LEY 25795. LA AMPLIACIÓN DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO DE SEGURIDAD SOCIAL Y LA DESVIRTUACIÓN DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA

Autor: Dr. Daniel G. Pérez

INTRODUCCIÓN

Sin perjuicio de la recalificación e incremento de las penas que practica la ley 25795 (BO: 17/11/2003) que, en lo pertinente, atañen también a los tributos de la seguridad social por remisión específica del decreto 507/1993 (art. 39, L. 11683 –t.o. 1998-), el nuevo artículo agregado a continuación del artículo 40 provoca una suerte de redimensionamiento de la política represiva en materia de seguridad social.

La extensión de las sanciones agravadas del artículo 40 (multa, clausura de establecimientos y, eventualmente, la accesoria de suspensiones de matrículas y/o licencias) subvierte momentáneamente el intento de la Administración, plasmado a través de la resolución general (AFIP9 1566 (y su modificatoria).

Se observará que el primer párrafo de dicho artículo agregado involucra a una de las conductas más severamente sancionadas por la ley 17250 (ocultamiento o alteración del hecho imponible) y provocaría la aplicación de las multas del artículo 40 de la ley de procedimiento tributario (mínimos, máximos y duplicación). La aplicación, para ciertos casos, de la sanción de clausura, circunstancia hasta ahora ajena a la reprimenda de conductas asociadas a la materia de seguridad social, obliga también a un análisis particular de la norma en cuestión.

En suma, a partir de su vigencia, el Fisco dispone de un "menú" de normas represivas que excederían el criterio de simultaneidad, y que acarrearían no sólo la posible vulneración de elementales derechos y garantías, sino también la introducción de vías procesales diferentes y paralelas.

Como análisis adicional, se intentará dilucidas en este trabajo lo que damos en llamar la "desvirtuación de la sanción de clausura", por cuanto, originalmente estructurada para la represión de ciertos delitos de peligro, se transforma, por obra de la misma norma que extiende la sanción a los ilícitos relacionados con los recursos de la seguridad social, en reprimenda de conductos dolosas.

Todos estos temas merecen, por su trascendencia, un análisis especial.

RECOPILACIÓN

Ya desde los comienzos del siglo anterior, con la creación sucesiva de los distintos regímenes, se establecieron regulaciones de índole sancionatoria, tendientes tanto a alentar el cumplimiento de los preceptos obligacionales (formales como sustanciales), cuanto a disuadir de la inobservancia de las normas relativas a la tutela del bien

jurídico, representado por la intangibilidad de los recursos de la seguridad social.

Estas normas, dispersas en diferentes regímenes jubilatorios (bancarios, periodistas, empleados de comercio, de industria, de navegación, etc.), fueron reunidas y homogeneizadas a partir de 1953 con el dictado de la ley 14236[1], que se aplicaba a la totalidad de los empleadores, afiliados, beneficiarios y trabajadores por cuenta propia[2].

Las conductas consideradas como reprochables, y sancionadas con multa, fueron, con relación a los sujetos "empleadores": la falta de inscripción, la falta de denuncia de trabajadores, la omisión de retención de aportes, el depósito tardío de aportes y contribuciones, la negativa infundada a suministrar informes a la Autoridad de Aplicación, la falsa declaración o adulteración de los datos referentes a los beneficiarios, la violación de "toda otra norma..." y la mora en la presentación de plantillas o declaraciones juradas relativas al personal ocupado[3].

El artículo 21 establecía el procedimiento de aplicación de estas sanciones, "asegurándose al infractor las garantías de la defensa".

A su vez, los artículos 18 y 20 tratan figuras penales tales como la defraudación, como consecuencia de la falta de depósito de las sumas retenidas en las remuneraciones del personal (art. 18), la falsificación de documentos –en el caso de DDJJ- y el falso testimonio (art. 20).

Muchos años después (en 1967), y ya en el proceso unificatorio en materia normativa y administrativa, se dicta la ley 17250[4]. Esta norma (de plena vigencia) previó las mismas conductas que ya distinguimos en la ley 14236, incorporando algunas referidas específicamente a los beneficiarios y trabajadores independientes.

