

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA

**INSTITUTO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS
PÚBLICAS ARGENTINAS**

MAESTRIA EN FINANZAS PÚBLICAS

TRABAJO FINAL

Titulo: La Clausura Impositiva

Director: Dra. CP Cristina del Carmen Mansilla
Maestrando: Cr Jorge Hugo Riboldi

INDICE	Página
Carátula.....	1
Índice.....	2
Resumen.....	4
Objetivos.....	4
Estado de la cuestión.....	5
Justificación del trabajo.....	6
Metodología.....	6
Definición del problema.....	7
Hipótesis.....	7
Recolección de datos.....	7
Análisis de datos y conclusiones del estudio.....	7
Introducción.....	8
Poder de policía del Estado.....	8
Infracciones formales : genéricas y agravadas.....	9
El elemento subjetivo en la infracción tributaria.....	10
El error excusable.....	10
Clasificación de las infracciones tributarias.....	11
Nuevas infracciones formales agravadas.....	13
Bien jurídico protegido.....	14
Procedimiento para la aplicación de sanciones.....	18
Principios del derecho penal.....	19
Legalidad.....	20
Debido proceso adjetivo.....	20
Culpabilidad.....	21
Relevancia jurídica del error.....	21
El error invencible.....	22
Tentativa.....	23
Imputabilidad.....	23
Participación.....	24
Non bis in ídem.....	24
Naturaleza penal de la sanción de clausura.....	25
Efectos económicos de la clausura.....	25
Antecedentes legales de la clausura.....	26
Evolución legislativa de la sanción de clausura.....	29
Análisis de la ley N° 23314.....	29
Análisis de la ley N° 23905.....	30
Análisis de la ley N° 24073.....	31
Análisis de la ley N° 24765.....	31
Análisis de la ley N° 26044.....	32
Código Tributario de Córdoba(Ley 6006).....	33
Código Tributario Munic.de La Rioja (Ord. 4987)	34
Proyecto de Ley-Estatuto del contribuyente.....	34
Graduación de sanciones.....	35
Instrucción General (AFIP) 6/2007.....	35
A) Análisis de jurisprudencia sobre los tipos infraccionales de la clausura impositiva.....	37
Tipos infraccionales.....	37
Artículo 40° ley N° 11683.....	37

No entrega o no emisión de facturas.....	37
No llevar registros.....	40
Traslado de mercaderías.....	41
Falta de inscripción.....	42
No conservar facturas.....	43
No poseer instrumentos de medición y/o control de la producción.	43
Agravamiento de la sanción por reincidencia.....	44
Sanción adicional.....	44
Trabajadores no registrados. Sanciones aplicables.....	44
Artículo 40.1 ley N° 11683.....	44
B) Análisis de jurisprudencia desde los principios constitucionales y penales.....	45
Principio de proporcionalidad o razonabilidad.....	45
Principio de insignificancia o bagatela.....	47
Principio de integración. Norma penal en blanco.....	48
Principio de non bis in ídem.....	48
La Clausura impositiva y los controladores fiscales.....	49
Clausura preventiva.....	51
El agente encubierto.....	53
Recursos oponibles a la sanción de clausura impositiva.....	56
Conclusiones.....	58
Bibliografía.....	61

LA CLAUSURA IMPOSITIVA.

Es apropiada su aplicación para el castigo de las infracciones tributarias formales?

RESUMEN:

El presente trabajo de investigación se refiere al estudio del instituto de la clausura impositiva, en el marco del sistema punitivo de infracciones formales previstas en la legalidad Tributaria Nacional. La clausura es estudiada desde su aplicación como sanción en las leyes aduaneras, de impuestos internos, abastecimiento público, hasta su incorporación como sanción al incumplimiento de deberes formales tributarios.

Se trata de analizar la evolución de la sanción en el tiempo, ámbito de aplicación, motivación, y particularmente su aplicación en el derecho tributario formal, comparado con otras sanciones previstas en la ley N° 11683(t.o.1998 y sus modif.) así como con otras leyes, las controversias derivadas de su legislación propiamente dicha tales como la afectación de principios constitucionales y su instrumentación práctica a través de la jurisprudencia en las distintas instancias donde fue debatida.

El trabajo plantea como propuesta, que la sanción de clausura no es un instrumento adecuado para penalizar infracciones formales tributarias en general, pero que podría serlo para el castigo de infracciones tributarias materiales. Porque de no ser así estaríamos en presencia de una sanción excesiva, no proporcional e irrazonable, por lo que se sugeriría su derogación.

Objetivo del trabajo.

El objetivo del trabajo es el estudio de la clausura como herramienta legal eficaz para sancionar infracciones tributarias de índole formal. Dicho estudio enfoca aspectos de legislación comparada, jurisprudencia y doctrina; como asimismo el análisis de formas sancionatorias alternativas. El mismo incluye además el estudio de la clausura preventiva y sus efectos.

Es conveniente recordar que el instituto de la Clausura Preventiva,(incorporado a Ley N° 11683 por la Ley N° 24765 B.O: 13/01/1997) consiste en una medida de cautela precautoria por la que se dispone un cierre de establecimiento a fin de impedir que se sigan configurando violaciones al bien jurídico tutelado (administración pública), efectuadas con anterioridad por lo que haya sido objeto de clausuras administrativas anteriores en un período no superior a un año. Vale decir, se trata de sanciones de naturaleza distinta. Corresponde aclarar que ante los hechos previstos por el art.40° de la Ley 11.683 (t.o.en 1998 y mod.), la misma incluye una doble pena, una, objeto del presente trabajo; es la que aplica el mecanismo normal de juzgamiento, y la otra (clausura preventiva) incorpora un instituto, que, como veremos más adelante, ha sido tildada de inconstitucional por alguna jurisprudencia.

Un objetivo más específico consiste en la debida ponderación de la clausura impositiva como instrumento que permite una adecuada capacidad de control de la Administración Tributaria respecto de la lesión a las garantías constitucionales que su aplicación da a

lugar, tales como afectación al derecho de propiedad, de trabajo y otros.

Otro objetivo del trabajo consiste además en distinguir, en el análisis de la sanción de clausura en general como instrumento corrector de conductas nocivas al interés público, respecto de la clausura impositiva que tiene un claro sentido de afectación patrimonial por incurrir el contribuyente en infracciones formales. Ello sin perjuicio de considerar esta sanción como posible en el marco de las infracciones materiales dolosas en virtud del bien jurídico que se le asigne .

Estado de la cuestión:

La clausura impositiva ha sido muy debatida desde su inclusión en la ley de procedimiento Fiscales N° 11683(t.o.1998 y sus modif.) a través de la ley N° 23314 (08/05/1986) , ya que su aplicación normal - no tributaria -se orientaba al castigo de conductas que requerían de un lugar físico para su materialización y por ende tratando de impedir que dicha conducta se reitere, casi siempre relacionada a cuestiones de interés general como poder de policía, sanidad, bromatología, abastecimiento, regulaciones económicas, etc; por lo que su utilización como sanción impositiva provocó rechazos tanto en doctrina como en jurisprudencia .

Hasta ese momento no se conocía la utilización de la clausura como reproche al incumplimiento de deberes formales tributarios; pero sí era conocida como medida sancionatoria en materia de tributos aduaneros, impuestos internos, control de abastecimiento público y consumo, códigos alimentarios y municipales de faltas; o sea, existía un nexo ó vinculación entre la conducta reprochada y el espacio físico donde se llevaba a cabo la actividad.

Por ejemplo, el artículo 14° de la ley de abastecimiento (Ley N° 20.680- 25/06/1974) establecía como situación ilícita al acaparamiento, frente a la negativa de venta, o venta con sobreprecios, etc., todo lo cual requería necesariamente de un ámbito físico para que dicha conducta se concrete.

También el Código Procesal Penal de la Nación (Ley N° 23984 – 9/9/1991 -) tiene prevista la clausura del local en el capítulo II artículo 184° Inc. 6) en referencia a los actos de la policía judicial y de las fuerzas de seguridad, cuando se suponga por vehementes indicios que se ha cometido un delito grave y la clausura se considere indispensable.

Aquí la sanción de clausura tiene por objeto el resguardo o preservación de indicios en un lugar físico que permitan la investigación del ilícito.

Así podemos advertir que el elemento común es la vinculación de la sanción de clausura con la materialidad del hecho que se quería reprimir ó prevenir.

Las sucesivas modificaciones experimentadas por la ley N° 11683 (t.o.1998 y sus modif.), sobre el tema – *Ver evolución de la sanción de clausura impositiva en la ley 11683 Pág.20 de este trabajo* –, incluye tipos infraccionales punibles con clausura que no siempre encuadran en ésa relación conducta –espacio físico que explica la razonabilidad de dicha pena ; todo lo cual hace que la sanción de clausura adquiera una entidad distinta al castigar una infracción sin relación directa al espacio físico necesario para que se configure.

Tal el caso de lo previsto en el inciso c) del art. 40° de la Ley N° 11683 (t.o.1998 y modif.) que sanciona con clausura a quienes encarguen o transporten comercialmente mercaderías sin el respaldo documental que exige AFIP.

Además en la última modificación legal (Ley N° 26044 – B.O. 06/07/2005)– artículo 40°.1.1 - se incorporó el decomiso para incumplimientos de los incisos c) y e) del artículo 40° Ley 11683(t.o.1998); además se agregó el inciso g) al artículo 35° de la Ley. N° 11683(t.o.1998 y sus modif.) incorporando la figura del agente encubierto.

También se incorpora el artículo 40°.1 de la Ley N° 11.683 (to en 1998 y sus modif.) que reprime con sanciones a quienes mantengan trabajadores no registrados. Aplicando la sanción de clausura cuando tal circunstancia constituya un hecho grave y el infractor sea reincidente.

Aquí la sanción de clausura se aparta de las infracciones formales tributarias para castigar, en forma agravada, a quienes ocupen trabajadores en relación de dependencia y no los registren ni declaren las formalidades exigidas por las leyes.

Todo lo cual apunta a lograr mayor justificación de la clausura como integrante del sistema punitivo tributario, pero ampliando el marco sancionatorio a situaciones nuevas que difieren de las infracciones formales.

Con el tiempo hubo adecuación legal de tipos infraccionales, delimitando la sanción para situaciones más graves. En la actualidad en el ámbito impositivo coexiste con otras sanciones – particularmente de multa pecuniaria - , incluyendo un sistema de eximición y reducción de sanciones a partir de la reforma legal del 2005, que permite al juez administrativo evitar la “clausura”, si se prueba que la infracción no revistiere gravedad, conforme la estimación que se efectúe, en función del descargo y las pruebas ofrecidas por el contribuyente presuntamente infractor (Art. 49° - último párrafo – Ley N° 11683 t.o. 1998 y sus modif.)

Justificación del trabajo:

El trabajo de investigación propone cuestionar la sanción de clausura como integrante de las penalidades por incumplimientos tributarios formales en la ley N° 11683(t.o.1998 y sus modif.). Dicho cuestionamiento proviene de las controversias derivadas de la aplicación de dicha sanción, que se advierten en la variada y no siempre pacífica jurisprudencia y a la afectación de garantías constitucionales.

Se plantea la posibilidad de su derogación por ser una punición excesiva en lo relativo a infracciones formales ó permitir su aplicación en circunstancias de mayor gravedad.

Metodología (Evaluación y definición de alternativas metodológicas y de las técnicas e instrumentos).

El método consistirá en la revisión bibliográfica, observación y estudio de casos (investigación documental)

Definir el problema

Las propuestas planteadas en la página tres constituyen el punto de partida para orientar el estudio de la clausura impositiva prevista en la ley N° 11683(t.o.1998 y sus modif.).

Se revisará el resto de sanciones previstas en la legalidad impositiva nacional como así también las que penan con clausura otro tipo de infracciones. Principios constitucionales que afecta. Análisis específico del bien jurídico protegido.

Hipótesis

La utilización de la clausura impositiva como pena fiscal no ha resultado pacífica ni uniforme, ya que su aplicación es controvertida no sólo por las infracciones que castiga, sino por las garantías constitucionales que pueden verse afectadas. Aunque se analiza la posibilidad de aplicar dicha sanción para las infracciones tributarias materiales, particularmente las tipificadas como dolosas, por entender que es más compatible su aplicación con el bien jurídico protegido por las mismas (hacienda pública), ó en defecto, de mantenerse como en la actualidad, propiciar su derogación lisa y llana.

Recolección de datos:

Fuentes bibliográficas: existe disponible bibliografía suficiente para encarar el aspecto teórico. Se analizará la variada jurisprudencia sobre el tema, destacando el resultado de las sentencias como asimismo las instancias intervinientes.

