

EL CÓDIGO FISCAL DE ENTRE RÍOS

LAS MULTAS POR OMISIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Documento complementario para la discusión técnico-profesional

I. Objeto y justificación del presente documento

El presente trabajo procura complementar el documento ya puesto a disposición de la matrícula sobre las tensiones existentes entre el Código Fiscal de Entre Ríos, la Constitución provincial de 2008 y determinadas prácticas de la administración fiscal vigentes¹. Aquel texto identificó, con alcance general, un conjunto de fricciones entre el diseño normativo tributario provincial y el estándar más exigente que surge del orden constitucional vigente, particularmente en materia de defensa en sede administrativa, motivación suficiente de los actos, solve et repete, regímenes de retención y percepción y utilización de herramientas informáticas en la gestión tributaria.

Este nuevo aporte no pretende reiterar, en términos generales, aquella discusión, sino concentrarse en un punto específico que hoy presenta una fuerte gravitación práctica: el régimen de las multas por omisión en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, su encuadre recursivo, la cuestión del procedimiento previo exigible y, especialmente, la incidencia que adquiere el modo en que la sanción es proyectada sobre los módulos operativos de pago y sobre los mecanismos de regularización.

La cuestión reviste actualidad no sólo por su dimensión estrictamente sancionatoria, sino también porque compromete problemas de técnica procedimental, tutela administrativa efectiva, diseño de sistemas informáticos y racionalidad de la propia política de administración tributaria.

II. La secuencia fáctica que se advierte en la práctica administrativa

En la experiencia profesional reciente se observa, con suficiente reiteración, una secuencia que merece ser aislada analíticamente. En primer lugar, se cursa una intimación de deuda vinculada con períodos impagos o reputados adeudados del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En segundo término, se dicta una resolución que, sobre la base de fórmulas tales como "*no habiendo presentado descargo alguno*" o expresiones equivalentes, impone multa por omisión. Finalmente, esa sanción pasa a quedar incorporada a los módulos operativos de pago o a los sistemas de facilidades y regularización, de modo tal que, cuando el contribuyente intenta cancelar al menos el tributo y sus intereses, la multa ya aparece proyectada sobre el circuito material de cumplimiento.

Este encadenamiento modifica sustancialmente el eje de la discusión. Mientras la multa se mantiene en el plano del acto administrativo, el debate puede concentrarse en su legalidad, su motivación y su recurribilidad. Pero cuando la sanción se inserta inmediatamente en los instrumentos ordinarios de pago, la cuestión deja de ser exclusivamente una discusión de exégesis normativa y pasa a involucrar también la utilidad real del recurso, la efectividad de la defensa y la razonabilidad del diseño operativo del sistema.

III. Inserción del problema en el cuadro general ya diagnosticado

El documento previamente difundido por el CPCEER sostuvo que el sistema tributario provincial continúa estructurado sobre un Código Fiscal de matriz anterior a la reforma constitucional de 2008 y que, en la práctica, se mantienen mecanismos procedimentales y sancionatorios que no siempre aparecen adecuadamente adaptados al nuevo parámetro constitucional. Esa observación general encuentra en la problemática de las multas por omisión en IIBB uno de sus ejemplos más nítidos.

En efecto, en este punto convergen varias cuestiones de relevancia institucional: la estructura de la potestad sancionatoria, la exigencia de culpabilidad en materia infraccional, el alcance del derecho de defensa en sede administrativa, la motivación del acto sancionatorio, la aptitud real de los recursos previstos por el Código Fiscal y el eventual impacto distorsivo que pueden producir los sistemas informáticos cuando, lejos de facilitar el cumplimiento, operan como mecanismos de presión patrimonial anticipada.

