

## REGIMEN SANCIONATORIO EN LA LEY 11.683

*Héctor E. Villegas Ninci*

### I- INTRODUCCION

A partir del 8 de marzo de 1990, fecha en que entró en vigencia la denominada "Ley Penal Tributaria" que lleva el N° 23771, se ha producido una trascendente modificación en el régimen legal sancionatorio del ilícito tributario.

Por no ser éste el objetivo del trabajo, no corresponde analizar en profundidad la diferencia ontológica existente entre delitos y contravenciones. Sin embargo, cabe afirmar que desde la ley 23771 en adelante, el derecho penal tributario en sentido amplio, abarca tanto el derecho penal tributario delictual contenido básicamente en el cuerpo legal mencionado, y un derecho penal tributario contravencional, regulado por la ley de procedimiento fiscal N° 11683.

Es cierto que esta distinción pierde nitidez, porque en algunos casos nos encontramos con las mismas conductas, que han sido receptadas como delitos y también como contravenciones (por ejemplo, omisión de inscripción, omisión de presentar declaración jurada, omisión de actuar como agente de retención, defraudación de agente de retención, defraudación genérica).

De todas formas, resulta elemental a los fines de esta exposición, establecer qué es lo que ha quedado regulado por la normativa administrativa.

### II- INFRACCIONES EN LA LEY 11683

Luego de contemplar los delitos regulados y sancionados por la ley 23771, y de tener en cuenta la derogación impuesta por el art. 19 de ese texto legal, respecto de distintas normas de la ley 11683, el tema que nos ocupa ha quedado conformado de la siguiente manera:

a) Incumplimiento de la obligación tributaria formal (infracciones a los deberes formales) regulado por los arts. 43 y 44 de la ley 11683.

b) Incumplimiento omisivo de la obligación tributaria sustancial (omisión fiscal) contemplada en el art. 45 de la ley 11683.

c) Incumplimiento fraudulento de la obligación tributaria sustancial (defraudación fiscal) cuyos supuestos son tenidos en cuenta por los arts. 46 y 47 del sistema legal mencionado.

En relación al *incumplimiento de la obligación tributaria formal*, se puede explicar la figura afirmando que se trata de un incumplimiento de los deberes formales, provocado por toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización por la autoridad administrativa. Se trata de los ilícitos más leves que se cometen por el incumplimiento de débitos instrumentales, y que deben ser analizados por el juzgador con un criterio predominantemente objetivo, sin que interese investigar si el infractor omitió intencionalmente sus deberes o si lo hizo por negligencia. Esto no significa prescindir totalmente en algunos casos, del elemento subjetivo (por ejemplo, error de hecho o de derecho). Esta infracción en la ley nacional, puede ser sancionada con pena de multa (art. 43), y sin perjuicio de ella en algunos casos, con clausura de 3 a 10 días según lo establecido por el art. 44.

Respecto a la denominada *omisión fiscal*, se trata de una figura prevalentemente objetiva, por lo cual, en principio, basta el hecho externo de no pagar dentro de los plazos establecidos, para que se tenga por configurada la infracción. Es imprescindible que la conducta sea siempre culposa, no obstante lo cual existen circunstancias que pueden atenuar o incluso eliminar la imputación. En ese sentido, la norma admite el error excusable de hecho o de derecho, o la imposibilidad material de pago como causales de reducción o eliminación de la pena. Esta contravención puede ser sancionada con una multa graduable, que va desde el 50% y hasta el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir.

En relación a la denominada *defraudación fiscal*, se trata sin duda de la figura contravencional más grave prevista por la ley administrativa. Este ilícito requiere subjetivamente, la intención deliberada de producir un daño al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras destinados a evadir en todo o en parte la obligación tributaria.

Por la gravedad de la conducta atribuida, el art. 46 prevee para aquél que presente declaraciones engañosas o concrete una ocultación maliciosa perjudicando al fisco, una multa de 2 hasta 10 veces el importe del tributo omitido. La misma penalidad puede aplicarse para los agentes de retención o percepción, que mantengan el tributo retenido en su poder después de vencidos los plazos en que debieron ingresar. Como ya dijéramos anteriormente, la figura de la defraudación fiscal genérica entre otras, ha quedado sin sustento dentro de la previsión administrativa, ya que no se entiende cómo es posible diferenciar este comporta-

miento, del previsto y sancionado por la ley 23771. Esto será motivo de análisis y debate en la oportunidad debida.

