese sólo accionar no puede ser objeto de una sanción por defraudación, pues en definitiva, ese sólo hecho no causará afectación al bien jurídico tutelado (Hacienda Pública), ya que esa formulación meramente formal no provocará la falta de ingreso, sino que, en todo caso, estaremos frente a una infracción a los deberes formales.

Esto es claro, que se determine un quebranto superior al que realmente corresponde, en principio, y teniendo en cuenta tan sólo esa acción, no afecta la renta pública o, dicho de otro modo, esa acción por sí sola no tiene la virtualidad de afectar los ingresos del Estado.

Para que se afecte el bien jurídico tutelado es necesario que esa acción se complemente con otra que implica que, incrementado el monto del quebranto real, esa suma determinada en exceso se utilice para compensar sumas a ingresar con motivo de utilidades sujetas a impuestos, en cuyo supuesto, y solamente en ese, existirá una conducta típica, antijurídica y culpable que podrá ser objeto de la penalidad que establece este artículo.

La necesidad de realizar esta serie de interpretaciones sobre la acción típica, como he sostenido anteriormente, vienen a poner un manto de duda sobre la posibilidad de aplicar esta norma, ya que una descripción no cierta o ambigua de la norma, que permite diferentes interpretaciones, provoca la imposibilidad de que la misma sea utilizada para sancionar por afectación del principio constitucional de legalidad.