IV. La multa por omisión y su encuadre en el régimen recursivo del Código Fiscal

Desde el punto de vista estrictamente recursivo, no parece haber mayor duda en cuanto a que la multa por omisión, en tanto es impuesta mediante resolución administrativa, queda comprendida dentro del sistema de impugnación previsto en el Código Fiscal. El art. 97 dispone que las resoluciones de la Administradora quedan firmes a los quince días de notificadas, salvo interposición de reconsideración o apelación, y agrega que los recursos administrativos suspenden la ejecución de las resoluciones recurridas, aunque no el curso de los intereses. El art. 98 establece que reconsideración y apelación comprenden también el recurso de nulidad por defectos de forma. El art. 99 prevé expresamente que el recurso de reconsideración procede contra resoluciones del Director Ejecutivo o de otros

¹ <https://cpceer.org.ar/novedades/institucionales/documento-para-analisis-profesional> "Documento para análisis profesional | CPCEER

funcionarios con facultades delegadas, y exige que se interponga por escrito, fundado y con ofrecimiento de prueba. El art. 100 regula la sustanciación probatoria y el dictado de la resolución respectiva. Finalmente, el art. 101 contempla la apelación ante el Ministerio contra la resolución recaída en reconsideración, con una precisión de singular relevancia para esta materia: el pago previo exigido para la apelación opera con excepción de las multas.

De ese entramado normativo surge una consecuencia clara. La multa por omisión no constituye un acto inmune al control administrativo ulterior, sino una resolución plenamente recurrible, tanto en reconsideración como, en su caso, en apelación. A su vez, el propio Código excluye expresamente a las multas del recaudo de pago previo para acceder a esa segunda instancia administrativa, lo cual revela que el legislador no quiso tratar la sanción como un importe definitivamente consolidado desde su imposición, sino como una decisión susceptible de revisión plena dentro de la vía administrativa.

Esta caracterización resulta importante por una razón adicional. Si la multa por omisión es recurrible y, además, está excluida del pago previo en la apelación administrativa, no parece razonable que su configuración operativa termine neutralizando de hecho esa garantía, ya sea mediante su incorporación inmediata a los módulos de pago o a los sistemas de regularización, ya sea a través de mecanismos que dificulten materialmente la cancelación del tributo y sus intereses sin arrastrar simultáneamente la sanción. En este punto, la discusión sobre el régimen recursivo se enlaza naturalmente con otra cuestión complementaria: el acceso al proceso contencioso administrativo cuando lo que se controvierte es, precisamente, la multa. Esa es la cuestión que corresponde examinar seguidamente.

V. El acceso al proceso contencioso administrativo sin pago previo de la multa

La cuestión del pago previo para acceder al proceso contencioso administrativo debe examinarse, ante todo, a la luz del art. 9 de la Ley provincial 7061. Ese artículo establece, como regla, que no será necesario el pago previo para interponer la acción contencioso-administrativa contra decisiones que impongan obligaciones de dar sumas de dinero, y agrega, como excepción, las obligaciones tributarias vencidas “en la parte que no constituyan multas, recargos, intereses y otros accesorios”. El propio texto legal revela, así, que la exigencia de solve et repete subsiste respecto de la obligación tributaria principal vencida, pero no respecto de la multa ni de los demás accesorios. El último tramo del mismo artículo refuerza esa inteligencia, al disponer que, si durante la sustanciación del juicio venciera la obligación tributaria, el interesado deberá acreditar su cumplimiento dentro de los diez días, bajo pena de tener por desistida la acción; nuevamente, el centro de la previsión está puesto en la obligación tributaria principal y no en la sanción. Esta solución legal no fue alterada por la reforma introducida por la Ley 10.052, y la cuestión del pago previo continúa rigiéndose por el texto originario de esa norma, que mantiene la exclusión de las multas, recargos, intereses y otros accesorios de la exigencia de pago previo.

La jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Nº 2 de Concepción del Uruguay ha confirmado expresamente esta inteligencia. En “*Brener Mario c/ Administración Tributaria de Entre Ríos (ATER) y Estado Provincial s/ contencioso administrativo*”, la Cámara sostuvo que, dado que se cuestionaba la imposición de una multa, “no cabe exigir el pago previo establecido en el art. 9 del CPA”, y declaró la admisibilidad del proceso. El mismo criterio fue reiterado en “*Galarza Juan Dionisio y otros c/ Administración Tributaria de Entre Ríos y Estado Provincial s/ contencioso administrativo*”, donde afirmó que, al discutirse una multa, no correspondía exigir el recaudo del art. 9 del código de rito. En consecuencia, los precedentes mencionados no crean una excepción nueva, sino que confirman, en el plano de la admisibilidad procesal, la interpretación que ya surge del propio texto legal.