Análisis de datos y conclusiones del estudio.

Además del enfoque eminentemente teórico sobre la clausura, el trabajo pretende poner en evidencia la constitucionalidad y la eficacia del instrumento como corrector de infracciones tributarias formales y los costos que el mismo genera tanto en la administración tributaria como en el contribuyente. Situaciones estas que han de surgir del enfoque planteado precedentemente.

INTRODUCCION

Poder de Policía del Estado

En el derecho positivo argentino, la sanción de clausura aparece como manifestación del poder de policía del Estado - en los ámbitos arriba comentados - para la aplicación de las normas reguladoras destinadas a la preservación de la salud pública o relacionada con el orden económico.

Tal poder de policía es definido como el conjunto de potestades del Estado para reglamentar el ejercicio de los derechos, limitando las libertades y los derechos individuales en salvaguardia del orden público y el bien común. Incluye en tal concepto la actividad estatal orientada a la efectiva aplicación de las reglamentaciones y a los funcionarios públicos cuya misión es cumplir con dicha actividad.

El elemento coactivo es el instrumento que utiliza el funcionario público que realiza la tarea de policía administrativa, a fin de lograr que los particulares adecuen sus conductas conforme las normas legales, utilizando mecanismos sancionatorios en caso de contravenciones ó acciones materiales coercitivas no sancionatorias.

La Ley Nº 11683 (t.o en 1998 y sus modif.) de Procedimientos Fiscales le ha conferido a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), el ejercicio del poder de policía económica, que se observa a través de las siguientes normas que tienen como propósito verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias nacionales, como así también facultades de verificación, para la detección de la posible comisión de infracciones.

El artículo 35º de la Ley Nº 11683 (t.o.1998 y sus modif.) se refiere a las facultades que posee la administración para verificar y/o fiscalizar a los contribuyentes y/o responsables, además establece la facultad de requerir a los mismos, que lleven libros o registros especiales de sus operaciones relacionadas con la materia imponible con carácter obligatorio. También dispone sobre la exigencia de utilizar determinados comprobantes como respaldo de sus operaciones y la conservación de sus duplicados dispuestos en la Resolución General Nº 1415/2003 .

El artículo 33º.1 de la ley Nº 11683(t.o.1998 y sus modif.) Establece la obligación para los contribuyentes de constatar que las facturas que reciban por sus operaciones, contengan la debida autorización de la Administración Federal de Ingresos Públicos, vale decir, probar la veracidad de la documentación respaldatoria.

A través del Decreto Nº 477 publicado en el B.O. el 16/05/2007, se reglamentó el artículo 33 º.1 de la Ley Nº 11683(t.o.1998) , estableciendo en su Art. 1º quiénes son los sujetos obligados a constatar la debida autorización de las facturas ó documentos equivalentes que reciban en función de compras o prestación de servicios.

También dispone el artículo 35º inciso f) de la ley Nº 11683(t.o 1998 y sus modif.), la facultad de clausurar preventivamente un establecimiento, cuando incurran en cualquiera de las situaciones previstas en el artículo 40º (Ley Nº 11683 – t.o.1998 y sus modif.) o aquella que derive en un grave perjuicio ó la reincidencia en un periodo no mayor a un año desde la comisión de la infracción anterior.

Un nuevo inciso, el g), que permite autorizar mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones.

Este instituto ha sido denominado "agente encubierto o también fedatario", y en la práctica ha merecido profundos rechazos tanto en doctrina como en jurisprudencia.

Por la importancia de los incisos f) y g) del artículo 35° Ley 11683(t.o 1998 y sus modif.), estos temas tendrán un desarrollo específico en el presente trabajo.

El ejercicio del poder de policía económica mencionado permite la detección de contravenciones, que de encuadrarse en las tipificadas en el artículo 40° de la ley N° 11683(t.o.1998 y sus modif.), correspondería la sanción de clausura.

Infracciones formales genéricas y agravadas

La sanción de clausura prevista en la Ley N° 11683 (t.o 1998 y sus modif.), se halla encuadrada en el ámbito de las infracciones formales tributarias, por ello creo oportuno efectuar algunas consideraciones referidas a la infracción tributaria en términos genéricos con el propósito de precisar el alcance e importancia del instituto bajo estudio.

La infracción tributaria ha sido conceptualizada como el incumplimiento de las obligaciones nacidas de la relación jurídico-tributaria y comprende obligaciones de hacer y no hacer.

También puede definirse como la violación a las normas jurídicas sustanciales y formales (Villegas Héctor B. Curso de Finanzas ,Derecho Financiero y Tributario.- Editorial Astrea- 9° edición).

Definir la naturaleza jurídica de la infracción tributaria es de suma importancia, ya que a partir de dicha concepción se puede sostener la aplicación o no del derecho penal en la materia tributaria.

Si bien existen distintas teorías referidas a la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, se acepta que no hay marcadas diferencias entre el ilícito penal y el ilícito tributario en atención al bien jurídico que se tutela.

Siguiendo al Profesor Villegas, este sostiene que las infracciones tributarias entendidas como obstrucciones ilícitas a la formación de las rentas públicas, tienen carácter contravencional y no delictual (aun las de tipo fraudulento, tales como la presentación de declaraciones juradas engañosas que perjudican al fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad).

Por lo que el carácter penal de las sanciones implica que el derecho penal tributario quede encuadrado en los preceptos contemplados en los artículos 18° y 19° de la Constitución Nacional, razón por la cual no puede sustraerse de los principios de legalidad, tipicidad, prohibición de interpretación por analogía y retroactividad en la aplicación de las normas, debido proceso adjetivo, culpabilidad, relevancia jurídica del error, tentativa, imputabilidad, participación, non bis in idem; vigentes en el derecho

penal común.- (*tratados en el punto principios del derecho penal*).

El elemento subjetivo en la infracción tributaria.

En el derecho penal sólo es punible aquel a quien la acción puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente. (Criterio de personalidad de la pena.- Fallo Parafina del Plata CSJN- 1968) .

En general las infracciones tributarias formales son reprimidas por penas pecuniarias como es el caso de la multa, excepto en el caso de la clausura, también las infracciones materiales son reprimidas con penas pecuniarias, pero a partir de que éstas adquieren cierta tipicidad - como las previstas en la ley penal tributaria N° 24.769 (15/01/1997 y sus modif. Ley N° 26735 del 28/12/2011) donde corresponde pena de prisión física.

Con respecto al elemento subjetivo, en el delito impositivo y de la seguridad social se requiere dolo – que es la manifestación de una conducta orientada al engaño, a la trampa – mientras que en la contravención se requiere culpa o dolo para que la conducta se configure.

A diferencia del dolo, la culpa tiene su fundamento en la ausencia de precauciones que debe tomar el obligado por la norma legal, lo usual es el actuar con negligencia, o sea, el descuido por el cumplimiento de obligaciones tales como inscripción, facturación, registración, etc.

De lo expuesto surge que la ley N° 11683 (t.o 1998 y sus modif.) sanciona las conductas antijurídicas que signifiquen un resultado de daño o resultado para el tesoro del Estado derivado de la falta de pago de tributos, pero también reprime la falta de observancia de deberes formales o sea ilícitos de carácter objetivo.

Las infracciones sustanciales o materiales por otra parte se configuran cuando se consuma completamente la infracción susceptible de ser sancionada, aunque también se sostiene que no es necesario que el daño se haya producido concretamente, siendo suficiente la potencialidad, lo que habilita la figura de delito fiscal de peligro abstracto por lo que podrían ser sancionadas conductas tales como los actos preparatorios cuyo resultado sea la omisión dolosa (evasión), o sea que afecte obligaciones sustanciales.

El error excusable.

El artículo 45° de la ley N° 11683(t.o.1998 y sus modif.) en su primer párrafo-in fine – establece que habrá omisión de impuestos en tanto no haya fraude o no exista error excusable.

La Instrucción General (AFIP) 6/ 2007, que regula lo concerniente a la graduación de sanciones impositivas y de la Seguridad Social, define que se considerará error excusable, cuando la norma aplicable al caso – por su complejidad, oscuridad o novedad -, admitiera diversas interpretaciones que hubieran impedido al responsable, aun actuado con la debida diligencia, comprender el verdadero significado del precepto legal de que se trate.

El error excusable en materia tributaria ha sido considerado por nuestra doctrina y jurisprudencia, ambas fuentes del derecho, como un eximente de la responsabilidad (Fallos: Continental SA /DGI- CNACA – Sala II - 22/9/81- ; fallo: Ciba Geigy Argentina

SA- 5/2/81-; fallo: Usandizaga , Perrone y Juliarena SRL18/8/92; fallo: V. de Smolar , Elisa- CNACA- 30/7/91) .

No se admite la excusa de la ignorancia o error de la ley en sentido propio o restringido – Ley del congreso - y sí se admite la ignorancia o error de derecho – conjunto de resoluciones y otras normas de menor jerarquía o que no sean ley del Congreso. Además agrega este fallo, que la sanción de clausura es una peligrosa herramienta, puesto que implica la posibilidad de que funcionarios administrativos castiguen conductas con sanciones de índole estrictamente penal. (Fallo: Buombicci, Nely Adela- JNPE N° 2 – 15/03/1991).

Cuando esta causa llega a la Corte Suprema, se sostiene que el error de derecho con sustento, por ejemplo, en que la RG 3118 /90 (DGI) constituye una norma de menor jerarquía o infra legal, por lo tanto no surte el efecto que se le pretende asignar en ése decisorio, a poco de que se advierta que el artículo 44 de la Ley N° 11683 (t.o 1978) , para atender al núcleo de la acción prevista, remite a la norma complementaria para integrarla con un elemento de hecho cuya especificación se refiere al Poder Administrador; sin que ello suscite, en principio, objeciones de carácter constitucional. (Buombicci, Nely Adela, CSJN – 08/06/1993).

La doctrina jurisprudencial actual es conteste en el hecho de que el ilícito tributario necesita para su configuración la presencia del elemento objetivo (material) y del elementos subjetivo (contenido en la intención y la voluntad del obligado de dañar o perjudicar al fisco), siendo el contribuyente quien deberá probar el error y qué lo indujo a incurrir en el mismo, alegando así carencia de elemento subjetivo, porque conforme lo dispone el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCCN) quién alega debe probar sus manifestaciones.

Art. 377. - Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga el deber de conocer.

Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción.

Si la ley extranjera invocada por alguna de las partes no hubiere sido probada, el juez podrá investigar su existencia, y aplicarla a la relación jurídica materia del litigio.

Clasificación de las infracciones tributarias.

Normalmente se identifican dos categorías de infracciones tributarias:

- a) Infracciones formales: implican la trasgresión a deberes formales, un incumplimiento de obligaciones de hacer y no hacer.
- b) Infracciones materiales o sustanciales: implican la violación al cumplimiento de la relación jurídica-tributaria principal, esto es, la obligación tributaria propiamente dicha.

También se acepta otra clasificación, que tiene en cuenta la magnitud del ilícito. Así es que tenemos:

Infracciones genéricas: cuando se revisten los caracteres propios del ilícito .

Infracciones agravadas: cuando median circunstancias que significan el agravamiento del ilícito.-

Podemos decir que la clasificación descripta admite, a los fines de su estudio, otra subdivisión : Infracciones formales genéricas e infracciones formales agravadas, como así también , Infracciones sustanciales genéricas e Infracciones sustanciales agravadas.

A continuación se ejemplifican las infracciones mencionadas en la anterior clasificación :

1) Infracciones formales genéricas: las contempladas en los artículos 38° (multa automática por no presentar las declaraciones juradas) y 39° (multa frente al incumplimiento de normas reglamentarias) de la ley N° 11.683 (t.o 1998 y sus modif.),

2) infracciones formales agravadas: las previstas en el artículo 40° y siguientes de la ley N° 11683 (t.o 1998 y sus modif.) (multa y clausura).

Esta distinción se evidencia cuando analizamos las distintas sanciones y también caminos procedimentales para imponer las previstas en la ley N° 11683 (t.o.1998 y sus modif.)

3) Infracciones sustanciales genéricas:

3.1) Omisión , mediante DDJJ o información inexacta , o falta de presentación de DDJJ, (Art. 45° Ley 11.683).

3.2) Perjuicio al fisco mediante DDJJ engañosas ú ocultación maliciosa. (Art.46° Ley 11683).