En cuanto a las conductas criminales, mantiene como delito la falta de depósito de las retenciones practicadas al personal (art. 17). El texto original establecía penas privativas de la libertad, en tanto reprimía con prisión de un mes a seis años "...al obligado que no depositare los aportes retenidos al personal que presta servicios en relación de dependencia dentro de los 15 días hábiles de intimado mediante notificación personal practicada por empleado o funcionario..."

Pocos años después, en 1970, la ley 18820[5] modifica este artículo 17, creando un tipo agravado de "retención indebida" en los siguientes casos: ocultación de la relación de dependencia, e insolvencia o incapacidad aparente o real de realizar el depósito, derivadas de actos dolosos, como enajenación fraudulenta de bienes, ocultación de los mismos, o toda otra operación, simulada o no, "que ... haya afectado, o podido afectar, el ingreso de las sumas retenidas...". Las penas fijadas

---

[1] BO: 16/10/1953. La L. 14236 se encuentra parcialmente vigente a través de los arts. 12, 16, 18 y 20 a 24

[2] Estos últimos incorporados por el decreto ley 15782/1956 (BO: 6/9/1956), luego de la creación, a través de la L. 14397, del régimen de trabajadores independientes, empresarios y profesionales (BO: 21/1/1955)

[3] Incorporada por el decreto ley 15782/1956 (BO: 6/9/1956)

[4] BO. 28/4/1967

[5] BO: 4/11/1970

para estas figuras agravadas consistían en prisión de 1 (uno9 a 8 (ocho) años.

Vale decir que la figura penalmente reprochable consistía primariamente en la falta de depósito oportuno de los aportes "retenidos", previendo la misma ley circunstancias agravantes para el caso (entre otros) de "ocultación de la relación de dependencia de los agentes". Ahora bien, esta figura "agravada" se constituía, por fuerza de la realidad, en la verdadera tipificación del ilícito, por cuanto el ocultamiento de la relación impedía formalmente retener cualquier aporte sobre las remuneraciones del agente oculto.

Más de veinte años transcurrieron en los que el régimen sancionatorio previsional, en su aspecto intrínsecamente penal, se basó en el artículo 17 de la ley 17250 (texto según L. 18820).

Recién en el año 1990, en lo que se refiere a las conductas incriminadas penalmente, se dicta la ley 23771[6], que deroga aquel artículo 17. Dicha norma, a su vez, es derogada, en 1997, por la ley 24769[7].

Recordemos, entonces, que la conducta típica desplegada para el delito de "evasión simple", relativa a los recursos de la seguridad social, es aquella por la cual el obligado, mediante "...declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al Fisco nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al Sistema de la Seguridad Social, siempre que el monto evadido excediere la suma de $ 20.000 /veinte mil pesos) por cada período" (art. 7, L. 24769).

Va de suyo que el presupuesto principal para la conformación del delito de "evasión total o parcial del pago de aportes y contribuciones" proviene de maniobras ardidosas o engañosas que lleven como cometido el ocultamiento o la malformación del hecho y/o la base imponible. En la suma, la falta de registración de la fuerza laboral ocupada y/o la inexactitud a sabiendas de la base remunerativa son las conductas básicas y habituales que llenan el tipo.

Como veremos, estas conductas desplegadas constituyen el centro de todo el régimen represivo, ya bien configuren un delito penalmente reprochado, o el ilícito "infraccional" penado por la ley 17250, o a partir de ahora, la conducta disvaliosa que activa la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 de la ley 11683.

Como contrapartida, la ley penal tributaria incluye, entre los delitos relativos a la seguridad social, la apropiación indebida, reprimiendo, con prisión de dos a seis años, al agente de retención de aportes al sistema que no depositare, total o parcialmente, dentro del plazo de diez días hábiles, los importes retenidos, y siempre que el monto no ingresado supere la suma de cinco mil pesos por cada período (delito de defraudación, en los términos de los arts. 18 y 20, L. 14236). Como expresa Chiara Díaz: "Se trata de reprimir la alta de depósito –

[6] BO: 27/2/1990
[7] BO: 15/1/1997

total o parcial-, en la institución, de las sumas de dinero retenidas como 'aportes' al Sistema Nacional de la Seguridad Social..."[8]

Se opera, de esta forma, una separación de ambas figuras, otrora asociadas por la ley 17250. Quedan incriminadas en forma independiente las acciones tendientes al ocultamiento del hecho y/o de la base, que dan por resultado la falta de ingreso de aportes y contribuciones, y por otro lado, la apropiación indebida, es decir, la falta de depósito de las sumas retenidas. Va de suyo que esta última conducta (en línea con la interpretación de la doctrina y la jurisprudencia) va a operar en la medida en que se esté en presencia de relaciones laborales regulares.