VI. La noción de sumario y su función en el derecho sancionatorio tributario

Para ordenar la discusión conviene recordar brevemente, en primer término, qué debe entenderse por sumario en esta materia. En el campo sancionatorio, el sumario constituye el cauce procedimental destinado a delimitar la imputación, formalizar la apertura de la instancia contradictoria, asegurar el conocimiento de los cargos, permitir el ejercicio de la defensa y la producción de prueba y, recién después, habilitar el dictado de una resolución fundada. Su razón de ser consiste, precisamente, en separar el momento instructorio del momento decisorio, evitando que la sanción se confunda con una mera consecuencia automática del antecedente material.

El Código Fiscal entrerriano prevé expresamente ese instituto para la defraudación tributaria. El art. 56 dispone que, antes de aplicar la multa por defraudación, la Administradora debe instruir un sumario, notificar al presunto infractor y emplazarlo por quince días para presentar su defensa y ofrecer prueba; el art. 57 agrega que, mediando semiplena prueba o indicios vehementes de defraudación, dicho sumario puede incluso instruirse antes de la resolución determinativa del gravamen.

Para la multa por omisión, en cambio, el Código no contiene un precepto equivalente. Esa diferencia parece obedecer a una opción legislativa: reservar el sumario especial para la infracción más grave y dejar la omisión dentro del procedimiento administrativo tributario general. Pero de ello no se deriva, en modo alguno, que la omisión pueda sancionarse sin defensa previa ni que la inexistencia de sumario especial equivalga a legitimación del automatismo.

VII. La multa por omisión sin sumario especial sigue requiriendo defensa efectiva

La ausencia de un sumario especial para la omisión no suprime el debido procedimiento administrativo. El propio Código Fiscal contiene, en el título correspondiente al procedimiento administrativo tributario, reglas inequívocas en tal sentido. El art. 89 exige que, cuando la acción se inicia de oficio o por denuncia, antes de resolver se dé vista de todo lo actuado al interesado por quince días, para que alegue las razones de hecho y de derecho que estime corresponder y ofrezca la prueba pertinente. El art. 93 dispone que, cuando del procedimiento resulte una determinación tributaria o la aplicación de multas, en esa vista deberá entregarse copia de la parte pertinente de las actuaciones. El art. 95 exige, además, que la resolución contenga, entre otros recaudos, la relación sucinta de la causa, la decisión adoptada y sus fundamentos.

De este modo, si bien la omisión no cuenta con un sumario especial en los términos previstos para la defraudación, ello no habilita a prescindir del contradictorio. Lo que desaparece es una forma procedimental específica; no la necesidad de defensa útil, conocimiento suficiente de lo actuado y resolución motivada.

VIII. La intimación de deuda y su impropia conversión en vista de las actuaciones

Uno de los puntos más discutibles de la práctica observada reside en la función que se asigna a la intimación de deuda. La intimación es, por su propia estructura, una pieza recaudatoria: reclama el ingreso de lo que la Administración considera adeudado, fija un plazo y anticipa, en su caso, la promoción de la ejecución. La dificultad aparece cuando, en la resolución sancionatoria posterior, se afirma que el contribuyente “*no habiendo presentado descargo alguno*” queda alcanzado por la multa, como si aquella intimación hubiese cumplido por sí misma la función de la vista prevista por el art. 89.

La objeción no es meramente nominal. La vista de actuaciones exigida por el Código presupone acceso a lo actuado, posibilidad de alegar y de ofrecer prueba; y cuando del procedimiento puede resultar aplicación de multas, el art. 93 añade la entrega de copia de la parte pertinente de las actuaciones. Nada de ello se confunde necesariamente con una mera intimación de pago. Por consiguiente, utilizar la falta de respuesta a la intimación como si equivaliera a ausencia de descargo en sentido infraccional importa transformar una pieza recaudatoria en un sustituto impropio del contradictorio sancionatorio.

