



Nuevo análisis

El nuevo tarifario del castigo: montos de ilícitos formales que desafían la razonabilidad



¿Es útil? (7) (0)

Errepar  14/05/2026

Teresa Gómez plantea la adopción de una definición general de las multas previstas en el Capítulo VI de la ley 11683 como verdaderos ilícitos fiscales de naturaleza penal

Por: **Teresa Gómez**

Nota editorial de la directora de la publicación Doctrina Penal Tributaria y Económica

I - Consideraciones generales sobre el ilícito tributario

No por ya dicho resulta ocioso repetir: el **Capítulo VI de la ley de procedimiento fiscal 11683** presenta una configuración normativa particularmente compleja. Su núcleo está dado por la tipificación de múltiples ilícitos (formales y materiales), diseñando un régimen punitivo amplio que provoca derivaciones intensamente gravosas, no solo de orden jurídico, sino también por los efectos económicos difíciles de soportar por los contribuyentes, sobre todo por las empresas de características “PYMES”.

En efecto, dicho Capítulo regula las particularidades del ejercicio del “*ius puniendi*” a través de sanciones tales como multas, clausura de establecimientos, interdicción y secuestro de mercaderías. Advertimos que estamos frente a las respuestas

sancionatorias por incumplimientos a los deberes de colaboración (formales) o a la omisión de ingreso del impuesto debido (materiales).

Válido resulta destacar que los artículos punitivos del Capítulo VI de la ley 11683, a saber, los **artículos 38, 38 bis, 39, 39 bis, 39 ter, 40, 44, 45, 46, 46 bis y 46 ter**, son ilícitos, que se definen como todo acto contrario al ordenamiento jurídico.

El **ilícito es el género**; el delito y la infracción son especies del ilícito, aunque cada una queda sometida a un régimen jurídico propio, teniendo como lazo común el ejercicio del “ius puniendi” estatal.

El **delito**, en palabras de Eugenio Zaffaroni, es una conducta humana individualizada mediante un dispositivo legal (tipo), que revela su prohibición (típica) que, por no estar permitida por ningún precepto jurídico (causa de justificación), es contraria al orden jurídico (antijurídica) y que, por serle exigible al autor que actuase de otra manera en dicha circunstancia, le es reprochable (culpable).

Las **infracciones** se definen como violaciones de normas concretas que prevén una sanción administrativa o punitiva no penal. Eduardo García de Enterría ha expresado que las sanciones administrativas y penales comparten una misma naturaleza; ambas integran el “ius puniendi” del Estado, diferenciándose solo por el órgano que las aplica[4]. El autor se manifestaba en cuanto a la distinción que la sanción administrativa es impuesta por la propia Administración y **nunca puede consistir en privación de libertad**, lo que la define como '**punitiva no penal**'. Válido resulta destacar que García de Enterría apoyó la posición de aplicar **las mismas garantías del derecho penal a las infracciones administrativas para proteger al ciudadano**.

En lo que hace a este tema, Andrés Esteban Ascárate manifestó que “ambas cuestiones, esto es, el régimen jurídico de la sanción administrativa y los parámetros utilizados por la ley para calificar un ilícito de una u otra manera no pueden ser extrapoladas de un ordenamiento jurídico a otro, ya que se encuentran condicionadas no solo por el carácter local del derecho público, sino también por el nivel de positivización de las categorías dogmáticas propias de este debate”.

Por último, entiendo que, tal vez, resulte conveniente precisar un concepto adicional. **La contravención** (también denominada **falta**), que ha sido definida en varias conferencias y obras por Eugenio Zaffaroni diciendo al respecto que, si bien el delito requiere un conflicto que afecte un bien jurídico, las **contravenciones**, en cambio, suelen castigar infracciones a reglamentos donde el Estado actúa como tutor del orden público y suelen estar contempladas en **Códigos de Convivencia, Reglamentos de Tránsito** y otros que afecten la moral pública.