4) Infracciones sustanciales agravadas:

4.1) Evasión simple impositiva: pena de prisión de dos a seis años al obligado que mediante DDJJ engañosas, ocultación maliciosa evadiere el pago de tributos, siempre que el monto evadido supere la suma de \$ 400.000 (cuatrocientos mil pesos) por impuesto y por ejercicio anual . (Art 1° Ley N° 24.769 mod. por Ley 26.735);

4.2) Evasión agravada impositiva: La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión , cuando en el caso del art.1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de \$ 4.000.000 (cuatro millones de pesos).....

Se observa , en lo referido a las infracciones formales, que el legislador ha considerado que hay deberes formales más trascendentes (infracciones agravadas) que otros y por lo tanto se hace necesario sancionarlos con distintas penas.

Por ello nos preguntamos si las infracciones formales tipificadas en los artículos 38°,38.1°, 39°,39.1° y 40° ley 11683(t.o.1998 y sus modif.), antes descriptas, protegen el mismo bien jurídico que es el normal desenvolvimiento de la administración pública y la circulación de bienes y servicios.

Este tema es tratado en el acápite dedicado al bien jurídico protegido, en atención a los distintos criterios que la aplicación de la sanción de clausura genera en la jurisprudencia analizada.

Nuevas Infracciones Formales Agravadas.

El propósito de incorporar en el trabajo estas nuevas infracciones formales, es el de permitir el cotejo de éstas con las del artículo 40° de dicha ley y analizar la sanciones aplicadas.

A través de la ley N° 26.044 (6/7/05) se modifica el Art. 38° cont.de la Ley N° 11683 (t.o.1998 y sus modif.) y cuyo primer párrafo prevé que *“la omisión de presentar DDJJ informativas previstas en los respectivos regímenes, dentro de los plazos establecidos, será sancionada con multa de hasta pesos cinco mil (\$ 5.000.-) que se elevará hasta pesos diez mil (\$ 10.000.-) , si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, constituidos en el país, como así también de establecimientos organizados como empresas estables pertenecientes a personas físicas o de existencia ideal domiciliadas en el exterior.*

Cuando existiera la obligación de presentar DDJJ informativa sobre la incidencia en la determinación del Impuesto a las Ganancias derivadas de operaciones de importación y exportación entre partes independientes, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la AFIP, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa automática de pesos mil quinientos (\$ 1.500.-), que se elevará a pesos nueve mil (\$ 9.000.-) si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país ó establecimientos organizados en forma de empresas estables pertenecientes a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior.

En los supuestos en que la obligación de presentar DDJJ se refiera al detalle de las transacciones – excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes - celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas, o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la omisión de hacerlo, dentro de los plazos generales que establezca la AFIP, será sancionada, sin requerimiento previo, con una multa de pesos diez mil (\$ 10.000.-), que se elevará a pesos veinte mil (\$ 20.000.-) si se tratare de sociedades, fideicomisos, constituidos en el país ó establecimientos organizados como empresas estables- de cualquier naturaleza u objeto - pertenecientes a personas físicas o ideal domiciliadas, constituidas ó radicadas en el exterior”.

Aquí se advierte una fuerte elevación de la sanción cuantitativa cuando se trata de la omisión de presentación de DDJJ informativas, como asimismo de DDJJ informativas referidas a operaciones de comercio exterior.

En el artículo 39° de la ley de rito, se prevé que cuando el incumplimiento sancionado por dicho artículo se refiera a las normas sobre:

- a) falta de denuncia del cambio de domicilio fiscal,
- b) resistencia a la fiscalización,
- c) omisión de proporcionar datos para el control de operaciones internacionales y,
- d) la falta de conservación de comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

La multa prevista en el primer párrafo del art.39° - \$ 150.-(pesos ciento cincuenta) se puede graduar hasta un máximo de \$ 45.000.(cuarenta y cinco mil). Se agregan situaciones típicas que el legislador entendió que justificaban una sanción pecuniaria más importante, con lo que podríamos definir como infracción formal agravada a las arriba definidas.

Nótese que la actividad típica citada en el punto d) del artículo 39° se parece bastante a la prevista en el inciso e) del artículo 40° de la ley N° 11683(t.o.1998 y sus modif.): *“No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acreditaran la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de las actividades de que se trata”*. Solo que este último tipo considerado como infracción formal agravada esta sancionado con multa y clausura, mientras que el primero con multa.

También el agregado a continuación del 39° de la ley de rito (incorporado por Ley N° 25.795 del 17/11/2003) sanciona con multas de \$ 500.00 (pesos quinientos) a \$ 45.000.00 (pesos cuarenta y cinco mil) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por AFIP en lo referido a la presentación de DDJJ informativas previstas en el Art 38.1° de la ley N° 11683 (t.o 1998) y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente ó de terceros.

Este artículo (el 39.1° Ley N° 11683- t.o.1998 y sus modif.) dispone un agravante adicional aparte la multa que es que cuando se produzca el tercero de los incumplimientos arriba citados (información de terceros) se considera que hay resistencia pasiva del sujeto pasivo hacia la fiscalización y si los responsables tienen una facturación igual o superior a \$ 10.000.000.00 anuales, siendo la sanción en este caso de dos (2) a diez (10) veces el importe máximo previsto en el citado párrafo (o sea \$ 45.000.00), acumulable con las restantes sanciones previstas en el presente artículo.

Adviértase que lo planteado en el último párrafo, a pesar de tratarse de una infracción formal, la sanción puede ser muy importante – similar a la de una infracción material - .

Se aprecia de estos comentarios que el legislador ha detectado nuevos tipos infraccionales que supone como muy trascendentes y los sanciona con multas gravosas, estableciendo una adecuada relación entre la infracción y la sanción por tratarse de operaciones económicas de significación. Por lo que el bien jurídico protegido no sólo estaría vinculado a la preservación del correcto funcionamiento de la administración pública, sino a la protección de la renta fiscal, circunstancia ésta no siempre advertida en la aplicación de la clausura tributaria.

Bien jurídico protegido

Se ha destacado supra la importancia del bien jurídico tutelado al aplicar una sanción de tipo penal, por ello hemos de realizar un repaso del concepto con el objetivo de comprender su alcance.

Zaffaroni define el bien jurídico como una *“relación de disponibilidad de un individuo con el objeto, protegida por el Estado, que revela su interés mediante la tipificación*

penal de las conductas que lo afectan". De lo que surge que debe tratarse de valores o de bienes que la comunidad califica como esenciales para la convivencia, el desenvolvimiento de las instituciones, la preservación de los bienes individuales, etc, y que este caso podríamos decir el respecto al principio constitucional de igualdad y equidad en el cumplimiento de las obligaciones.

Las figuras infraccionales son el medio que el derecho utiliza para proteger un bien ó un valor, por lo que no puede considerarse una conducta como típica si no afecta a un bien jurídico determinado.

El bien jurídico tutelado ha sido definido como un bien vital del grupo o del individuo, que por su significación social es amparado jurídicamente.

Corresponde entonces al ámbito legislativo determinar que bienes o valores por su consideración social resultan merecedoras de ésta tutela, por lo tanto las conductas que los afecten se hallarán sujetas a penas previstas en la ley para reprimir éstas acciones.

Podemos decir que el "bien jurídico" que se protege con la sanción a los ilícitos formales tributarios es la administración pública, pues sanciona la falta de colaboración con sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de tributos. Mientras que los ilícitos materiales implican un incumplimiento parcial o total de las obligaciones tributarias, ya sea su determinación o pago. Se trata de ilícitos de resultado, pues producen perjuicio fiscal y se configuran al no ingresar el tributo debido o hacerlo en menor medida de lo correspondiente, afectando por ello la renta fiscal del Estado.

Parte de la doctrina sostenía que la multa de los artículos 38° y 39° de la ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modif.), se aplicaba cuando era afectada la administración pública y para aplicar la sanción de clausura debía afectarse el otro bien jurídicamente protegido que es la renta fiscal.

Vale decir, el incumplimiento de los deberes denominados formales podían afectar dos bienes jurídicamente protegidos.

De seguir esta línea de pensamiento se podría castigar un ilícito que no es de resultado con una sanción que protege la renta fiscal, como sería la clausura. O sea, si la infracción cometida ponía en riesgo la renta fiscal podía utilizarse la sanción de clausura, en caso contrario no, ya que sería irrazonable.

Algunos tribunales sostenían que para aplicar la sanción de clausura debía efectivamente afectarse la capacidad de fiscalización del organismo administrador, tal como por ejemplo la imposibilidad de obtención de cierta información y no poder solucionar tal situación por otro medio; ya que de ser así, no correspondería aplicar dicha sanción. En este caso el bien jurídico protegido es la administración pública.

En otra posición, el juez federal de Neuquén, (en la causa García Pinto c/Mickey S.A) sostenía la inconstitucionalidad de la sanción de clausura por afectar el circuito de producción de bienes y el fomento a la producción, agraviando el artículo 67° inciso 16) de la Constitución Nacional (Cláusula del Progreso), hoy, artículo 75° Inc.18) de la misma.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la misma causa, estableció la constitucionalidad de la sanción de clausura, ya que la exigencia de emisión de facturas

implicaba intervenir en el circuito de producción de bienes y servicios y que dicha intervención se realizaba a través de las exigencias de la emisión de comprobantes como instrumento idóneo para medir la capacidad contributiva, procurando con ello efectivizar los principios de igualdad y equidad.

Todo ello relacionado al correcto desempeño de las relaciones económicas y de mercado.

Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación consideró que la sanción de clausura no aparecía como irrazonable frente al bien protegido por la norma. En este caso el bien jurídico protegido es el mercado, justificando la aplicación de la clausura por afectar la igualdad y la distorsión del circuito económico cuando se omite facturar operaciones comerciales.

Luego en la causa "Moño Azul", la CSJN (15/04/93), aclaró que los bienes jurídicos protegidos por los artículos 43° y 44° (hoy 38° y 39°) de la ley N° 11683 (t.o.1998 y sus modif.) no eran los mismos, porque mientras el 43° sancionaba incumplimiento a los deberes formales vinculados con la verificación, fiscalización y determinación de tributos, el artículo 44° (hoy 40°) castigaba incumplimientos de ciertos deberes formales relacionados al circuito económico en que circulan los bienes.

En el mensaje de elevación que acompañó al proyecto de ley, que culminó con la sanción de la ley N° 24765 (13/01/97), donde se establecía que la clausura protegía la renta fiscal y el mercado.

La protección del mercado, en referencia al cumplimiento del deber formal de emitir facturas, se encuentra explicitada en el fallo Friar SA- Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativo- Sala I - 16/09/2008.

Este fallo se refiere al cómputo del crédito fiscal proveniente del Impuesto al valor agregado. La ley del gravamen fija requisitos formales muy estrictos en materia de emisión de comprobantes y, en especial, condicionamientos de los que depende la computabilidad de créditos fiscales.

Se trata de una característica propia de dicho gravamen que no se da en la mayoría de los demás tributos, por lo que resulta indiferente que en el caso se hayan considerado las operaciones para el impuesto a las ganancias, ya que en el impuesto al valor agregado no sólo importa que en la realidad de los hechos se hayan concretado las operaciones que dan lugar a las deducciones o cómputos a favor del contribuyente, sino que además, las mismas deben figurar debidamente documentadas, debiendo los importes computables resultar de determinados datos que se exige estén exteriorizados en los respectivos comprobantes.

Las normas legales y reglamentarias imponen requisitos que deben ser cumplidos por los contribuyentes para generar el derecho al cómputo de créditos fiscales deducibles de los débitos fiscales resultantes de las operaciones del responsable del gravamen. En ese contexto, se concluyó que la actora no cumplió con lo expresamente dispuesto en el artículo 12 de la ley del gravamen ni con las disposiciones de la resolución general 3419/1991, ya que no se efectuó discriminación del impuesto a los efectos del crédito fiscal y tampoco se probó el ingreso del respectivo débito por parte del vendedor.

Se transcribe el último punto de la sentencia comentada, de donde surge una clara defensa del bien jurídico mercado y de la equidad tributaria.

11) *Que resulta inadmisibile la falta de entidad jurídica que el recurrente atribuye - por ser meramente formales-, a los comprobantes que documentan las operaciones, ya que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes, siendo que la equidad tributaria se tornarla ilusoria de no mediar el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quien tiene responsabilidad impositiva (Fallos: 316:1196); el cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que el legislador ha considerado adecuado para el desenvolvimiento de las relaciones económicas y de mercado, en lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes (Fallos: 314:1376).*

En la causa "Povolo Dino" (11/10/2001), donde se discutía la validez de utilizar de manera obligatoria los controladores fiscales, la CSJN consideró que la clausura no sólo protege el mercado sino otros bienes jurídicos como la fiscalización.

Se destaca que la Corte vuelve a mencionar al mercado como un bien jurídico protegido por la ley 11683.