IX. La omisión como incumplimiento culpable y el lugar del error excusable

El Código Fiscal no define la omisión como simple mora. El art. 48 dispone expresamente que constituirá omisión el incumplimiento culpable, total o parcial, de la obligación de abonar tributos. El art. 49 agrega que quien omitiere el pago de impuestos, anticipos o ingresos a cuenta será sancionado con multa graduable entre el 50% y el 200% del gravamen dejado de pagar, siempre que la conducta no constituya defraudación ni tenga previsto un régimen distinto. El mismo artículo reconoce, además, que no incurre en infracción punible quien demuestre haber dejado de cumplir por error excusable, cuya excusabilidad debe ser declarada por resolución fundada; y prevé, asimismo, un régimen especial de multas automáticas reducidas para supuestos de cancelación o regularización temprana.

La consecuencia interpretativa es decisiva. La omisión sancionable no puede ser reducida a la mera constatación de la deuda impaga. El legislador exige culpabilidad y reconoce expresamente un espacio normativo para el error excusable. Por eso, el hecho de que el contribuyente quede fuera del régimen benigno de regularización temprana no autoriza, por sí solo, a presumir cumplido el juicio de culpabilidad ni a considerar descartada sin tratamiento la hipótesis excusable.

X. La culpabilidad como presupuesto de la multa por omisión y el alcance del error excusable en la jurisprudencia provincial

La interpretación expuesta encuentra respaldo en la jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo N° 2 de Concepción del Uruguay. En la causa “*Ulle, Alejandro c/ Administración Tributaria de Entre Ríos (ATER) y Estado Provincial s/ contencioso administrativo*” (6/4/2021), dicho Tribunal desarrolló con particular claridad que la infracción prevista en los arts. 48 y 49 del Código Fiscal no se satisface con la sola constatación objetiva del incumplimiento, sino que requiere, además, la verificación del componente subjetivo de la conducta imputada. La sentencia destaca que, si bien en materia de omisión puede operar una presunción de culpa, ello no autoriza a transformar la sanción en una consecuencia automática del mero no pago, desde que dicha presunción admite prueba en contrario y obliga a ponderar las circunstancias concretas del caso. En esa misma línea, la Cámara afirma que las multas tributarias no deben aplicarse automáticamente y que el art. 49, al receptar el error excusable, no consiente una lectura restrictiva del instituto, sino que impone valorar si el contribuyente observó un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación. Desde esta perspectiva, el precedente resulta de particular interés para reafirmar que la multa por omisión, en el derecho tributario provincial, no puede ser entendida en clave de responsabilidad objetiva ni desligada del examen de culpabilidad y de las causales exculpatorias legalmente reconocidas.

XI. La Resolución 102/ATER y su alcance bajo el régimen vigente

La Resolución 102/ATER, dictada el 16 de abril de 2013, estableció que la multa por omisión del art. 49, primer párrafo, sería graduada en el 70% del gravamen dejado de pagar cuando el tributo y sus intereses no hubieran sido cancelados

ni regularizados en el marco de las condiciones entonces previstas; y elevó esa graduación al 100% cuando la obligación omitida surgiera de un procedimiento administrativo practicado por la Dirección de Fiscalización Tributaria. La propia resolución remite expresamente al art. 49 del Código Fiscal T.O. 2006 y al art. 2 de la Ley 10.183.

Sin embargo, esa resolución no puede ser interpretada de manera aislada ni como si agotara por sí sola la discusión actual. Su vigencia operativa debe leerse en armonía con el texto vigente del Código Fiscal, con el concepto de omisión culpable del art. 48, con la actual configuración del art. 49 y con las exigencias procedimentales y recursivas del sistema. En otros términos, la RG 102/2013 puede fijar una pauta administrativa de graduación, pero no releva a la Administración de la carga de motivar el caso concreto, tratar el error excusable y respetar la instancia defensiva que el propio ordenamiento exige.

La cuestión, sin embargo, no se agota en la validez abstracta de esa pauta reglamentaria. Su verdadera proyección problemática aparece cuando la multa así graduada deja de permanecer en el plano de la resolución y pasa a reflejarse directamente en los módulos operativos de pago y en los sistemas de regularización.