He procurado mediante el presente análisis esbozar las cuatro definiciones que suelen utilizarse cuando se hace referencia a los ilícitos tributarios contenidos en el **Capítulo VI de la ley de procedimiento fiscal 11683** (ilícitos, delitos, infracciones y contravenciones). Queda para nosotros que el legislador no solo las intituló, sino que les otorgó naturaleza penal a través del **artículo 54 de la ley de rito fiscal** y que, posteriormente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), en autos “Parafina del Plata”, “reglamentó” la aplicación del artículo citado.

II - La norma sancionatoria fiscal en el espacio argentino

Continuando con el análisis iniciado en el acápite anterior, nos centraremos, particularmente, en nuestro país. Argentina tiene, en materia sancionatoria fiscal, su propia dogmática.

Veamos: en **primer lugar**, corresponde advertir el aspecto legislativo; al redactarse el **Capítulo VI de la ley de rito fiscal**, el parlamentario lo tituló como “*intereses ilícitos y sanciones*”.

En **segundo lugar**, en el campo jurisprudencial el “leading case” que define la naturaleza penal de estos ilícitos es, sin lugar a dudas, la causa “Parafina del Plata”, en la cual el Alto Tribunal, en el Considerando 5°, manifestó:

“Que, en forma coincidente, el artículo 46 de la ley se refiere a la intención de defraudar al Fisco, y el artículo 51 dispone que las sanciones previstas en los artículos 43, 44 y 45 no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada, con lo que se consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”.

Con este precedente se consagra la aplicación, a los **ilícitos fiscales**, del criterio de personalidad de la pena. Esta posición jurisprudencial ha sido mantenida en el tiempo por el Alto Tribunal y se verifica, contundentemente, cuando, treinta años después del “leading case” Parafina del Plata, en autos “*Lapiduz, Enrique c/DGI s/acción de amparo*”, con solo nueve palabras, el Tribunal Címero pone fin a una antigua discusión sobre la naturaleza de la sanción de clausura fiscal; en ella se resolvió que “la sanción de clausura es de índole estrictamente penal”.

En **tercer lugar**, la **ley 11683** establece la aplicación del principio de personalidad de la pena en el último párrafo del actual artículo 54. En él se legisla que:

“Las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48 no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada”.

Respecto del párrafo recientemente citado -actual art. 54, anterior art. 51-, resulta pertinente destacar que su último párrafo fue incorporado por la ley 17595, dictada durante un gobierno de facto, sancionada el 28 de diciembre de 1967 y publicada en el Boletín Oficial el 17 de enero de 1968.

En atención a los tres aspectos reseñados, a los ilícitos fiscales derivados del incumplimiento de los deberes de colaboración -legislados en los arts. 38, 38 bis, 39, 39 bis, 39 ter, 40 y 44- les resultan aplicables los principios propios del derecho penal, entre ellos, y de especial relevancia en la actualidad luego del incremento desmedido en los montos que fueran establecidos por la denominada ley de inocencia fiscal 27799, el principio de proporcionalidad de la pena.

A este principio se lo considera como el límite, el marco o la barrera del “ius puniendi” o potestad sancionadora estatal. La proporcionalidad establece que la sanción debe guardar una relación equilibrada y razonable con la gravedad del delito cometido por el autor.

Y si de razonabilidad hablamos, somos contestes en remitirnos al artículo 28 de nuestro texto Constitucional, trayendo a la palestra la definición que daba en sus cursos Vicente Oscar Díaz. Decía el maestro: *“La ley debe interpretarse de manera que no ofenda la razón”*.



III - La desmesura como sinónimo de la falta de proporcionalidad de la pena en los valores ilícitos formales

El proyecto de la denominada *“ley de inocencia fiscal”* fue discutido en la Cámara de Diputados el 17/12/2025, aprobado y girado al Senado el 18/12/2025. La sesión en el Senado se realizó el 26/12/2025. La Cámara Alta también aprobó el proyecto convirtiéndolo en la ley 27799.