En la causa "Diario La Nación", la CSJN considera que el bien jurídico tutelado "libertad de prensa" prevalecía sobre el mercado, habida cuenta de la importancia republicana atribuible a aquella.

El bien jurídicamente protegido por la Ley de Procedimientos tributarios N° 11683(t.o.1998 y sus modif.) es la recaudación de los tributos , de los recursos de la seguridad social y la administración pública ; es decir los ingresos del tesoro y la capacidad de fiscalización del Estado.

La Ley Penal Tributaria N° 24.769/97(en vigencia y modificada el 28/11/2011 por la Ley N° 26.735) tiene como bien jurídico protegido la hacienda pública nacional (ingresos y gastos del tesoro) y las rentas de la seguridad social. .

De lo hasta aquí expuesto se deduce que si la sanción de clausura prevista en el artículo 40° de la ley 11683 (t.o.1998 y sus modif.) protege el bien jurídico administración pública, al igual que los artículos 38° y 39° de la misma ley, estamos en presencia de una sanción que no es ni proporcional ni razonable con la infracción; mientras que si el bien jurídico protegido es la renta fiscal, la sanción de clausura luce como más razonable.

Del análisis de la legalidad vigente, la clara identificación del bien jurídico que se vulnera con la infracción cometida es lo que justifica la imposición de la pena de clausura, todo lo cual debe ser analizado caso por caso.

Nuestra propuesta consiste en la aplicación de la clausura, cuando se verifiquen reiteración de infracciones que tengan como propósito afectar la renta fiscal (evasión); caso contrario, la aplicación de la sanción pecuniaria o multa exclusivamente, aspecto hoy sujeto al criterio del juez administrativo.

Procedimiento para la aplicación de sanciones.

Hay que tener en cuenta que, aún cuando se presume que las infracciones formales tienen un carácter objetivo, también se halla presente el elemento subjetivo en la contravención cometida, ya que en el caso de los artículos 38° (multa automática), 39° (multa formal) y 40° (multa y clausura) de la ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modif.), el juez administrativo posee la facultad para reducir la sanción al responsable a su mínimo legal ó eximir de la misma cuando a su juicio la infracción no fuere de gravedad – artículo 49° ley de rito: “...en los supuestos de los artículos 38°, agregado a su continuación, 39°, agregado a su continuación, 40° y agregado a su continuación, el juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiera gravedad”.

En la tipificación de infracciones del artículo 40° de la ley N° 11683 (t.o.1998 y sus modif.) y el agregado a su continuación, la eximición podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por dicha norma, conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción”.

Es importante aclarar que la reducción de sanciones previstas en el artículo 49° de la ley de rito, no son de aplicación para los sujetos incluidos en el Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo), que quedo aclarado en el fallo Groba Gabriela Fernanda de la Cámara Nacional Penal Económica, sala B del 31/03/2011 que dispuso la inconstitucionalidad de la aplicación supletoria de la ley 11.683

Sin perjuicio de la valoración subjetiva del juez administrativo a través del descargo y las pruebas ofrecidas por el apelante previo a imponer las sanciones, la ley N° 11683 (t.o. 1998 y sus modif.) ha previsto un mecanismo de reducción de la sanción al mínimo legal por única vez cuando el representante legal reconozca la materialidad de la infracción cometida en oportunidad de defensa en la sustanciación de un sumario por infracción al artículo 39° ó en la audiencia que dispone el artículo 41° (artículo 50° ley N° 11683 – t.o.1998 y sus modif. -).

Aunque si bien el análisis se refiera a infracciones formales, las sanciones son tan distintas que la ley recurre a caminos procedimentales diferentes para llevar a cabo su aplicación; y esto se pone de manifiesto al analizar el artículo 70° ley N° 11683 (t.o.1998 y sus modif.), el que define que los hechos reprimidos por los artículos 39°, 45°, 46° y 48°, serán objeto de un sumario administrativo, haciendo extensivo el mismo al artículo 38°.

Donde el artículo 38° y 39° definen infracciones formales genéricas, mientras que el artículo 45°, 46° y 48° se refiere a infracciones sustanciales o materiales genéricas.

El procedimiento continúa con los artículos 71°,72°,73°, 74°, 76° y concordantes de la ley de Procedimiento Tributario.

Mientras que la sanción prevista en el 40° de la ley N° 11683 (t.o.1998 y sus modif.) - multa y clausura- , definida como infracción formal agravada, comienza con el procedimiento previsto en el artículo 41° con un acta de comprobación donde deben constar los hechos y su encuadramiento legal – recordemos que el acta suscripta por funcionarios públicos goza del carácter de instrumento publico y por lo tal del principio

de legitimidad y solo puede cuestionarse su veracidad a través de un juicio de redargución de falsedad (Art. 993°, 994° y 995° del Código Civil) distinto es su contenido, además existe en el mismo una citación para que el responsable ejerza su defensa en una audiencia que se realiza entre los cinco y quince días de la fecha del acta -.Además , de plantear aspectos como el alcance, cese de actividades y la violación de la clausura que están previstos en los artículos 42°, 43° y 44° de la ley del rito.

El artículo 75° , por otra parte, regula el procedimiento de la clausura preventiva prevista como facultad de verificación en el 35° Inc. f) de la Ley de Procedimiento Tributario estableciendo el procedimiento a seguir cuando la AFIP disponga esta sanción.

Por otro lado no menos importante de analizar es el Art. 77° que prevé la apelación administrativa, que no es otra cosa que un recurso que debe interponer el presunto infractor ante el superior jerárquico , cuya resolución causa ejecutoria, o sea al confirmarse la resolución, la AFIP puede proceder a la ejecución de la sanción. Esta facultad ha merecido el rechazo de doctrina y jurisprudencia porque se violenta el Pacto de San José de Costa Rica, que sostiene que no se puede castigar a una persona sin una revisión judicial ulterior.

Mientras que el artículo 78° define la instancia judicial a través del recurso de apelación ante la Justicia Federal de 1ra instancia en el interior o la Cámara Penal Económica en Capital Federal, recurso al que se le asigna efecto devolutivo, siendo este un aspecto muy cuestionable en vista de que se violenta el derecho a la defensa en juicio mencionado en el párrafo anterior.

Ante la trascendencia del tema , los efectos de los recursos contra la sanción de clausura tributaria son tratados en la página 43 del presente trabajo.

Entiendo que corresponde aclarar que la sanción de "clausura" esta fuera de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, dispuesta en el artículo 159° de la ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modif..) ya que si bien es una sanción, posee un tratamiento recursivo separado, tal como mencionara más arriba

Lo citado precedentemente pone de manifiesto la distinta naturaleza de dichas penas, pecuniarias unas (Art 38° y 39°), impeditiva y pecuniaria la otra (Art 40°), ambas para sancionar infracciones a los deberes formales.

Mientras que para sancionar la omisión de impuestos (Art 45°) y la defraudación (Art 46° al 48°) – infracciones sustanciales – la ley de procedimiento tributario N° 11683 (t.o.1998 y sus modif.) recurre a la multa expresada como un porcentaje del impuesto omitido ó evadido, o sea la sanción pecuniaria.

Principios del Derecho Penal.

Las infracciones tributarias constituyen vulneraciones de normas jurídicas derivadas de las relaciones jurídico-tributarias materiales y formales.

Según el profesor Villegas, las infracciones tributarias tienen carácter contravencional y no delictual. (Villegas, Curso de Finanzas..p.531) Sin embargo las sanciones que aplica el

derecho penal tributario a los infractores son de carácter penal , lo que implica que el derecho penal tributario quede encuadrado en el ámbito de lo dispuesto en los artículos 18° y 19° de la Constitución Nacional , por ende, no pudiendo apartarse de los principios vigentes del derecho penal común.

Hemos de repasar los principios fundamentales del derecho penal y su aplicación en materia tributaria, sin perjuicio de efectuar un mayor desarrollo cuando se analice la jurisprudencia que sobre la afectación de los mismos se ha generado.

Principio de legalidad:

Este principio es conocido por el aforismo latino que lo identifica “nullum crimen et nulla pena sine lege”. Proviene del artículo 19° de la Constitución Nacional donde se establece que ningún habitante podrá ser obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Junto con el artículo 18° de la C.N. que prescribe que ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, nos deriva en la temática de la irretroactividad de las leyes penales – excepto que la ley posterior sea más benigna - , sumado al de prohibición de interpretación y aplicación por analogía.

Vinculado al principio de legalidad se encuentra el de tipicidad de las infracciones tributarias. El tema se refiere a la necesaria descripción de las conductas ilícitas, de modo que exista precisión, aunque ésta puede ser genérica en las leyes tributarias cuando una norma acude al auxilio de otra para integrar un tipo infraccional.

Esta circunstancia se ha denominado “leyes penales en blanco”, donde en la ley se define la infracción y la sanción, pero la motivación tiene como origen un reglamento o disposición del Poder Ejecutivo, por ejemplo no poseer Controlador Fiscal (RG 4104/98).

La propia CSJN fue concluyente al sentenciar que *“Es inadmisibile que el poder que tiene la facultad de legislar delegue en el ejecutivo la facultad de establecer sanciones penales por vía de reglamentación de las leyes dictadas por aquél , lo cual debe distinguirse de los supuestos que las conductas punibles sólo se hallan genéricamente determinados en la ley, y ésta remite, para su especificación, a otra instancia legislativa o administrativa”*. (CSJN, “Legumbres SA y Otros”-19/10/1989).

Debido proceso adjetivo.

Este principio de naturaleza penal tiene su origen en el artículo 18° de la Constitución Nacional y comprende el derecho de ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a una sentencia fundada , principio también contenido en el artículo 1° Inc f), puntos 1,2 y 3 de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549 . Haciendo extensible su aplicación al derecho tributario penal.

Recordemos que los jueces no juzgan la constitucionalidad de una norma legal en abstracto, vale decir, que lo hacen en un planteo concreto y su decisorio tiene valor sólo para dicho caso. Sin embargo, dicho precedente constituye jurisprudencia susceptible de

invocarse en similares situaciones.

Culpabilidad

En derecho penal se considera que sólo es punible aquel a quien la acción se le puede atribuir tanto objetiva como subjetivamente "Causa Parafina del Plata" de CSJN del 02/09/1968 sobre personalidad de la pena; por lo que se presume la inocencia hasta que no se pruebe la culpabilidad.

Sin embargo en materia tributaria, para algunos autores (Villegas Hector B.), puede prevalecer el aspecto objetivo sobre el subjetivo; porque sostienen que en la infracción tributaria se verifica mas el aspecto objetivo que el subjetivo por entender que la intencionalidad surge de indicios que hacen presumir su existencia, quedando a cargo del contribuyente probar lo contrario, es decir , su inocencia a través de la inversión de la carga de la prueba, en vista de que el Fisco tiene la certeza de la imputación de la culpa, frente a la detección de la omisión, por ejemplo: no entregar o emitir factura por un importe superior a \$ 10.-

Otros autores como Horacio García Belsunce, sostienen que hay que distinguir las obligaciones tributarias de naturaleza contravencional de aquellas sustanciales o materiales, atribuyendo a las primeras el carácter de responsabilidad objetiva.

Con referencia a las obligaciones tributarias sustanciales, la jurisprudencia se inclina por la consideración del elemento subjetivo (dolo o culpa), que deja en evidencia la conducta del presunto infractor, por ejemplo, la causa Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL de CSJN 15/10/1981).

Relevancia jurídica del error.

La admisión en la normativa fiscal del error de derecho, no lo vinculan a la norma punitiva fiscal que contemple la infracción tributaria, sino sobre la norma tributaria cuya violación es punible.

Esto mismo puede ser explicado así: es aceptable la incorrecta comprensión de una norma que regula la determinación de un tributo, mas no lo es cuando dicha incomprensión se refiere a la norma que castiga la infracción referida a dicho tributo.

Por ejemplo: un sujeto puede demostrar que interpretó de manera incorrecta una disposición relativa al Régimen de emisión de comprobantes : tal el caso del monotributista que efectúa ventas a consumidores finales, de contado, y por importes mayores de \$ 10.00 y que posea máquinas registradoras informadas a la AFIP-DGI; aquí corresponde que el monotributista utilice el equipamiento electrónico denominado "controlador fiscal", pero la incomprensión de la norma hizo que incumpla el régimen de emisión de comprobantes. (R.G (AFIP) 1415 - Anexo I - A) Excepción a la obligación de emisión de comprobantes - Inciso n) punto 2).

El error descrito se considera un error de derecho asimilable a un error de hecho, ya que no obran razones subjetivas y por ende torna no punible dicha conducta.