XII. La incorporación de la multa a los módulos operativos de pago y a los planes

Aquí se localiza, probablemente, el aspecto más sensible del problema. Cuando la multa ya impuesta es incorporada de inmediato a los módulos operativos de pago o a los sistemas de regularización, sus efectos patrimoniales se anticipan de hecho. El contribuyente que desea cancelar el tributo y sus intereses puede verse impedido de hacerlo sin asumir simultáneamente la sanción, o bien quedar atrapado en una operatoria que no diferencia de modo claro entre lo principal y lo accesorio controvertido.

En esas condiciones, el recurso persiste en el plano formal, pero se debilita en el plano real. La presión económica generada por el diseño del sistema conduce a una secuencia en la que la multa se soporta primero y se discute después. El problema deja entonces de ser exclusivamente recursivo y pasa a comprometer la tutela administrativa efectiva y la razonabilidad del propio procedimiento.

XIII. El dato relevante del servicio “Presentación de DDJJ y Pagos” de ARCA

El punto relevante aquí no consiste en afirmar, en términos generales, que ARCA opera con una lógica distinta, sino en advertir un dato operativo más preciso. En la práctica, una obligación atrasada de Impuesto sobre los Ingresos Brutos puede canalizarse mediante el servicio “Presentación de DDJJ y Pagos” de ARCA, generando el correspondiente VEP sin incluir la multa en discusión. La documentación oficial de ARCA indica, en efecto, que dicho servicio permite emitir un VEP especificando la obligación a cancelar mediante CUIT, período, impuesto, concepto, subconcepto e importe.

Ese dato adquiere especial interés cuando se lo contrasta con lo que ocurre en “Servicios Administradora Tributaria de Entre Ríos”. Las guías oficiales de trámites de ATER muestran que este último constituye un entorno operativo propio y diferenciado, accesible desde el portal web de ARCA con clave fiscal, pero configurado como servicio específico de la Administradora Tributaria provincial.

La consecuencia argumental es relevante. Si aquello que no puede hacerse en el servicio propio de ATER sí puede realizarse mediante el servicio “Presentación de DDJJ y Pagos” de ARCA —esto es, pagar la obligación atrasada sin la multa—, la rigidez observada en los módulos provinciales no aparece como una imposibilidad técnica necesaria. Más bien, sugiere que la restricción proviene del modo en que ha sido concebida u operada la herramienta propia de ATER, mientras que el servicio de ARCA conserva una arquitectura que permite discriminar la obligación de IIBB a cancelar dentro del esquema del VEP. Desde esta perspectiva, el problema deja de ser una fatalidad técnica y pasa a presentarse como una cuestión de diseño operativo con incidencia directa sobre el ejercicio efectivo del derecho del contribuyente a cancelar o a regularizar mediante un plan de pagos, al menos, lo no controvertido.

XIV. Digitalización administrativa y tutela efectiva

La reciente reforma de la Ley Nacional 19.549 de Procedimientos Administrativos incorporó al sistema principios expresos de juridicidad, razonabilidad, proporcionalidad, buena fe, confianza legítima, transparencia y tutela administrativa y judicial efectiva. Su reglamentación, además, prevé para las plataformas digitales la automatización del cumplimiento de las exigencias aplicables y la adecuada explicitación de las condiciones relevantes del trámite.

De ese nuevo marco no se sigue una simple habilitación tecnológica neutra. Se sigue, antes bien, una orientación jurídica precisa: la digitalización debe facilitar el cumplimiento y el ejercicio de derechos, no obstaculizarlos ni reducirlos materialmente. Si un sistema informático impide cancelar lo no controvertido sin asumir previamente lo controvertido, o si transforma una multa recurrible en una carga patrimonial prácticamente ineludible, la cuestión excede lo operativo y pasa a ser también un problema de juridicidad, razonabilidad y tutela efectiva.

XV. El art. 65 de la Constitución de Entre Ríos como parámetro de control

La discusión adquiere una densidad todavía mayor si se la examina a la luz del art. 65 de la Constitución de Entre Ríos. Tal como se señaló en el documento ya difundido, esa cláusula consagra la defensa inviolable en todo

procedimiento administrativo o proceso judicial, la interdicción de la arbitrariedad, la exigencia de motivación suficiente y el plazo razonable.