### III- CLAUSURA

Merece un párrafo aparte, la consideración de las faltas contempladas como infracciones formales por el art. 44 de la ley 11683, que en determinados supuestos, merecen la sanción de clausura de 3 a 10 días de los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios. Los hechos u omisiones considerados como causales de esta posibilidad sancionatoria, están mencionados en los tres incisos del art. 44, pero siempre subordinados a que estas conductas no se ajusten a la forma y condiciones que establezca la Dirección General Impositiva, que a su vez regula las mismas en sus respectivas Resoluciones Generales.

Esta disposición que fue incorporada a la ley 11683 en el año 1986, a partir de lo normado por la ley Nº 23314, recién comenzó a aplicarse a partir del año 1990, habiendo proliferado desde esa fecha los casos en los cuales el fisco nacional ha dispuesto esta sanción. La Resolución General 3118 primero, y ahora la 3419, han aparecido como el soporte normativo ideal para la aplicación de este mecanismo sancionatorio. En esas resoluciones se regulan las condiciones y formas en que deben ser cumplimentados diversos débitos instrumentales relacionados con la emisión de facturas o comprobantes, o con la correcta registración o anotación, tendientes al contralor, por ejemplo, del impuesto al valor agregado. De allí es que han surgido tantos motivos de controversia, muchos de los cuales han llegado para su juzgamiento, a los jueces federales de todo el país que han emitido al respecto una profusa jurisprudencia que resulta conveniente relatar al momento de la exposición. Se trata sin duda, de una cuestión de vital importancia para las sociedades y las empresas, que pueden llegar a ser afectadas con una decisión que implica graves consecuencias comerciales.