Pero lo que no libera de sanción al sujeto sería si argumentara desconocimiento o incomprensión de la norma que regula el ilícito tributario y fija las sanciones correspondientes (Art.40° Inc a) Ley 11683- t.o. 1998 y sus modific.).

De lo aquí planteado, Villegas Hector B. (Régimen Penal Tributario Argentino-Ed.DePalma-Pag 140.) opina :

- 1) Que es excusable el error de hecho decisivo y esencial referido a una acción, situación o circunstancia fáctica vinculada con la obligación tributaria.
- 2) Que es también excusable el error de derecho que verse sobre problemas de interpretación o mala comprensión en relación al sentido, alcance o aplicación de las normas tributarias que no tienen carácter represivo.
- 3) Que no es excusable un error de derecho sobre las disposiciones que tipifican las infracciones.
- 4) Que aún cuando las leyes represivas fiscales no mencionen expresamente al error de derecho como excusable, los errores sobre normas no represivas de derecho tributario excluyen la subjetividad (y, por ende, la punibilidad) por ser asimilables a los errores de hecho.

El error excusable es eximente de sanción cuando el mismo no tiene el propósito de evadir la responsabilidad tributaria, razón por la cual debe ser analizado con criterio restringido, como asimismo debe probarlo quien lo alega.

Con respecto a la invocación de error en las infracciones formales , la ausencia de culpabilidad constituye argumento suficiente para no ser punible.

Se acepta que la oscuridad, complejidad, confusión de las leyes tributarias sean tomadas en cuenta como elemento justificativo del error y por ende eximente de responsabilidad.

El error invencible

Resulta interesante la invocación de error excusable derivado del defectuoso asesoramiento profesional o ignorancia de la ley . En tal sentido no se ha admitido tal invocación en el caso Raggio Dora- TFN- 13/03/1972, pero nos permite introducir un concepto relevante como es el "error invencible" y particularmente vinculado a un caso de quebrantamiento de sanción de clausura derivado del mal asesoramiento profesional.

- Causa: "Incidente de apelación del procesamiento de J.A.D.M en la causa N° 2865/2001 caratulada Omaro S.A. s/Infracción Ley 11.683" (Juzgado N° 7 Secretaría N° 14), Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 6 de septiembre de 2004.

El recurso de apelación fue interpuesto por el imputado por haberse decretado su procesamiento. Invoca error de derecho extrapenal fundado en el consejo profesional del abogado que asesoraba al nombrado.

Para el Tribunal, el error basado en el mal asesoramiento profesional tiene el alcance que la doctrina designa como "error sobre la prohibición" o "error sobre la antijuridicidad" que en ningún caso justifica ni torna ilícita la transgresión legal pero que puede, según las circunstancias, eximir del reproche subjetivo cuando se considera un "error invencible". Así, " el error es invencible cuando el autor no puede librarse de aquel usando cautamente los sentidos y la razón (Núñez, Ricardo, Derecho Penal Argentino, V.1, p. 116) y su admisibilidad depende de las circunstancias concretas del caso para decidir si debe considerárselo o no, vencible (conf. In re "Parodi, Jorge A. s/art. 302 del Código Penal; causa Nro. 34.734 Reg. De la Sala B Nro. 303/95 del 18 de julio de 1995)"- (Conf. Reg. N° 77/98 de esta Sala "B").

La Sala pondera la declaración indagatoria del recurrente quien señaló que el día 11 de Septiembre pasado, la D.G.I. concurrió a su local en horas de la tarde procediendo a fajar los surtidores y, en ese momento, una empleada del comercio le comunicó al compareciente del hecho, que a su vez se comunicó con el abogado de confianza del declarante por aquel entonces, quien le manifestó que podía sacar las fajas porque aún no estaba notificado. De allí que le ordenó a su empleada que sacara la faja y actuó en consecuencia. La circunstancia apuntada fue corroborada por un testigo (el letrado de confianza que había instruido al imputado) que manifestó que la clausura no estaba firme pues había sido apelada nuevamente (art. 78, Ley 11.683), sin cerciorarse si esto era cierto o no, a pesar de ser abogado del apelante desde marzo de 2001.

La Cámara tiene en cuenta el singular y erróneo consejo profesional y la confianza que debe existir entre el cliente y su abogado, lo cual conforma una situación relevante para concluir que el imputado ha "padecido un error invencible e inculpable".

Por ello, se resuelve revocar el fallo apelado, sin costas (arts. 529 y ccdtes., Código de Procedimiento Penal de la Nación).

Tentativa.

Definimos la tentativa, dispuesta en el artículo 43 del Código Penal, como el conjunto de actos no consumados pero que ponen de manifiesto o exteriorizan el principio de ejecución del delito. Si bien no está contemplada en la ley N° 11683 (t.o.1998 y sus modif.) como acción reprimible, si lo está en la ley N° 24698 (27/09/96) -Art 39° Capítulo III. Alcoholes, al disponer que en caso de la comisión de infracciones al expendio de alcoholes, de verificarse la tentativa, se aplicará la pena prevista en el artículo 44° del Código Penal.

Es importante destacar que el artículo 4° del Código Penal prescribe que las disposiciones generales de dicho código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieren lo contrario.

Autores como Villegas sostienen que en materia de contravenciones fiscales quedan eliminados del campo de la tentativa los incumplimientos formales (Art 38°,39° y 40° LPT) y los omisivos (Art.45° LPT), pues se trata de infracciones que no requieren para su configuración del dolo como elemento subjetivo necesario (Villegas:Reg.Penal Trib...pag:82)

Imputabilidad

En el Derecho Tributario los sujetos de deberes impositivos pueden ser personas físicas o jurídicas, en el caso de éstas últimas pueden ser objeto de sanciones pecuniarias (multas), pero no una pena privativa de la libertad como las previstas en la Ley Penal Tributaria N° 24.769 (15/01/97 y sus modif.), por ello las mismas han de recaer en cabeza de sus administradores, representantes o mandatarios.

Recordemos que en el Derecho Penal común, la imputabilidad esta referida a las personas de existencia visible, por lo que su adecuación al Derecho Tributario, en lo referido a las personas jurídicas, implica aplicar las responsabilidades penales a través

de la solidaridad a su órgano de administración, en la medida que se demuestre que tuvo responsabilidad en el incumplimiento fiscal.

Participación

No existe previsión en la ley N° 11683(t.o.1998 y sus modif) que contemple la responsabilidad penal atribuible a las personas físicas considerados partícipes en la comisión de infracciones penadas con multas, esto es así porque el autor penalmente responsable es el obligado al pago (responsable por deuda propia o ajena), vale decir , sólo puede cometer el delito el sujeto pasivo del tributo.

Sin perjuicio de ello, la ley Penal Tributaria N° 24769/97 y sus modif. sanciona severamente los supuestos de participación criminal previstos en los incisos a), b) y c) del artículo 15° de dicha norma legal, denominado por la doctrina como “asociación ilícita”.

Non bis in ídem.

Este principio básico del derecho procesal penal que opera como garantía de seguridad jurídica proscribela persecución penal múltiple, comúnmente enunciado por el aforismo latino “non bis in ídem”, establecido en forma expresa en nuestra C.N. en su parte dogmática e incorporado en el texto del Código Procesal Penal de la Nación que en su artículo 1° dispone que “nadie podrá ser perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho”, por supuesto, que en la medida de que haya una sentencia firme.

Esta regla de rango constitucional tiene la virtud de impedir la múltiple persecución penal por un mismo hecho, y un mismo sujeto , ya sea en forma simultánea o sucesiva. La encontramos dispuesto en el artículo 8° Inc.) 4 de la Convención Americana de los Derechos Humanos.

La persecución penal múltiple se configura cuando existe identidad de persona e identidad de objeto de la persecución. La identidad de objeto exige que la imputación tenga que ser idéntica, es decir que tenga por objeto el mismo comportamiento atribuido a la misma persona.

No obstante lo expresado, advertimos una contradicción en el artículo 39.1 , tercer párrafo de la ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modif.) que legaliza la persecución múltiple al hacer pasible de multas independientes a las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de una resolución condenatoria y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, aún cuando las anteriores no hubieren quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa ó judicial.

Se sostiene que no se infringe el principio penal bajo estudio cuando se verifican delitos que afectan a regímenes distintos, como puede ser el incumplimiento de un deber formal y simultáneamente la omisión culposa o dolosa del ingreso de tributos, al igual que la CSJN en la causa Omar Merlo y Cía. SA del 26/11/1981.- a favor del fisco, frente a tres requerimiento de presentar los extractos de sus cuentas bancarias incumplidos.

Aunque alguna doctrina sostiene que debería aplicarse un solo régimen de punición, por aplicación del principio de subsidiaridad.

Tampoco se infringe el principio del non bis in ídem cuando las penas de prisión establecidas en la ley N° 24769/06 se impongan sin perjuicio de las sanciones administrativas preexistentes. (Fallo Donato Construcciones SRL- TFN-Sala C – 17/09/2008.)

Naturaleza penal de la sanción de Clausura

Lo hasta aquí planteado nos permite precisar el carácter que se le atribuye a la sanción de clausura; autores como Zaffaroni sostienen que tiene carácter administrativo(Eugenio Raul Zaffaroni-Manual de Derecho Penal-Ediar 1979-) pues estaríamos ante una sanción administrativa aplicable a una infracción contravencional.

Otros autores como Villegas Héctor B. sostienen que la clausura es una verdadera sanción penal. Conviene precisar el concepto de pena a fin de acercarnos a una posición. Así decimos que pena :

“significa una pérdida de bienes como retribución por haber violado el deber de no cometer un hecho ilícito delictual o contravencional” (Villegas Hector B.-Régimen Penal Tributario Argentino- Pag.181- cita a Ricardo Nuñez, Manual de Derecho Penal)

En tal sentido la clausura es una pena, ya que significa una “pérdida de bienes” al no permitir la disponibilidad del derecho a utilizar un inmueble por un determinado lapso.(*Villegas Hector B.-Régimen Penal Tributario Arg.-Ed. DePalma- Pag.197*)

Tiene el carácter de retributiva por el mal causado y priva de ejercitar el derecho de trabajar, comerciar ó ejercer industria lícita por cierto tiempo.

Por su naturaleza se la puede clasificar como inhibitoria , por su importancia como principal, y por su conminación, puede considerarse como conjunta (así lo dispone el texto actual del artículo 40° de la N° 11683 t.o en 1998 y sus modif.)

Se trata de una pena impeditiva que evita la utilización de determinados inmuebles (donde se cometió la infracción), en los cuales debe cesar la actividad. Al clausurar temporalmente el lugar donde el sujeto desarrolla su actividad, impide el ejercicio económico de la misma y la consecuente generación de beneficios.

Efectos económicos de la Clausura

Continuando con la caracterización de la sanción de clausura, podemos decir que desde el punto de vista económico la clausura tiende a castigar el patrimonio del infractor a través de la privación temporal del ejercicio de actividades comerciales, productivas, de prestación de servicios, cuya manifestación económica es la siguiente:

- Provoca lucro cesante, por el cierre del establecimiento.
- Provoca un daño emergente, por el perjuicio patrimonial que le ocasiona al infractor el sostenimiento de una infraestructura empresaria sin la posibilidad de efectuar operaciones activas (ventas).

Asimismo este cese coactivo de la actividad de negocios puede ocasionar daños a la imagen, al prestigio, a la trayectoria empresarial cuyas consecuencias no son fáciles de medir.

Lo arriba expresado nos mueve a considerar por lo menos dos aspectos:

1) Que el bien jurídico que se pretende tutelar – administración pública - no encuentra en ésta sanción el debido correlato punitivo que corresponde a una sanción formal, constituyendo una punición exagerada y desproporcionada, cuyas consecuencias económicas y jurídicas han sido advertidas por la jurisprudencia como así también por alguna normativa a fin de constituir un límite que evite las prácticas abusivas de éste instituto. Ahora bien, no se desestima la aplicación de la sanción de Clausura cuando se pueda afectar el bien hacienda pública a través de acciones dolosas como la defraudación tributaria. De allí el planteo de su derogación ó aplicación en infracciones materiales.

2) Que la aplicación de la sanción de clausura debe ser efectuada respetando todas las garantías para el contribuyente, además la infracción debe ser definida con absoluta precisión a fin de que su inclusión en el tipo legal no ofrezca ninguna duda.

Desde la experiencia profesional advertimos que la aplicación de la sanción de clausura tiene distintas respuestas según sea el tamaño del contribuyente; ya que advertimos que opera con éxito inmediato cuando se aplica a pequeños contribuyentes, mientras que cuando se pretende aplicar a grandes contribuyentes, el ejercicio de la defensa por parte de éstos , puede tornar ineficaz la medida, pues ésta se dilata en el tiempo.