EL RÉGIMEN SANCIONATORIO DE LA LEY 17250

Sin perjuicio d lo antes expresado, desde 1970 a la fecha sigue subsistente el régimen sancionatorio, contenido en los artículos 11 y 15 de la ley 17250, la que es reglamentada, en el año 1992, por la resolución (DEANSeS) 748/1992.

Con el dictado del decreto 507/1993[9], al ponerse a cargo de la entonces Dirección general Impositiva las facultades de aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución fiscal de los recursos de la seguridad social, el organismo Recaudador emite la resolución general (DGI) 3747[10], derogada por la resolución general (DGI) 3756[11] -con las modificaciones de las RG (DGI) 4336[12] y 4342[13], las que, a su vez, resultan derogadas recientemente por la RG (AFIP) 1566, y su modificatoria, la RG (AFIP) 1570-.

En ellas, se establece la cuantía o el "quantum" de las sanciones aplicables a las conductas tipificadas en la ley 17250, sin perjuicio de que la última de las mencionadas efectúa –de algún modo- una recalificación de las conductas, en un claro avance reglamentario sobre la norma de base. Precisamente, en el caso de las conductas más gravosamente calificadas, referidas a la "...falta de denuncia de trabajadores y/o incumplimiento de la retención de aportes sobre el total que corresponda..." [art. 15, pto. 1, inc. b), de la ley], decide el Organismo Fiscal distinguir, dentro del tipo, cuatro situaciones diferentes:

a) No obtención o tramitación de la Clave de Alta temprana (CAT) por los trabajadores involucrados y, a su vez, falta de denuncia de los mismos en las declaraciones juradas determinadas de aportes y contribuciones con destino al sistema Unificado de la Seguridad Social con posterioridad al inicio de la relación laboral.

b) Falta de denuncia de los trabajadores involucrados en la declaración jurada determinativa de aportes y

[8] Ver Chiara Díaz, Carlos A:"Ley penal tributaria y previsional 24769" – Ed. Rubinzal-Culzoni – Bs.As. –1997 – pág. 279
[9] BO: 24/3/1993
[10] Fechada el 16/10/1993
[11] BO: 29/10/1993
[12] BO: 29/5/1997
[13] BO: 24/6/1997

contribuciones correspondiente al período de inicio de la relación laboral, a pesar de haberse obtenido o tramitado la CAT.

c) Omisión de retención de aportes sobre conceptos remuneratorios no declarados, correspondientes a trabajadores por los cuales se haya tramitado la CAT, y se encuentren denunciados en las declaraciones juradas determinativas de aportes y contribuciones.

d) Omisión de denuncia de trabajadores que posean CAT en declaraciones juradas determinativas de aportes y contribuciones posteriores a la primera inclusión. En este caso, la reglamentación recalifica el ilícito, con reenvío a otra de las figuras previstas por la misma ley: "mora en el pago de aportes y contribuciones".

Amén de lo antes señalado, y como bien se ha podido observar, existe una identificación entre las figuras penalmente reprochables, consideradas por el artículo 7 del Régimen penal tributario y Previsional, y aquellas tipificadas por el artículo 15 de la ley 17250, las que difieren sustancialmente, en la introducción del requisito del Alta temprana [RG (AFIP) 899], como elemento de control y en la condición objetiva de punibilidad (integrante del tipo, según parte de la doctrina). En síntesis, estamos hablando de delitos de daño, en tanto se requiere que, para su perfeccionamiento, deba concretarse la evasión total o parcial de los aportes y contribuciones a través de medios comisivos u omisivos, intencionalmente desplegados por el autor con esa finalidad, y, como además afirma Chiara Díaz, "...el autor debe haber procedido con dolo directo en el despliegue de su actividad típica, no bastando otras formas de culpabilidad para incriminarlo".[14]

LA INTRODUCCIÓN DEL ARTÍCULO AGREGADO A CONTINUACIÓN DEL ARTÍCULO 40 DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

La recientemente publicada ley 25795, entre su variada actividad modificatoria, agrega, a continuación del artículo 40 de la ley de rito, el siguiente texto:

"Art. ...-las sanciones indicadas en el artículo precedente, exceptuando a la 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 la condición de reincidente del infractor."