Las críticas doctrinarias^[12], expresadas, sobre todo, por los profesionales tributaristas, se basaron en lo referido a que los nuevos montos de las multas formales tienen comportamiento fijo, no contemplando, adecuadamente, la diferencia de capacidad económica entre el sector PYME versus el sector con más poder económico. Léase, la falta de escalas proporcionales legalmente establecidas complicará, seriamente, a las pequeñas y medianas empresas (PYMES).

Accedé al vídeo con el análisis de Teresa Gómez acá

Ya hemos dicho, en más de una oportunidad, que se perdió la oportunidad de actualizar el régimen sancionatorio de la ley de procedimiento fiscal, que fuera legislado con verdadera coherencia jurídica y racionalidad económica. Porque la legislación no puede desentenderse de la realidad: en Argentina los contribuyentes no presentan una capacidad contributiva ni una estructura económica homogénea. Las

PYMES requieren estímulos y previsibilidad, no un esquema punitivo desproporcionado que, en los hechos, las empuje al cierre de sus actividades y a la destrucción de empleo.

A mero título demostrativo de la desmesura legislada agregamos matriz con valores actuales de cada uno de los ilícitos que fueron modificados por la ley 27799:

Concepto	Monto modificado
Omisión de presentación de DDJJ (art. 38)	\$ 220.000 - \$ 440.000
Omisión de presentación de DDJJ informativa (art. 38 bis)	\$ 5.000.000 - \$ 10.000.000
Omisión de presentación de DDJJ informativa - Precios de transferencia (art. 38 bis)	\$ 1.500.000 - \$ 10.000.000
Omisión de presentación de DDJJ informativa - Sujetos del exterior (art. 38 bis)	\$ 11.000.000 - \$ 22.000.000
Violación de cumplimiento de deberes formales (art. 39)	\$ 150.000 - \$ 2.500.000
Violación de cumplimiento de deberes formales - agravado (art. 39)	\$ 35.000.000
Incumplimientos de información (art. 39 bis)	\$ 500.000 - \$ 35.000.000
Incumplimientos de información agravada (art. 39 bis). Contribuyentes con ingresos anuales superiores a:	\$ 10.000.000.000
Incumplimiento de información de pertenencia. Incumplimientos de presentación de informe país por país (art. 39 ter)	\$ 6.000.000 - \$ 15.000.000
Omisión de informar, en los plazos establecidos al efecto, la pertenencia a uno o más grupos de entidades multinacionales [art. 39 ter, inc. a), ap. i)]	\$ 1.125.000 - \$ 5.250.000
Omisión de presentar el informe país por país de información [art. 39 ter, inc. b)]	\$ 45.000.000 - \$ 67.500.000
Incumplimiento total o parcial, a los requerimientos hechos por la Administración Federal, de información complementaria a la DDJJ país por país [art. 39 ter, inc. c)]	\$ 13.500.000 - \$ 22.500.000
Incumplimiento de los requerimientos dispuestos por la Administración Federal [art. 39 ter, inc. d)]	\$ 15.000.000
Clausura: "...siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda..." (art. 40)	\$ 20.000
Ocupar trabajadores, y no registrarlos y declararlos con las formalidades de la ley (art. 40)	\$ 200.000 - \$ 7.500.000

IV - Un párrafo aparte: la problemática del artículo 38 de la Ley 11683

Legislada la conducta omisiva por falta de presentación de declaración jurada el día y la hora que establezca ARCA/AFIP, hace su aparición la multa prevista en el artículo 38 de la ley 11683. Léase entonces que la conducta omisiva se configura a las cero horas del día inmediato siguiente al reglamentado para la presentación.

Al igual que el resto de las multas del Capítulo analizado, debemos reiterar que no es una multa automática; se trata de un ilícito de comisión por omisión que necesita el sumario legislado en el artículo 70 de la ley 11683.

Ahora bien, así como el primer párrafo del artículo define el tipo omisivo, adviértase que el **segundo párrafo define el aspecto procesal**, estableciendo que:

“Si dentro del plazo de quince (15) días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el párrafo primero de este artículo se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los quince (15) días posteriores a la notificación mencionada”.