Una hipótesis sobre la situación explicitada es que para los pequeños contribuyentes (por ej: monotributistas) es preferible, en lo económico, allanarse a la sanción y soportarla – a pesar de constituir un antecedente en su contra -, mientras que aquellos más grandes pueden encarar defensas y soportar sus costos . Lo que nos indica que la sanción de clausura, en lo referido a la eficacia temporal de su aplicación lograría su cometido como instrumento corrector de infracciones tributarias formales cuando es aplicada a pequeños contribuyentes, mientras que, cuando se pretende aplicar a los grandes contribuyentes los resultados no demostrarían el éxito señalado para los primeros.

Este análisis de la eficacia temporal de la sanción de clausura encuentra algunos límites que deseo destacar: el pequeño contribuyente al allanarse sin más a la sanción de clausura evidencia falta de conocimiento de la normativa, como así también aspectos esenciales de la obligación de contribuir sumado al desconocimiento de la posibilidad de probar su error y eximirse de la sanción.

También es sabido que el Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo) constituye un “refugio fiscal” para quienes debiendo estar en el régimen general, no lo están; contribuyendo tal actitud al denominado “enanismo fiscal”

ANTECEDENTES LEGALES DE LA CLAUSURA

El poder de policía que mencionáramos antes se manifestó a través de normas que reglamentaban originalmente la venta de vinos (Ley N° 14.878 – B.O: 23/10/1959), o sea, la facultad de verificación del Instituto Nacional de Vitivinicultura (I.N.V) que alcanzaba a establecimientos comerciales cuyos propietarios resultaran incurso en las penas y/o multas establecidos para el caso de adulteraciones, serían clausurados por el

INV por el término de uno a cinco años. Esta clausura subsistirá aún en el caso de venta del establecimiento. Aquí el bien jurídico protegido que justifica la sanción de clausura es la salud de la población por haber incurrido en adulteración del producto.

También se halla el caso de la Ley de Regulación de la Producción Azucarera (Ley N° 19597- B.O 28/04/1972-), cuyo propósito es la protección del régimen legal azucarero y la sanción era la suspensión o cancelación de la inscripción como productor cañero, lo que implicaba el cese de las actividades y la clausura del establecimiento o local a los efectos de ésta ley.

La ley N° 20680 (B.O. 25/06/1974) de Abastecimiento y Represión del agio tiene como propósito castigar infracciones que afecten la seguridad y el orden económico nacional (elevación injustificadas de precios, acaparamiento de mercaderías, no entregaren facturas o comprobantes de venta, etc.) por lo que serán reprimidos con sanción de clausura de hasta 90 días quienes incurran en las infracciones allí previstas.

Posteriormente se la uso para aplicar las clausuras preventivas previstas en la ley N° 11683 (t.o en 1998 y sus modif.) artículo 35 y que ha sido definida por la justicia como una medida cautelar. La derogación de esta facultad constituyó un reclamo permanente de las entidades empresariales.

Además, no podemos dejar de mencionar las infracciones previstas en el Código Aduanero - Ley N° 22415 (B.O 23/03/1981) - en sus artículos 985°, 986°, 987° y 988°, referidas a la mercadería de origen extranjero situadas en el territorio nacional que no contaran con el instrumento fiscal, o que no contare con los medios de identificación establecidos por la Aduana ó aquella mercadería que no pruebe su libramiento lícito a plaza. Estas infracciones son penadas con comiso, multa y también clausura del local o comercio donde la mercadería se encontrare, por un plazo de hasta un año, previendo la reincidencia y la clausura provisional.

El Código Aduanero castiga también con las sanciones de comiso, multa y clausura, la tenencia injustificada de mercaderías de origen extranjero con fines comerciales o industriales; también contiene en su Libro III, Sección XIX normas penales que tratan los delitos e infracciones.

El delito comprende el contrabando y los actos culposos que lo facilitan. Aquí el bien jurídico protegido es el trabajo, la industria y la defensa nacional, la salud pública; pero además de ellos está el "contralor aduanero", ya que el contrabando trata de evitar, eludir, impedir, etc. dicho control y se halla tipificada como conducta delictual.

El artículo 995° del Código dispone que cuando una conducta no tenga sanción específica en los artículos respectivos, pero que afecte el "control aduanero", será pasible de multa de \$ 1.000.- a \$ 10.000.-

Aquí, claramente el Código Aduanero protege el bien jurídico "control aduanero" y "renta fiscal". Mientras que el Art. 954°, sanciona las declaraciones juradas inexactas que pueden producir un perjuicio fiscal y el Art 956°, se refiere a las sumas de dinero percibidas indebidamente en concepto de estímulos a la exportación. Aquí el bien jurídico protegido es la "hacienda pública".

También en el artículo 994° de éste Código se castiga la falta de colaboración con la administración aduanera, o sea se protege el bien "administración pública".

Se aprecia genéricamente, que el régimen sancionatorio previsto en el Código Aduanero encuentra su justificación en los variados bienes jurídicos que hemos descripto

La ley de Impuestos Internos N° 24674 (BO: 13/08/1996) en el capítulo III –Alcoholes - su artículo 39° dispone que serán penados con comiso del alcohol etílico de fraude y de las máquinas que hubieren servido para su elaboración, además de multa de 10 a 30 veces el monto del impuesto defraudado, prisión de 3 meses a dos años e inhabilitación por el doble del tiempo de la pena , quienes – entre otros – fabriquen alcoholes etílicos sin estar autorizados como destiladores, los que oculten alcoholes etílicos a la fiscalización, los que hagan un uso malicioso de los alcoholes, etc.

Mientras que el artículo 40° de la norma bajo análisis prescribe que sin perjuicio de las penas fijadas en el artículo 39°, se decretará por el Poder Ejecutivo, la inmediata suspensión del movimiento de toda destilería o fábrica y el embargo de todo aparato de destilar, cuando conste que administrativamente se ha defraudado.

La ley de impuestos internos sobre los alcoholes castiga con severidad (comiso, multa, prisión, inhabilitación y clausura) la producción de alcoholes no efectuada en el marco de las normas legales, ya que de esa manera se protege la salud de la población en el consumo de bebidas alcohólicas.

O sea que ante la violación objetiva a las normas de producción de ciertas bebidas alcohólicas (vinos) ó comercialización de determinados productos(azúcar), como a las vinculadas al ingreso de mercaderías al país conforme el Código Aduanero ó a los impuestos internos a los alcoholes , el Estado aplica sanciones que tienen un objeto preventivo a fin de evitar la continuidad de la infracción, porque se vinculaba a actividades cuya conducta antijurídica podía acarrear consecuencias sobre la comunidad tales como salud pública , higiene , controles bromatológicos, orden económico, renta fiscal, hacienda pública, contralor aduanero, etc.

En los casos antes mencionados existe una evidente relación entre la conducta reprochada y la protección del bien jurídico tutelado que, como vimos, no consideran exclusivamente el referido a la administración pública.

Es decir, la sanción de clausura tenía como finalidad limitar ó restringir la circulación de mercaderías dentro de los mercados cuando se hallan en infracción por violación de normas ya sean sanitarias, ingreso ilegal al país ó normas de regulación económica y otras.

Posteriormente la sanción de “clausura” comienza a utilizarse en respuesta al incumplimiento de los deberes tributarios formales. En un inicio, a través de la ley N° 23314 (B.O. 24/05/86), la clausura se incorpora a la normativa tributaria a fin de sustituir la sanción de arresto – pena corporal – prevista en la anterior legislación (artículo 44° ley N°11683 t.o en 1978), pero se sostiene que dicha sustitución no es tal ya que las infracciones del artículo 44°, aunque formales, eran de tipificación distinta.

Actualmente la sanción de arresto se halla contemplada en el artículo 44° de la ley N° 11683 (t.o 1998 y sus modificaciones) cuando sanciona el quebrantamiento de una clausura por violación de sellos, precintos, etc.; con pena de arresto de 10 (diez) a 30 (treinta) días y una nueva clausura por el doble del tiempo de aquélla.

La pena de prisión también fue tipificada en el plexo normativo de las leyes N°

23771/90 (hoy derogada), que castigaba infracciones formales y materiales agravadas , y la Ley N° 24.769 Tributaria Penal(B.O 15/01/1997 modif en t.o 2011) , vigente , destinada a sancionar el delito de defraudación efectuado a través de conductas ardidosas ó engañosas que permitan evadir el pago de tributos cuando superen determinados montos que constituyen las denominadas condiciones objetivas de punibilidad.

Obsérvese que la sanción de prisión en el derecho tributario argentino tiene como fundamento la comisión de un acto de defraudación al fisco más la omisión de gravámenes que superen cierto importe por período fiscal y ha requerido de una norma represiva especial.

Distinto a lo expresado supra, donde la finalidad de la sanción de clausura era limitar la circulación de mercaderías por violación a normas de policía, seguridad e higiene, orden económico, etc.

Aquí la finalidad de la aplicación de la clausura impositiva es la de limitar ó indisponer el uso de un lugar para el ejercicio de una actividad lucrativa por la comisión de una infracción a los deberes tributarios formales, situación que , prima facie, estaría vulnerando garantías constitucionales , como analizaremos más adelante.

En lo referido a la evolución de la sanción de clausura en la ley N° 11683 (to en 1998 y sus modif.), podemos anticipar que a través de las sucesivas leyes que reformaron este instituto que se advierte un endurecimiento en la normativa que, como vamos a ver, alterando principios que constituyen verdaderas garantías en el proceso penal.

Evolución legislativa de la sanción de clausura impositiva.

La evolución legislativa de la sanción de clausura se verificó a través de las leyes Nacionales N° 23314, N° 23905, N° 24073, N° 24765 y N° 26044.-

Análisis de la Ley N° 23314 (B.O 08/05/1986) que modifico a la Ley 11.683 (to en 1978)

a) Sanción contemplada:

Para los tipos previstos en el artículo 13° (Art 44° LPT) la ley dispone la clausura de 3 días para establecimientos comerciales ó industriales, o sea una sola sanción , sin contemplar un mínimo con respecto al monto facturado.

b) Tipo infraccional:

Esta ley define como tales la no emisión de facturas ó comprobantes de ventas ó la no conservación de sus duplicados ; la ausencia de documentación respaldatoria de adquisiciones y la ausencia de registros de las ventas y compras, todo ello conforme a las normas dispuestas por la DGI. .Observamos que el tipo penal se configura, si no se conserva el duplicado aún habiendo emitido la correspondiente factura.

c) Quebrantamiento de la clausura

En caso de quebrantamiento de clausura, la ley dispone de una sanción de arresto de tres (3) a treinta (30) días y una clausura del doble del tiempo de aquella.

d) Reiteración de hechos:

En caso de producirse reiteración de los hechos ú omisiones previstos en la ley, se aplicarán nuevas clausuras de un día mas que la anterior hasta un máximo de diez días. La reiteración está referida a todos los establecimientos del responsable si los mismos dependiesen de una administración común, sino se aplicarán en el que se hubiera cometido la infracción. La ley no determina un plazo en el que se reitere la infracción.

Análisis de la Ley N° 23905 (B.O.:16/02/1991) modifica la Ley Ley 11.683 (to en 1978)

a) Sanción contemplada:

El comentario sobre esta norma legal comienza por advertir que la sanción de clausura del artículo 44° no se aplica en forma conjunta sino separada (la multa pecuniaria del Art. 43° y la de clausura del Art. 44°), lo que admitía la posibilidad de castigar dos veces por el mismo hecho, violentando el principio del derecho penal del non bis in idem. Tampoco define una condición objetiva de punibilidad referida al monto de la operación objeto de la discusión. Y amplía el período de clausura de 3 a 10 días, como también el rango de actividades sujetas a clausura al incluir las agropecuarias y de servicios.

b) Tipo infraccional:

Con respecto a los tipos previstos en el artículo 44° L. 23905, procede la sanción cuando no se emitan facturas o comprobantes de ventas, no lleven registraciones de sus Adquisiciones, y no se inscribieren como contribuyentes ante la DGI, cuando correspondía hacerlo.

Se agrega un tipo infraccional también verificable por omisión, cual es la no inscripción como contribuyente; y desaparece el referido a la conservación de los duplicados de las facturas de venta.

c) Quebrantamiento de la clausura

En lo referido al quebrantamiento de la clausura, esta norma eleva el mínimo de la sanción de arresto llevándolo de 10 a 30 días con una sanción del doble del tiempo de aquella. Además expresa que *"Son competentes para la aplicación de tales sanciones los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República"*

d) Recurso de Apelación Judicial de la clausura: El mismo posee sólo efecto devolutivo, pero si la ejecución de la clausura pudiera provocar un gravamen irreparable, a petición de parte, el juez podrá otorgar al recurso efecto suspensivo. Con respecto a los efectos que produce la interposición de los recursos (devolutivos o suspensivos), se trata mas adelante a través del análisis de jurisprudencia.