Una primera observación –y no menor- es que se cambia el espectro normativo que diera lugar a la activación de las facultades y a la integración de las normas procesales a través del ya conocido decreto 507/1993 (y su complementario, el D. 2102/1993), Esta ley, sin modificar el decreto de marras, extiende a los recursos de la seguridad social la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 de la ley de

[14] Ver Chiara Díaz, Carlos A.: "Ley penal tributaria y previsional 24769" – Ed. Rubinzal – Culzoni – Bs.As. 1997 – pág. 276

procedimiento tributario a través del ya transcripto artículo agregado a su continuación. Esta novedosa técnica legislativa podría dar cabida, en el futuro, a la extensión sin fronteras de otras regulaciones específicas, lo cual parecería indicar un mediato objetivo integrador.

Refiriéndonos a lo que significa el tema central de nuestro trabajo, la simpleza y efectividad de estos dos párrafos requieren un análisis ajustado. En primer lugar, resulta conducente efectuar algunas preguntas en sentido general: ¿cuál es la figura típica consagrada que activa la reprimenda?; ¿prevalece el ilícito sustancial (ocupación de trabajadores no registrados o declarados) o el formal (registración y declaración, con las formalidades exigidas por las leyes respectivas)?; ¿se puede operar una separación de las dos conductas dentro del mismo párrafo?; si fuere así,)se castigan ambas conductas con una misma sanción?; por el contrario,)es un solo ilícito de carácter material?

Trataremos de contestar a estas preguntas, por cuanto la disposición en uno u otro sentido produciría distintas alternativas y provocaría distintos efectos que, no por dicha distinción, resultarían menos gravosos, según fuere el caso.

Para despejar estas incógnitas, podríamos recurrir al tránsito legislativo. En oportunidad de la sanción de la ley en la Cámara Alta, se suscitó una interesante discusión. Valga decir que este artículo incorporado acumuló la mayor cantidad de reservas y se constituyó en "estrella" del debate[15]. El miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda (Senador Capitanich) expresó en su exposición:

"...También se establece la clausura para quienes ocupen trabajadores en relación de dependencia, y no los registraren y declararen. En este sentido, se aplican multas que van de 300 a 30.000pesos, así como la clausura en caso de reincidencia por parte del infractor. Seguramente, éste es un tema que va a ser objetado, pero estas reformas, que en algún momento se introdujeron en la Cámara de Diputados antes de sancionarse esta ley, establecen claramente la separación desde el punto de vista de la multa, o la clausura. En efecto, la clausura se aplica solamente por reincidencia, y la multa –que algunos cuestionan-, desde el punto de vista previsional, efectivamente es el doble con respecto a la legislación."

No resulta totalmente esclarecedor (en el sentido de las preguntas que nos formuláramos) lo apuntado en aquella oportunidad por el Senador Baglini:

"Está claro que si se aprueba el proyecto que estamos tratando, en el supuesto de detectarse trabajadores no registrados, se van a multiplicar las sanciones, lo que es francamente inconstitucional... La sanción de clausura, en el caso de reincidencia de un establecimiento de cincuenta o cien trabajadores registrados, en el cual uno o dos no están correctamente registrados –porque no hace falta siquiera que estén omitidos totalmente, sino incorrectamente registrados-, provoca la clausura del establecimiento..."