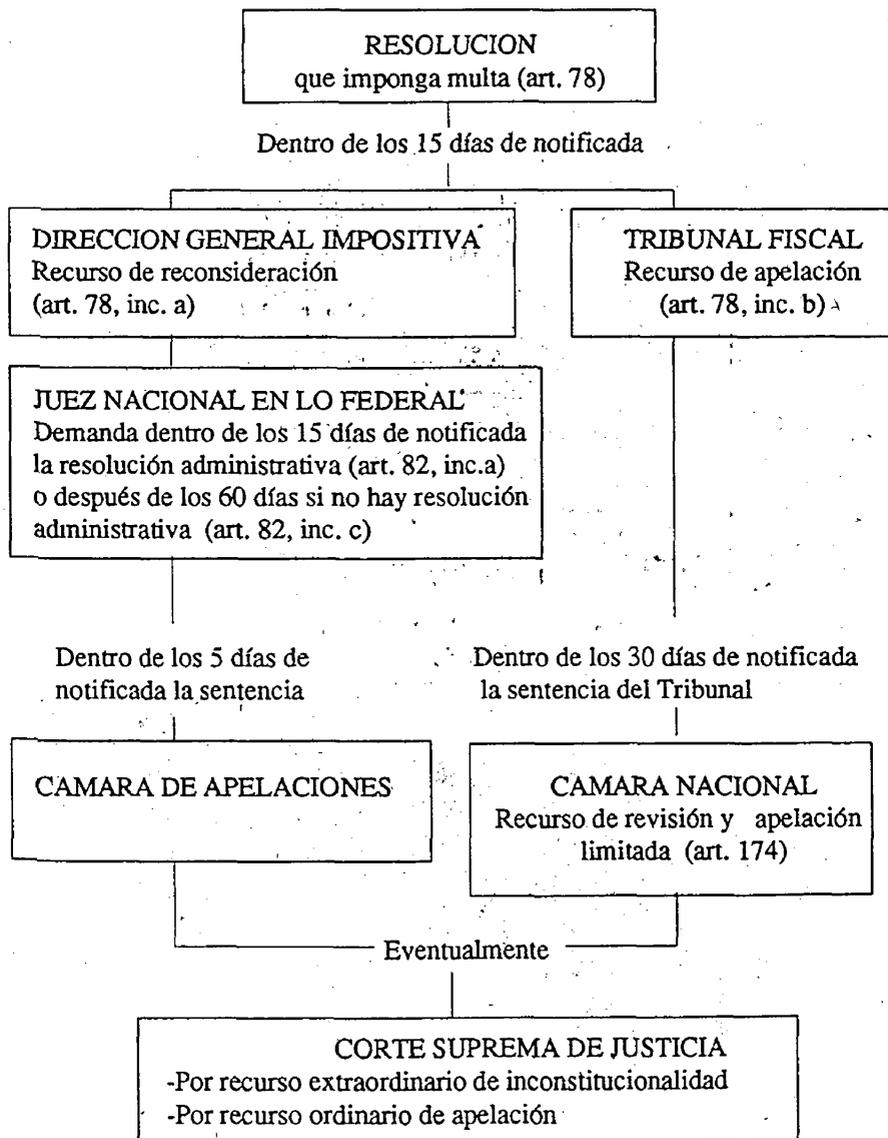
### IV- CUADROS SINOPTICOS

Que a efectos de facilitar la comprensión de la disertación respectiva, es que me permito adjuntar a esta síntesis dos cuadros sinópticos, en los que se refiere el procedimiento penal tributario contravencional (ley 11683) que debe seguirse en los casos en los cuales la sanción prevista sea de multa, y el especial mecanismo procesal contemplado para los supuestos en que la pena pueda ser la de clausurar de 3 a 10 días.

**PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO CONTRAVENCIONAL  
(LEY 11683)**

Art. 72 según ley N° 23.314	Sumario administrativo	Objeto      Hechos reprimidos por los arts. 43, 45, 46 y 47	Se inicia      Por resolución del juez administrativo      que debe contener acto u omisión que se atribuya al presunto infractor	Conc. Regl. art. 54
Art. 73	Se notifica al presunto infractor de la misma			
	Para que en un plazo de 15 días	prorrogables por resolución fundada, por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.		
Art. 74	Vencido el término establecido en el artículo anterior, se observarán para instrucción del sumario las normas del artículo 24.			
Art. 75	Carácter del sumario	Secreto para las personas ajenas al mismo  No así para las partes o para quienes ellas expresamente autoricen.		
Art. 76	En las infracciones que surjan con motivo de las impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos			
	Si se aplican sanciones			
	Deberán constar en la misma resolución que determinó el gravamen			
	Si no constan en ella			
	Se entenderá que la Dirección General no ha encontrado mérito para imponer sanciones con la consiguiente indemnidad del contribuyente.			

**LOS DISTINTOS RECURSOS CONTRA RESOLUCIONES QUE SANCIONAN CON MULTAS SEGUN LA LEY 11683**



**CLAUSURA**

Procedimiento Penal y Contencioso Administrativo Infracciones Formales

Art. s/nº agregado por ley Nº 23.314 a cont. del art. 44

Procedimiento

Se inicia con

Acta de comprobación donde se

Deja constancia de los hechos u omisiones, su prueba, el encuadramiento legal, su contenido, y de la citación del responsable a una audiencia (A)

el acta debe estar firmada

por los actuantes y por el titular del establecimiento o su representante; si éste no quiere o no puede se dejará constancia de ello con la firma de dos testigos.

**A) AUDIENCIA**

Se cita al responsable a una audiencia para su defensa, en fecha no anterior a los 5 días ni posterior a 10. Podrá presentar la prueba de la que intente valerse. Terminada ésta, el Juez tiene 10 días para pronunciarse.

Art. s/nº agregado por ley Nº 23314 a continuación del. Art. 78

Modo de recurrir de la sanción de clausura

Por recurso de apelación con efecto devolutivo solicitando el efecto suspensivo ante

Los Juzgados en lo penal económico de la Capital Federal y Juzgados Federales en el resto de la República

Forma de interponer el recurso

Por escrito  
En sede administrativa  
Fundado

Plazo

Dentro de los 5 días de notificada la resolución

Trámites posteriores

Verificado el cumplimiento de los requisitos formales mencionados, se remitirán en 48 hs. las actuaciones al Juzgado competente

Normas aplicables

Los arts. 558 y 589 del Código de Procedimiento en lo Criminal para la Justicia Federal y Tribunales de la Capital Federal y Territorios Nacionales.

La decisión del Juez será inapelable.