Análisis de la Ley N° 24073 (B.O.: 13/04/1992) modifica la Ley Ley 11.683 (to en 1978)

Esta norma legal incorpora la clausura denominada “automática” por la doctrina, como sanción cuando se verifique el incumplimiento de no emisión por mas de una vez de la factura o documento equivalente ó de emitirse, no fueran las utilizadas habitualmente en el I.V.A, siendo condición indispensable que el comprador suscriba el acta en forma voluntaria, pudiendo a partir de ése acto el inspector actuante clausurar sin más el local.

Es evidente que se pretendió castigar la reincidencia ó reiteración de la conducta punible a través de un procedimiento sumarísimo y absolutamente inconstitucional, ya que se vulneran las normas de defensa en juicio por la imposibilidad del contribuyente de poder acudir a la justicia.

Además de otorgar rango de juez administrativo al funcionario actuante a fin de permitir la clausura en el momento de la verificación de la infracción, sumado al efecto devolutivo que tendría la apelación judicial, podemos concluir que la citada norma avanza sobre garantías constitucionales que la tornarían inaplicable. A tal punto fue así que se siguió recurriendo a la ley de abastecimiento (Ley N° 20680/74) para clausurar establecimientos sin recurrir al proceso judicial previo según lo establecido en el inciso e) del Art. 14° (clausura preventiva) de la mencionada ley de abastecimiento.

A los fines de la aplicación de éste artículo de la ley, la apelación prevista en el artículo 78° se otorgará al solo efecto devolutivo, no pudiendo hacer uso del efecto suspensivo previsto en el último párrafo de dicho artículo.

Tal circunstancia agrava aún más la aplicación de la denominada clausura automática al limitar la apelación otorgando efecto devolutivo, cuando la ley prevé la posibilidad de que el juez otorgue al recurso efecto suspensivo.

Análisis de la Ley N° 24765 (B.O: 13/01/1997) modifica la Ley Ley 11.683 (to en 1978)

a) Sanción contemplada: La modificación legal que analizamos consistió en penalizar con multa pecuniaria (de \$ 300 a \$ 10.000.-) y clausura de 3 a 10 días, o sea se convierte en una sanción conjunta – resolviendo el cuestionamiento planteado en el comentario de la ley N° 23905 -, con el agregado de la condición objetiva de punibilidad, esto es, cuando la infracción se verifique en una operación que exceda la suma de pesos diez (\$ 10.)-.

Se agregan otras sanciones consistentes en la duplicación del mínimo y máximo previsto, cuando se cometan una infracción similar en el período comprendido dentro de los dos años de cometida la anterior.

Una sanción adicional consiste en la suspensión en el uso de la matrícula, cuando la misma sea exigible para el ejercicio de determinadas actividades profesionales reguladas por el Poder Ejecutivo Nacional.

Se incorpora la clausura preventiva como sanción, al incluirla en el marco de facultades de la administración tributaria, dejando sin efecto la mencionada clausura automática de

la ley N° 24073/92. – El instituto de la clausura preventiva, por su importancia, es tratado en un capítulo específico del presente trabajo.

b) Tipo infraccional:

Al concepto de no emisión de factura o documento equivalente se le agrega el de no entrega del mismo. Esta modificación esta relacionada con la ampliación de la responsabilidad al consumidor - artículo 13° ley N° 24765 - derivada de la exigencia de solicitar comprobantes por las operaciones que realice.

Se agrega el tipo referido a quienes encarguen o transporten comercialmente mercaderías sin el debido respaldo documental.

c) Recursos:

Se incorpora en la ley N° 11683(t.o.1998 y sus modif.) el recurso administrativo de apelación, cuya resolución favorable al fisco causa ejecutoria, vale decir, debe cumplirse sin más.

A su vez, esta resolución administrativa puede ser recurrida a la Justicia Federal, al sólo efecto devolutivo; teniendo el mismo efecto jurídico la apelación de la decisión del juez.

Se anula la posibilidad del efecto suspensivo que contemplaba la ley N° 23905, pudiendo efectuar el reclamo judicial cuando la sanción ya fue ejecutada, situación ésta imposible de retrotraerse en caso que el decisorio sea favorable al contribuyente. Se produce un retroceso en las garantías que debe ofrecer un proceso penal.

La ley N° 24765 establecía en su artículo 15° la suspensión de la aplicación del inciso c) del artículo 2° de la ley 20680 (De abastecimiento), en materia de infracciones a los deberes formales previstos en la ley 11683 (t.o 1978 y mod.). O sea, se suspende la aplicación de la sanción de clausura como deber formal tributario.

Análisis de la Ley N° 26044 (B.O.: 06/07/05) modifica la Ley Ley 11.683 (to en 1978)

a) Sanciones:

Se incorpora la figura del decomiso para los incumplimientos de lo dispuesto en los incisos c) y e) del artículo 40° Ley N° 11683(t.o.1998). Se incluyen nuevos artículos sobre la aplicación de medidas preventivas como la interdicción y secuestro de bienes o mercaderías en calidad de tenencia, traslado o transporte. En caso de verificarse el incumplimiento aludido, el juez administrativo puede proceder al decomiso de la mercadería, siempre con la debida participación del auxilio de la fuerza pública.

Se agrega como inciso g) del artículo 35° L 11683 la figura del “agente encubierto”. Tema éste, que por su importancia, he desarrollado en otro capítulo de éste trabajo.

b) Tipo infraccional:

Se modifica el inciso b) del artículo 40°, referido a la obligatoriedad de llevar registraciones o anotaciones de compras o de ventas, ampliando el alcance de la sanción frente a la obligatoriedad por parte de quienes las lleven en forma incompleta o defectuosa en relación a las condiciones exigidas por AFIP-DGI.

c) Recursos:

La resolución que dispone el decomiso de la mercadería sujeta a secuestro o

interdicción puede ser apelada en sede administrativa (Art 77° cont. L 11683- t.o 1998), como también por recurso de apelación en los Juzgados Penales Tributarios de la Capital Federal o los Juzgados Federales del resto del país. (Art 78° cont. LPT).

Se incorporan a éste título los Códigos Tributarios de la Provincia de Córdoba y de la Municipalidad de La Rioja por las particularidades que la sanción de clausura presenta en los mismos.

Código Tributario de la Provincia de Córdoba (Ley N° 6006)

El Código Tributario de la Provincia de Córdoba (Ley N° 6006 – t.o. Dec.574/12 . Boletín Oficial: 26/06/2012.) prevé en su Título Séptimo – Infracciones y Sanciones – aquellas infracciones a los deberes formales y las que surgen de la defraudación fiscal.

En referencia a las infracciones formales el art. 72° del Código Tributario de Córdoba establece que sin perjuicio de la aplicación de multas, la Dirección podrá disponer la clausura por tres (3) a diez (10) días de los establecimientos, en los siguientes casos:

- a) Falta de inscripción.
- b) Omisión de presentar Declaraciones Juradas.
- c) Omisión y/o entrega y/o registración de facturas o comprobantes equivalentes.
- d) Cuando no se acredite con la factura de compra la posesión en el establecimiento de materias primas o bienes de cambio.
- e) Incumplimiento reiterado del contribuyente o responsable de suministrar en tiempo y forma información solicitada por la autoridad administrativa.

Mientras que la sanción referida a infracciones sustanciales como la defraudación fiscal se encuentran legisladas en el artículo 77° del C.T. de Córdoba y las mismas son punibles con multas graduables de dos (2) a diez (10) veces el importe del tributo que se defraudare y/o clausura por diez (10) a treinta (30) días, sin perjuicio de la responsabilidad penal por delitos comunes. Incurren en defraudación fiscal:

- a) Los contribuyentes, responsables que realicen cualquier maniobra con el propósito de producir o facilitar la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias.
- b) Los agentes de retención ó percepción que mantengan en su poder el importe de tributos retenidos después de vencido el plazo en que debieron abonarlo al fisco. El dolo se presume con el sólo vencimiento del plazo, salvo prueba en contrario.

El propio Código Tributario en su artículo 79° establece las presunciones de defraudación, que admiten prueba en contrario.

Advertimos que el Código Tributario de la Provincia de Córdoba utiliza la sanción de clausura para castigar los ilícitos formales y los sustanciales difiriendo en intensidad según se trate de los formales (uno a tres días) y los sustanciales (tres a diez días).

Este antecedente legislativo permite avalar nuestra postura de la utilización de la sanción de clausura para el castigo de ilícitos materiales, vale decir aquellos que por su gravedad (defraudación) afectan un bien jurídico como la renta pública.

Código Tributario Municipal de la Ciudad de La Rioja (Ord. Munic.Nº 4987)

Otro antecedente legislativo de la sanción de clausura lo encontramos en el Código Tributario Municipal de la Ciudad de La Rioja (Ordenanza Municipal Nº 4987), que establece en su artículo 99º (Parte General) que sin perjuicio de las multas que correspondiera, el organismo fiscal puede disponer clausura de tres (3) a diez (10) días de los establecimientos en los siguientes casos:

- a) Cuando se compruebe falta de inscripción ante el organismo fiscal de los contribuyentes, en los casos que estuviesen obligados a hacerlo.
- b) Cuando no se llevaren registraciones o anotaciones de sus operaciones.
- c) Ante la falta de presentación de declaración jurada.
- d) Ante la falta de reinscripción anual de los establecimientos comerciales, industriales o de servicio.
- e) Cuando se verifique la falta de pago a su vencimiento del saldo de la Declaración jurada y/o del importe del anticipo mínimo.

En lo referido al tributo denominado Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene (Título IV- Capítulo I) del Código Tributario Municipal , el artículo 198º , castiga las infracciones a los deberes formales, disponiendo que la falta de pago de la tasa establecida en el presente título por más de un período fiscal, faculta al Departamento Ejecutivo a la clausura del establecimiento o local donde se desarrolle la actividad.

El punto que nos llama la atención es el inciso e) del Art. 99º (Parte General) y el art. 198º (Parte Especial) que castigan con clausura la falta de pago del saldo de la DDJJ. ó de un anticipo y la falta de pago por más de un período fiscal ,vale decir que se pena con clausura la mora en el pago. Dicho de otro modo, se criminaliza la falta de pago. Lo que evidencia la falta de razonabilidad de la sanción de clausura aplicada al tipo analizado.

Proyecto de Ley- Estatuto de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Un último antecedente es el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, a punto de ser presentado en el Congreso de la Nación por la Diputada Nacional por la Provincia de Formosa, Cra Inés Beatriz Lotto, que prescribe en su artículo 36º la necesidad que la sanción de clausura se reserve para incumplimientos dolosos o formales de gravedad. Citamos el artículo respectivo del Proyecto de Ley:

Artículo 36º: No se podrá imponer como sanción por meros incumplimientos de deberes formales tales como: la falta de presentación de declaración jurada por sí misma, o la simple negativa a responder reiterados requerimientos de la Administración, o la actualización de domicilio fiscal entre otras. La sanción de clausura debe reservarse para incumplimientos de tipo material doloso ó aquellos deberes formales de gravedad

como la no inscripción como contribuyente, o la carencia de respaldo documental de mercaderías o ausencia de registración de las operaciones.

Graduación de sanciones impositivas.

Instrucción General (AFIP) N° 6 / 2007.

Considero oportuno incluir una disposición de carácter regulatorio actualmente en vigencia, que reglamenta la graduación de sanciones previstas en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (to en 1998 y sus modif.) y en particular la figura de la Clausura Impositiva, me refiero a la Instrucción General (AFIP) N° 6 del 30/07/2007 ya que estas Instrucciones Generales son normas emanadas de la propia Administración Tributaria y son obligatorias sólo para los agentes fiscales y no vinculantes para los sujetos pasivos.

La norma bajo análisis propone la graduación de sanciones frente a la sanción de las infracciones impositivas y de los recursos de la seguridad social, reemplazando y actualizando normas como las siguientes Instrucciones Generales: (DGI.: 19/1992, 4/1997, 11/1997, 13/1997, 3/1998, 6/1998, 13/1998, (AFIP-DGI) 4/1999, 14/2000, 6/2004 y (AFIP) 11/2006, en lo referido al juzgamiento administrativo de las infracciones tributarias y de la seguridad social. Su aplicación es de cumplimiento obligatorio mientras que las pautas de graduación, atenuación ó agravamiento de sanciones serán orientativas, descansando la responsabilidad de su aplicación en el juez administrativo.