[15] Discusión parlamentaria en la sesión ordinaria de la Cámara de Senadores del 29/10/2003. Ver, en este sentido, la versión taquigráfica

Lo hasta aquí referido, que traduce el espíritu del legislador (más allá de la diversidad o incorrección del análisis), no puede dejar dudas en cuanto a la pretensión o verdadera aplicación del nuevo instituto, también sea que las penalidades se apliquen en torno de la vulneración de las normas sustantivas (ocultamiento de la relación dependiente) y/o de la incorrección en el tratamiento de los requisitos formales. Se refieren a las mismas conductas previamente encuadradas dentro de la reglamentación operada por la resolución general (AFIP) 1566, con lo cual se plasma lo que los integrantes de la Cámara Alta tanto han temido (y que mereciera sus observaciones): una doble punición por el mismo hecho y en una misma órbita.

Si bien está jurisprudencialmente y –en parte- doctrinariamente aceptado que no se vulnera el principio "non bis in idem", cuando hablamos de simultaneidad en la aplicación de sanciones (Fallos – T. 191 – pág. 233; T. 198 – pág. 229; Y. 240 – pág. 228 y T. 311 – pág. 1451, entre otros), el Alto Tribunal ha sentado que "...siempre que se respete el principio de razonabilidad de las penas impuesto por la Constitución Nacional..." ("Moño Azul"[16], entre otros). La identidad de persona, objeto y causa –y la aplicación del régimen sancionatorio en forma global- implicaría una severa e irrazonable punición: el ocultamiento del hecho y/o de la base, o la mera falta de cumplimiento de ciertos requisitos formales acarrearía quedar sometido a las sanciones de multa de la ley 17250, establecidas en hasta un doble de los aportes y contribuciones que hubiera correspondido liquidar respecto de los trabajadores involucrados (según el caso), con más las multas del artículo 40 de la ley 11683, graduadas en montos fijos de entre $ 300 (trescientos pesos) y $ 30.000 (treinta mil pesos), con más la hipótesis de accesoriedad de suspensión en el uso de matrículas, licencias o inscripciones registrales, si correspondiere. No invalida este concepto y –más- podría representar una situación de discordancia, y hasta la vulneración de la inhibida doble persecución penal, lo dispuesto por el último párrafo ("in fine") del nuevo texto del artículo 49 de la ley 11683, según la modificación dispuesta por la misma ley 25795, en cuanto a las facultades delegadas al Juez Administrativo. Allí se prevé que, en el caso del artículo 40 y del artículo agregado a su continuación, la eximición de las sanciones podrá ser total o parcial; en este último caso, limitándose a una de las sanciones previstas, cuando a su juicio "...la infracción no revistiera gravedad...". Este último punto, de singular importancia, será tratado con la consideración de las vías procesales paralelas.

LA SANCIÓN DE CLAUSURA

No resulta un mérito que el primer párrafo del ya mencionado artículo agregado descarte, en lo inmediato, la aplicación de la sanción de clausura para las conductas reprochables, ya que el segundo párrafo advierte que podrá tener lugar "...atendiendo a la gravedad del hecho y la condición de reincidente del infractor...". En suma, y sin mayores dudas, podemos decir que, a partir de la vigencia de la ley reformista, se ha activado la posibilidad de sancionar con clausura a los ilícitos previstos en el artículo 15, punto 1, inciso b), de la ley 17250 [reglamentado por los arts. 5, 6 y 7, Cap. C, Tít. I, RG (AFIP) 1566], con todas las alternativas y los efectos que tal medida supone. La mecánica de separación de sanciones (por un lado, multa, y ante ciertos

[16] ver autos "Moño Azul SA s/infracción ley 11683" – CSJN – 15/4/1992 – Fallos – T. 316 – pág. 687

casos, clausura) una cierta desnaturalización de los preceptos del artículo 40, en tanto, desde su dominio, se prevé la aplicación simultánea de ambas sanciones, cuestión también reafirmada por la jurisprudencia.

Estamos, en principio, ante un agravamiento por reincidencia, descartado en el régimen sancionatorio específico de seguridad social a partir de la reglamentación operada por la resolución general (AFIP) 1566. Recordemos que la anterior norma reglamentaria [RG (DGI) 3756] expresaba, en su artículo 3, que "...en caso de reiteración de los hechos por los que se configuren las infracciones previstas en el párrafo anterior ... se aplicará el máximo de la multa fijada por las leyes 17250 y 22161, según corresponda...".[17]

Como consecuencia de lo anteriormente expresado, la calificación de las conductas punibles merecería (como ya vimos) no solamente la aplicación concurrente de dos regímenes sancionatorios (multas de la L. 17250 y del art. 40, L. 11683), sino también la sanción de clausura ante la merituación de la gravedad y en los casos de conductas reincidentes.