Leído desde ese parámetro, el problema de las multas por omisión en IIBB no se reduce a una controversia sobre porcentajes o sobre técnica reglamentaria. La cuestión central es si el contribuyente dispone de defensa real antes de sufrir plenamente los efectos económicos de la sanción, si la resolución aparece suficientemente motivada y si el diseño operativo del sistema respeta o vacía de contenido la garantía de revisión.

XVI. El antecedente “Roemmers” como marco metodológico de estas tensiones

Las tensiones descriptas hasta aquí encuentran un marco metodológico particularmente útil en el antecedente “Roemmers SAICF c/ ATER”. El documento previo ya había puesto de relieve, a propósito de ese caso, que un sistema recursivo puede mantenerse en el plano formal y, sin embargo, perder eficacia material cuando se lo combina con exigencias u obstáculos que restringen el acceso real a la revisión.

Aunque ese antecedente se refiere a otro tramo del procedimiento, su enseñanza es perfectamente trasladable a esta discusión: no basta con la existencia nominal del recurso si la configuración general del sistema termina neutralizando, en los hechos, su aptitud para resguardar derechos. Bajo esta perspectiva, “Roemmers” no aparece aquí como una cita lateral o tardía, sino como un criterio de lectura del conjunto del problema: la validez de los remedios recursivos no puede apreciarse en abstracto, sino en función de su eficacia práctica frente a la configuración real del sistema.

XVII. Efectos indeseables desde la propia lógica de la administración tributaria

La crítica al sistema actual no se agota en sus objeciones jurídicas. También alcanza a su racionalidad administrativa. Una administración tributaria eficiente debe propender al pago voluntario, tanto en término como fuera del plazo. Si el contribuyente desea cancelar al menos el tributo y sus intereses, el sistema debería favorecer esa conducta y no impedirle.

Cuando ocurre lo contrario, los efectos son previsibles: se desalienta el pago, aumenta la litigiosidad y se posterga o paraliza el cobro compulsivo, pues el contribuyente pasa a sostener que quiso pagar y que fue la propia Administración la que no se lo permitió. A ello se suma un efecto adicional, particularmente grave: el contribuyente con dificultades financieras severas puede verse empujado a dejar de presentar sus declaraciones juradas para evitar que la deuda autodeclarada quede inmediatamente expuesta a un régimen sancionatorio que luego el sistema operativo vuelve más rígido y gravoso.

Si ese incentivo perverso se consolida, el resultado es peor para todos: menos declaraciones presentadas, menor transparencia fiscal, mayor opacidad en la exteriorización de la deuda y mayor conflictividad judicial. Un diseño pensado para reforzar la presión recaudatoria puede terminar, paradójicamente, agravando el incumplimiento y debilitando el cumplimiento voluntario.

XVIII. La necesidad de adecuar el Código Fiscal al estándar convencional de tutela efectiva

Antes de cerrar, corresponde añadir una consideración de jerarquía superior. La cuestión no sólo debe examinarse a la luz del procedimiento tributario provincial, sino también desde el bloque de constitucionalidad federal. En la República Argentina, la Convención Americana sobre Derechos Humanos integra ese bloque con jerarquía constitucional, y su art. 8.1 garantiza a toda persona el derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, no sólo en materia penal, sino también en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. A su vez, el art. 25 reconoce el derecho a un recurso sencillo, rápido y efectivo ante jueces o tribunales competentes, y el art. 2 compromete a los Estados a adoptar las disposiciones de derecho interno necesarias para hacer efectivos tales derechos.

Desde esa perspectiva, una futura reforma del Código Fiscal de Entre Ríos debería contemplar expresamente mecanismos que impidan que el diseño procedimental o informático del sistema vacíe de contenido el acceso a la revisión. En particular, la exigencia de pago previo de una multa sancionatoria —o su incorporación automática a circuitos de pago o regularización que la hagan prácticamente ineludible— no puede ser indiferente al estándar convencional. El problema no reside en una discusión meramente terminológica sobre el solve et repete, sino en una cuestión sustancial: si el contribuyente debe soportar patrimonialmente la sanción antes de poder discutirla de manera útil, el recurso corre el riesgo de transformarse en un remedio sólo nominal.