Frente a las continuas críticas y las objeciones formuladas por los profesionales tributaristas en torno a los nuevos montos sancionatorios, considerados desmesurados porque no tienen en cuenta el volumen ni la capacidad económica del posible contribuyente sancionado, ARCA/AFIP dictó una instrucción general que, a nuestro humilde criterio, es oscura y confusa. Sí, nos referimos a la instrucción general (ARCA) 2/2026 (8/2/2026), basada en la instrucción general conjunta 1-E/2025 de la Dirección de Servicios y Procesos de Recaudación, y de la Subdirección General de Recaudación.

La instrucción general (ARCA) 2/2026 solo introdujo la “**SEGMENTACIÓN**” que, como hoy todos entendemos, establece plazos en días corridos según el segmento asignado en función del “tamaño” del contribuyente; esos plazos varían desde 20 hasta 90 días. Transcurrido dicho plazo de espera, el Organismo verificará el cumplimiento o incumplimiento de la correspondiente presentación de la declaración jurada (DDJJ) y del pago de la multa.

Atención: ello no implica que la presentación de la declaración jurada durante el plazo de espera previsto por la segmentación elimine la aplicación de la multa. No resultaría jurídicamente admisible que una norma de categoría inferior a la ley modifique o altere el segundo párrafo del artículo 38. Ya mencionamos que el segundo párrafo del artículo regula el aspecto procesal, concediendo 15 días hábiles para presentar la declaración jurada, pagando así el 50% de la multa.

Ante el incumplimiento de una, o ambas obligaciones, el Organismo habilitará las respectivas intimaciones, tanto en el Sistema de Cuentas Tributarias (SCT) como en el Sistema de Información y Gestión de Recaudación (SINGER).

Respecto de ¿cuánto pagar?, la norma establece que las multas anteriores se pagarán al momento de comisión de la omisión “tempus regit actum”. Y las cometidas con posterioridad a la vigencia de la ley 27799 se pagarán según los nuevos valores y, de

corresponder, actualizadas por Unidad de Valor Adquisitivo (UVA) al momento del efectivo pago o cancelación.



V - A modo de propuesta final

Mi propuesta doctrinaria consiste en reafirmar y generalizar la definición formal de las multas previstas en el Capítulo VI de la ley de procedimiento tributario como auténticos ilícitos fiscales de naturaleza penal. No solo porque el texto legal así lo titula, sino en franco alineamiento con la inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Quienes tuvimos el enorme honor de escucharlo jamás olvidaremos las palabras del maestro Horacio Adolfo García Belsunce, quien, respecto de este tema, expresaba, en la Facultad de Derecho (1992), que “investigada la conducta antijurídica realizada, si a esta le sobreviene un reproche penal, la conducta es penal”. A los ilícitos del Capítulo VI les sobreviene un reproche penal en forma de multa, clausura, inhabilitación o arresto (art. 44).

Queda para todos nosotros observar que el legislador no solo los intituló como ilícitos, sino que les otorgó naturaleza penal a través del artículo 54 de la ley de rito fiscal. Situación que, posteriormente, la CSJN “*reglamentó*” en autos “*Parafina del Plata*” y siguientes.

Los consensos que doctrinariamente logremos serán los pilares en que se basarán nuestras defensas, para las cuales utilizaremos todos y cada uno de los principios del derecho penal como valladar infranqueable a favor del ciudadano contribuyente, impidiendo que la potestad sancionatoria de la Administración se ejerza al margen de las garantías fundamentales del ordenamiento jurídico.

Reitero mi opinión ya dicha: es cierto que los valores sancionatorios de las multas formales se encontraban desactualizados, y ello no admite discusión; sin embargo, la necesidad de corrección no habilita cualquier mecanismo, porque en materia sancionatoria fiscal el fin nunca podrá justificar los medios.

'Convocamos a especialistas y profesionales a participar con sus opiniones en la casilla redaccion@errepar.com'

También te puede interesar:

- **La UIF oficializó la digitalización total del proceso de inscripción de Sujetos Obligados**