Ahora bien, para completar el análisis, se estima necesario abordar lo que representaría la remisión del artículo 40 (continuación) con referencia a "...la aplicación de las sanciones indicadas en el artículo precedente...", o sea, el alcance de dicha remisión. En este sentido, dos cuestiones emergen como interrogante:

a) Si a tal remisión en materia de "sanciones" debe atribuírsele un sentido amplio o restringido.

b) Si la remisión implica, además, la activación de todas las disposiciones relacionadas e interconectadas con las sanciones de multa y clausura (vgr., arts. 41 a 44, 75, 77 y 78, todos de la ley de procedimiento tributario –t.o. 1998-)

En lo que respecta al punto a), no es lo mismo uno y otro sentido interpretativa. Mientras que hacerlo en forma acotada conllevaría solamente la aplicación de las sanciones por su naturaleza (multa, clausura o accesoria), descartando la posibilidad de duplicación prevista por el penúltimo párrafo del mismo artículo 40 (cuando se cometa otra infracción de las previstas "en el artículo" dentro de los dos años desde que se detectó la anterior), el sentido amplio provocaría la aplicación de tales sanciones agravadas, en línea con lo expresado –en algún caso- por la jurisprudencia y por la afinidad de la cuestión debatida: "...Si bien el artículo 49, 'in fine', de la ley 11683 faculta al Juez a reducir sanciones de multa por la remisión que hace a los artículos 38 y 39 de la mencionada ley, tal facultad puede ser extendida a infracciones sancionadas con la pena de clausura, puesto que la norma alude genéricamente a 'sanciones' y no exclusivamente a las pecuniarias..."[18]

---

[17] Este texto es el que surgía de la redacción por RG (DGI) 4336. En cuanto al agravamiento por reincidencia, podríamos decir que desaparece de la RG (DGI) 3756 a través de la modificación operada por la RG (AFIP) 900, en tanto ésta lleva el "quantum" de la multa al máximo legal (cuádruple). En la nueva reglamentación [por RG (AFIP) 1566], se descarta de plano, en el articulado, el agravamiento por reincidencia, a pesar de que el "quantum" fijado como máximo es hasta el doble de los aportes y contribuciones presuntamente omitidos.

[18] Ver fallo "Boschi Hnos. S.A. s/ley especial (11683)" – Cfed. De general Roca –15/3/200 – Imp. – T. 2001-B – Nº 15

Si ésta fuera la posición interpretativa imperante, entonces sí –y sin duda alguna- estaríamos frente a una clara vulneración del plexo constitucional y de los principios del decreto penal liberal, teniendo en cuenta la desproporción e irrazonabilidad de las penas.

En cuanto a las premisas del punto b), y sin perjuicio de poder hallar un contrasentido o contraposición con lo expresado para el caso anterior, no cabe aquí más interpretación que el otorgamiento de un sentido amplio a la remisión, fundamentalmente en lo que respecta a las vías recursivas, que asumen un carácter especial, precisamente por la especialidad de las sanciones tratadas. Convalida –de alguna forma- esta postura la redacción (como ya aludiéramos) del último párrafo del nuevo artículo 49, que incluye, dentro de las facultades del Juez Administrativo, la eximición total o parcial de estas sanciones.

DE LAS VÍAS PROCEALES PARALELAS

Como lo adelantáramos en el punto anterior, parece tener andamiento interpretar que la remisión al "régimen" sancionatorio del artículo 40 de la ley de procedimiento tributario conlleva la aplicación de las disposiciones emergentes y concordantes. Esto, por cuanto lo referido a las vías procesales representa un cuerpo autónomo de requisitos, procedimientos, recursos, competencias e institutos.