Por ello, más que afirmar en abstracto la invalidez de toda técnica de pago previo, corresponde sostener algo más preciso y jurídicamente más robusto: cuando el solve et repete se proyecta sobre multas de naturaleza sancionatoria y actúa como impedimento real o gravoso para acceder a la revisión administrativa o judicial, entra en seria tensión con el debido proceso, la defensa y la tutela judicial efectiva garantizados por la Convención Americana. En tal sentido, la adecuación del Código Fiscal provincial no debería limitarse a mejorar su técnica recursiva, sino incorporar reglas expresas que aseguren información recursiva suficiente, diferenciación operativa entre tributo y sanción, y vías de impugnación que no queden neutralizadas por exigencias económicas previas incompatibles con un recurso verdaderamente efectivo.

XIX. Conclusiones provisorias para la discusión

De lo expuesto pueden extraerse, al menos, las siguientes conclusiones.

La primera: la multa por omisión en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se impugna por recurso de reconsideración y, en apelación, el pago previo no rige respecto de las multas.

La segunda: la omisión no se reduce al mero no pago, sino que remite a un incumplimiento culpable y admite tratamiento del error excusable.

La tercera: aunque para la omisión no exista sumario especial expreso como sí ocurre con la defraudación, ello no elimina la necesidad de defensa previa, vista útil y resolución fundada.

La cuarta: una intimación de deuda no equivale necesariamente a una vista de actuaciones, y por ello resulta objetable sostener luego que el contribuyente no presentó descargo alguno como si aquella intimación hubiese satisfecho por sí sola esa exigencia.

La quinta: la RG 102/2013 fijó una pauta administrativa de graduación, pero esa pauta no desplaza el deber de motivar el caso concreto ni de respetar el procedimiento y las garantías del sistema vigente.

La sexta: el diseño de los módulos operativos de pago no es jurídicamente irrelevante. Si impide cancelar lo no discutido sin imponer también lo discutido, puede terminar afectando la tutela efectiva y contrariando la lógica de la digitalización administrativa, que debe facilitar y no restringir derechos.

La séptima: además de sus objeciones jurídicas, el sistema actual presenta efectos contraproducentes desde la propia administración tributaria, pues desalienta el pago voluntario, incentiva la litigiosidad y puede incluso empujar a contribuyentes financieramente comprometidos a no presentar sus DDJJ, agravando el incumplimiento en lugar de reducirlo.

La octava: la reiteración de estas tensiones revela que el problema excede la discusión puntual sobre la validez de determinadas multas por omisión y pone de manifiesto la necesidad de encarar una revisión del Código Fiscal de Entre Ríos, a fin de adecuarlo de manera expresa al estándar constitucional y convencional vigente, especialmente en materia sancionatoria, defensa en sede administrativa, información recursiva, digitalización de procedimientos y diferenciación operativa entre el tributo, sus accesorios y las sanciones.

XX. Cierre

Repasar el Código Fiscal de Entre Ríos a propósito de las multas por omisión en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no supone apartarse del debate general ya abierto, sino profundizarlo en uno de sus puntos más expresivos. Allí donde el régimen sancionatorio se cruza con el procedimiento, con el diseño operativo del sistema y con la conducta futura del contribuyente, emerge con claridad la necesidad de revisar no sólo la legalidad formal del acto, sino también la racionalidad institucional del mecanismo.

Si el procedimiento sancionatorio ha de conservar legitimidad, no basta con que existan formalmente una resolución y un recurso. Es necesario, además, que la defensa sea real, que la motivación sea suficiente y que el funcionamiento de los sistemas administrativos no desnaturalice, en los hechos, ni las garantías del contribuyente ni la política elemental de todo sistema tributario razonable: facilitar, antes que obstaculizar, el cumplimiento voluntario de las obligaciones. En esa línea, la experiencia aquí analizada también invita a replantear, con criterio sistemático, la necesidad de una futura reforma del Código Fiscal de Entre Ríos en su dimensión procedimental y sancionatoria.

Concordia (ER), abril de 2026.

Cr. Edgardo José Marsó
CPCEER Mat. N° 1068
Estudio Marsó & Asociados

Nota: En la elaboración del presente documento se utilizó asistencia instrumental de inteligencia artificial para apoyo de redacción, bajo dirección, revisión y edición final del autor, quien asume íntegramente su contenido.