También en materia de seguridad social se presenta un procedimiento "sui generis", conformado por las regulaciones de la ley 11683, activadas por el imperio del decreto 507/1993, con más aquellas prevalecientes de la materia específica (por ejemplo, L. 18820). Este procedimiento imbricado ha recibido reglamentación por parte de la Administración Federal de ingresos Públicos y así, en la resolución general (AFIP) 79 (y modif..), se explica, en el punto 1.4 del Anexo I, lo siguiente: "Las multas previstas en la resolución general (DGI) 3756 y sus modificaciones serán determinadas mediante acta de infracción o intimación fehaciente, en la cual se detallarán la infracción cometida, la base de cálculo de la sanción y la alícuota aplicable...". A partir de allí, y aplicada que resulte la sanción por el funcionario interviniente, se abren las etapas previstas por la misma resolución: impugnación de acta, control y tramitación de la impugnación, emisión de la primera resolución administrativa, petición de revisión o recurso de apelación (optativos y excluyentes), segunda resolución de sede administrativa (si fuere el caso) y nueva oportunidad para articular el recurso de apelación por ante la Cámara federal de la Seguridad Social, mediando el requisito de administrabilidad previsto por el artículo 15 de la ley 18820 (depósito de las sumas emergentes de la liquidación practicada). No parece ser el momento para extendernos en la consideración del procedimiento en materia de seguridad social, pero baste decir, como en muchas oportunidades afirmamos, que este procedimiento se presenta como el más rudimentario en materia de garantías, y contrapuesto a principios elementales, incluso a la jurisprudencia del Alto Tribunal, en cuanto a la consideración de las infracciones tributarias como participantes de la naturaleza penal.

Debe, entonces, efectuarse la comparación con el procedimiento relativo a la aplicación de multa y clausura del artículo 40 de la ley de procedimiento tributario, diametralmente opuesto al anterior. En tal caso, labrada el acta de comprobación, con todos los requisitos previstos

por el artículo 41, se cita al contribuyente para comparecer en audiencia, a los efectos de articular su defensa (munido de las pruebas de que intente valerse) en un plazo no menor a 5 (cinco), ni superior a 15 (quince) días. El Juez Administrativo debe pronunciarse una vez terminada la audiencia, o en un plazo no mayor a los 2 (dos) días. El acto administrativo que aplique las sanciones de multa, clausura y –en su caso- suspensión de matrículas o licencias es recurrible dentro de los 5 (cinco) días, por apelación administrativa, ante funcionarios superiores de la Administración Federal de Ingresos Públicos, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a los 10 (diez) días.

Si bien la ley, en un exceso realmente exorbitante, señala la ejecutoriedad del acto administrativo y prevé que la apelación por ante el Fuero penal Económico tendrá efecto meramente devolutivo, el Alto tribunal se encargó de restablecer la garantía de la tutela judicial efectiva a través del fallo "Lapiduz".[19]

La descripción de estas vías procesales debe alertar sobre las insalvables diferencias que podrían producirse al aplicar dos regímenes sancionatorios diversos, encaminados sobre la apariencia de una misma conformación objetiva. En la mayoría de los casos en los que el Fisco entendiera encontrarse ante casos de "ocupación y falta de registración de personal", podría desarrollar dos procedimientos significativamente diferentes, hablando –claro- sobre la aplicación de sanciones pecuniarias, mientras las sanciones de multa, aplicadas de acuerdo con los lineamientos de la ley 17250, transitarán, sin mayores recaudos garantistas, un dilatado procedimiento administrativo, que recalará, como refugio de instancia jurisdiccional, en la Cámara del Fuero competente en materia de seguridad social. La aplicación de las sanciones del artículo 40 de la ley de procedimiento tributario implicará plazos (normativameente hablando) mucho más abreviados, con la posibilidad de ocurrir, en grado de apelación por ante los juzgados en lo Penal Económico de la Capital federal y los Juzgados Federales, en el resto del territorio. De esta forma, resulta absolutamente posible que, mientras aún se encuentre en trámite de debate la impugnación intentada en los términos del artículo 10 de la ley 18820, se produzca el dictado del acto administrativo previsto en el último párrafo del artículo 41 de la ley de procedimiento tributario o –en todo caso- en la resolución prevista en el segundo párrafo del artículo 77 de la misma ley, que dirime la apelación administrativa. Esto implica que, por el mismo hecho, se confirme una sanción, mientras la otra permanece en discusión dentro de la misma órbita. Sin lugar a dudas, esto otorgaría sustento a la invocación sin restricciones del principio general del "non bis in idem", que inhibe la doble persecución o condena por un mismo hecho. Exacta situación se proyecta a partir de las dos vías procesales jurisdiccionales. Arribadas las causas a la esfera judicial, se estarán sometiendo a juzgamiento, en sendos fueros competentes en razón de la materia, sanciones de idéntica naturaleza. Una vez más se reafirma que "según este principio general del derecho ("non bis in idem"), nadie puede ser perseguido ni condenado por el mismo hecho. En la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 8, ap. 4) se lo establece expresamente, al estipular que el inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a un nuevo juicio por los mismos hechos. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha

[19] ver fallo "Lapiduz, Enrique c/acción de amparo" – CSJN – 28/4/1998

establecido que el principio 'non bis in idem' prohíbe la aplicación de una sanción por un mismo hecho ya juzgado y castigado..."[20]

LA DESVIRTUACIÓN DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA

Tiene expresado el Alto tribunal, en forma consecuente, que "...el bien jurídico tutelado por el artículo 40 de la ley 11683 –t.o. 1998- es el conjunto de facultades de fiscalización y verificación que posee la Administración Fiscal, y que se plasma en la exigencia del cumplimiento de un determinado número de deberes formales –en el caso, emitir los comprobantes comerciales a través del controlador fiscal- por los contribuyentes y responsables..."[21]. se reitera dicha posición en el fallo "Toso": "...Interesa puntualizar aquí sobre el aspecto tendiente a resguardar el bien jurídico constituido por las ya mentadas facultades de verificación y fiscalización..."[22]

Las normas de base que, en la materia, prevén la registración del personal ocupado, tienen a la preservación del bien jurídico representado por la recaudación de los recursos de la seguridad social y, en consecuencia, al correcto abastecimiento de los distintos subsistemas. Esta circunstancia destaca la diferencia entre los bienes jurídicamente tutelados; aquí no se trata de la custodia de las facultades de "verificación y fiscalización", sino de la colección de los ingresos públicos.

Como ya destacáramos en otro punto, el caso descripto en el artículo analizado es de carácter complejo, puesto que, por un lado, la "falta de registración y declaración", analizada como faz objetiva del tipo, requiere, además, el aspecto subjetivo, con la concurrencia de los dos extremos en la conducta del agente –el cognoscitivo y el volitivo-, mientras que no hacerlo con más "...formalidades exigidas por las leyes respectivas..." implicaría, en ciertos casos, solamente un quebrantamiento de los deberes formales que admitirían el error involuntario, eliminando la tipicidad dolosa.

Lo apuntado nos lleva a la convicción de que la ley 25795, al extender la sanción de clausura a ciertas conductas dolosas emparentadas con la evasión de aportes y contribuciones (reincidencia y gravedad del hecho), no ha hecho más que desnaturalizar el objetivo de la pena, que reprime conductas referidas al cumplimiento de ciertos deberes formales, que pretenden la custodia del bien jurídico relativo a las facultades del Fisco.

Por todo lo anteriormente expuesto, queda un espacio para advertir que el redimensionamiento de la política represiva, con relación a los recursos de la seguridad social, ha adquirido caracteres que vulneran los principios de razonabilidad y proporcionalidad, en un claro avasallamiento de la manda constitucional. En todo caso, habría que preguntarse si la manifiesta legitimidad que precede al resguardo de

---

[20] Ver Folco, Carlos M.: "El delito de evasión fiscal", en Chiara Díaz, Carlos A.: "Ley penal tributaria y previsional 24769" – Rubinzal-Culzoni – Bs.As. – 1997 – pág. 398

[21] Ver fallo "AFIP c/Povolo, Luis Dino s/infracción al artículo 40 de la ley 11683" – CSJN – 11/10/2001 – Imp. T. 2001-B –pág. 31 – Nº 22. El Tribunal hace suyo el dictamen del procurador, Dr. Nicolás Becerra

[22] ver fallo "Toso, Gabriel Armando s/apelación de clausura y multa" – CSJN – 3/10/2002 – Imp. T. 2002-B – pág. 50 – Nº 23

ciertos bienes públicos no exige, primaria y primordialmente, un sinceramiento de parte de aquellos que tienen en sus manos los destinos de la Nación.