Esta instrucción general define situaciones que se deben tener en cuenta a fin de encuadrar correctamente una infracción, tales como la denominada subsidiaridad de la infracción formal genérica, esto es, si en la sustanciación del procedimiento para aplicar el Art. 40° Ley N° 11683, el juez administrativo advierte que la infracción no encuadra en dicho artículo, deberá analizar si el hecho se encuentra configurado en el Art. 39° de la misma norma; de ser así, se iniciará un nuevo procedimiento sumarial a partir del acta original.

En referencia a la vinculación con las infracciones previstas en el Art.39°, dispone que si el inspector actuante constata simultáneamente dos o más infracciones encuadradas en los artículos 39° y 40° de la LPT, deberá labrar un acta de comprobación por cada hecho contravencional tipificado en cada una de las normas citadas.

En lo concerniente a la condición objetiva de punibilidad prevista en el Art 40° referida a que el valor de los bienes y/o servicios exceda de \$ 10 (diez pesos), esta norma dispone que para que se configure la infracción la operación debe ser realizada con un solo responsable ó consumidor y no sumando las realizadas con diferentes consumidores. Además reglamenta la sanción a consumidores finales.

La graduación de sanciones se encuentra en el Anexo I – Infracciones formales – Punto 5 de la I.G. 6/07, donde se escalona la aplicación de la sanción del artículo 40° de la Ley N° 11683 (to en 1998 y sus modif.) en tres circunstancias: infracción con atenuantes, infracción genérica e infracción con agravantes.

Con respecto a las sanciones previstas para los contribuyentes del Régimen Simplificado (Ley N° 25865/04), la I.G. 6/07 en su Anexo III establece una escala de doble entrada basada en la categoría del contribuyente y en función de las distintas circunstancias posibles. (Pauta general, infracción con atenuantes, infracción con agravantes)

Si la omisión esta vinculada a uno solo de los elementos previstos en el artículo 26° del Anexo de la I.G. 6/07, entiende que corresponderá únicamente sanción de multa.

Si comparamos lo dispuesto por la nueva ley de régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) N° 26.565 (21/12/2009), en su artículo 26°, en lo referido a las sanciones, que establece:

“Art 26° Inc... a) Serán sancionados con clausura de uno (1) a cinco (5) días, los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) que incurran en los hechos ú omisiones contemplados por el artículo 40° de la citada ley o cuando sus operaciones no se encuentren respaldadas por las respectivas facturas o documentos equivalentes por las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad. Igual sanción se aplicará ante la falta de exhibición de la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente y de la categoría en la cual se encuadra en el régimen o del respectivo comprobante de pago.”

La sanción de clausura prevista en la nueva ley de Régimen Simplificado para Pequeños contribuyentes (RS), se encuentra en el rango de sanciones previsto en el Anexo III de la I.G. 6/07 y también en lo dispuesto por la ley anterior de RS, la ley N° 25865. La nueva ley N° 26.565 dispone que la sanción de clausura será de uno a cinco días, excluyendo algunos tipos infraccionales previstos en la ley N° 25865.

Lo destacable de este punto es que, el artículo 26° de la nueva ley de RS establece una pena única por infracción al artículo 40° de la LPT – clausura de uno a cinco días - mientras que la anterior ley (N° 25865) preveía multa de \$ 100 a \$ 3.000 y clausura de uno a cinco días. Con lo cual se dejaría sin efecto lo dispuesto en la I.G. 6/07 – en lo referido a las multas - planteado supra.

Por otra parte, al tratarse de una pena única, la aplicación del último párrafo del artículo 49° de la ley N° 11.683 (t.o . 1998 y sus modif..) que establece que la eximición podrá ser parcial, limitándose a una de las sanciones previstas por el art.40° L.11.683 ; no podría aplicarse, ya que el artículo en cuestión establece una sola pena. Por lo que , de corresponder la eximición, la misma sería total.

A) Análisis de Jurisprudencia sobre los tipos infraccionales.

Tipos infraccionales.-

Artículo 40° ley 11683 (t.o.1998)

“Serán sancionados con multa de \$ 300 a \$ 30.000 y clausura de 3 a 10 días del establecimiento, local, oficina, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda los 10\$...”

La Administración Tributaria, atendiendo el objetivo de protegerse de quienes revelen el propósito de ubicarse al margen de la ley ó de obstaculizar la tarea propia de fiscalización, establece a través de diferentes normas reglamentarias deberes formales exigiendo un sistema de facturación y registración de operaciones a fin de habilitar el conocimiento detallado de las mismas, y es entonces que la sanción del artículo 40° aparece como protectora de la función fiscalizadora.

En opinión de la doctrina consultada, es necesario que la conducta reprochada haya tenido entidad suficiente como para afectar en forma significativa el bien jurídico tutelado. (fallo :Machado María Esther- JNP Econ. N° 5 – 26/11/1997 , en el cual se revoca la sanción de multa y clausura por no haber entregado una factura en una operación comercial de \$ 12.00)

a) No entrega o no emisión de facturas.

Inc. a) Art 40°: *“que no entregaren o no emitieren factura.....”*

Cabe distinguir dos hechos autónomos que no implican dos infracciones autónomas:

i) No entrega y ii) no emisión.

El legislador sanciona un tipo infraccional de comisión por omisión, o sea la conducta de no emitir y no entregar la factura ó documento equivalente, es decir, se presume la no emisión de la misma a partir de la ausencia de su entrega, pero si ocurre la emisión mas no la entrega, en opinión de Bertazza y Diaz Ortiz, no existiría lesión al bien jurídico protegido, ya que la no entrega sólo afectaría el elemento de garantía de la efectiva emisión.

No obstante, la ley utiliza la conjunción disyuntiva “o” que sanciona la no entrega del comprobante (fallo Faro SRL, J.F Paraná – 10/07/97). Este fallo confirma la resolución de la DGI de aplicación de multa y clausura, por haberse demostrado que se omitió entregar varias facturas en original a los respectivos clientes.

Cabe acotar además que la ley no establece el aspecto temporal en el que debe ocurrir la acción típica, por lo cual surge dificultad en precisar tal momento en función de las diversas modalidades de facturación dada la variedad de actividades económicas del mercado.

Esto se evidencia en el fallo Amisport SRL JNP Econ. N° 3 – 01/07/97- en los criterios contrapuestos u opuestos en el que el Juez Administrativo entendió que la operación se perfecciona en el momento que se presta el servicio y el cliente abona

el mismo, en tanto que la instancia judicial entendió que el perfeccionamiento de la operación queda supeditado a la voluntad del cliente por tratarse de un servicio de cancha de fútbol por lo que las facturas pueden ser entregadas al finalizar el día ó con posterioridad al momento en que los clientes abandonan la cancha, siendo imposible establecer con precisión cuánto tiempo después, dependiendo ello de cada caso concreto y de la voluntad de cada cliente. Evidentemente el caso analizado puede calificarse de especial en atención a las particularidades de la explotación.

Esta situación ha sido tenida en cuenta en la RG.(AFIP) 1415-Capítulo C- en referencia al momento de emisión y entrega de comprobantes. El artículo 36° de la citada norma establece: "La factura y demás comprobantes, previstos en el artículo 8° inc a) y c), deberán ser emitidos y entregados en los momentos que, para cada operación, se indican seguidamente:

Operación	Fecha límite para su emisión	Plazo de entrega
Compra-venta de Cosas muebles	Ultimo día del mes calendario en que se produjo la entrega de la cosa Mueble o de su puesta a disposición Del comprador, lo que fuera anterior	Dentro de los diez (10) días corridos contados a partir de la fecha de emisión
Locaciones y Prestaciones de Servicios y obras	Día en que se concluya la prestación o ejecución o en que se perciba el precio, el anterior	
Servicios continuos	Ultimo día de cada mes calendario, excepto que con anterioridad se hubiera percibido el precio o concluido la operación	
Locaciones de cosas	Fecha de vencimiento fijada para el Pago del precio o alquiler correspondiente a cada período	
Anticipos que fijan Precios	Día en que se perciba, en forma total o parcial, el importe del anticipo.	
Provisión de agua Corriente, cloacas, Desagues, electricidad Gas,telefono y serv.de telecomunicaciones	Fecha del primer vencimiento fijado para su pago	Hasta la fecha del primer vto fijado para su pago.
Pesaje de productos Agropecuarios	Día en que se realice la operación de pesaje.	En el acto de realizarse la Operación de pesaje.

Ahora debemos considerar qué ocurre cuando se emite factura y se entrega pero éstas no cumplen totalmente con las formas, requisitos y condiciones establecidas por las disposiciones reglamentarias.

Al respecto, la tarea fiscalizadora puede verse impedida ó menoscabada, y por lo tanto el bien jurídico protegido lesionado, por lo que requiere una clara evaluación de la conducta desplegada.

Si la falta de cumplimiento formal deviene de la ausencia de datos del vendedor, del comprador, ó del contenido del comprobante, la jurisprudencia ha opinado que las exigencias relativas a la emisión de las facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes (fallo Mickey SA – CSJN -5/11/91). Este fallo establece la constitucionalidad de la sanción de clausura por afectar la circulación de bienes y el mercado. (*Ver bien jurídico protegido – Pagina 11 presente trabajo*)

Cabe aclarar que en la misma causa, el J.F de Neuquén, resolvió declarando la inconstitucionalidad del Art. 44° LPT (hoy 40°) – (fallo Mickey SA- JF de Neuquén – 30/08/1990)

Asimismo, ante la postura de que nos encontramos frente a una ley penal en blanco, violatoria del principio de legalidad, el fallo Barbagelata, De Marco Elsa- JF Paraná – 11/7/97-, de primera instancia que remite a los fundamentos esgrimidos por la CSJN en autos “ Krill Producciones” en donde se reitera su recurrente doctrina de que las facultades de reglamentación que confiere el artículo 86° Inc. 2) de la Constitución Nacional, - Art 99° Inc. 2) de la CN reformada en 1994 - , habilitan al Poder Administrador a establecer las condiciones o requisitos no contemplados por el legislador de una manera expresa, rigiendo en materia tributaria el principio de legalidad flexible, a condición de que los reglamentos respeten el espíritu y los fines de la ley del Congreso.

Si bien el artículo 18° de la C.N. no permite la aplicación analógica de la ley penal, ello no impide la razonable y extensiva interpretación tendiente al cumplimiento de sus preceptos. Así es que entendió la CSJN en el fallo “Relojerías Fernández SCA - 10/12/1997”, que constituye una interpretación inaceptable, admitir que la norma solo sanciona a quienes no emitan factura, ticket o documentos equivalente sin ajustarse a las disposiciones reglamentarias emanadas de la DGI, dejando al margen de la punición a quienes no emitan documento alguno por las operaciones que realicen, pues lleva a la absurda conclusión de suponer que el legislador no ha previsto aplicar la pena de clausura respecto de las conductas que de modo más evidente y palmario afectan al bien jurídico que ha procurado tutelar.

Habida cuenta de la diversidad de requisitos formales exigidos al vendedor, la AFIP instruyó a sus dependencias priorizando la gravedad de la conducta y enunciando que la falta de CUIT y la falta de identificación del vendedor, en forma concurrente, así como la falta de numeración de comprobantes, son sancionables con clausura y que las infracciones al régimen de facturación no comprendidas en la enumeración precedente, serían sancionadas por aplicación del artículo 39° de la ley .

Corresponde mencionar que durante la vigencia de la ley N° 23.771 (Ley Penal Tributaria) se sancionaba con pena de prisión de 1 mes a 3 años los ilícitos que provocaban perjuicio patrimonial al fisco (Art 1° Ley 23.771) efectuados por los responsables por deuda propia o ajena que oculten o modifiquen, disimulen o no revelen

la real situación económica o patrimonial con el propósito de impedir o dificultar la fiscalización o percepción de tributos mediante, entre otras : la no emisión de facturas o documentos equivalentes, cuando existiera tal obligación.

Pone en evidencia que la acción típica cuando se efectúa en forma reiterada, que se asimila a cualquier otro ardid o engaño, al afectar el bien jurídico renta pública es objeto de una sanción de prisión .

b) No llevar registraciones

Inciso b) Art. 40°: *"No llevar registraciones u anotaciones....."*

La disposición examinada consiste, como en el inciso anterior, en una conducta que se consuma a través de una comisión por omisión: No llevar registraciones idóneas para hacer eficaz el control y permitir la inspección fiscal, esta figura infraccional pretende captar una fase posterior a la conducta descrita en el inciso 1) del artículo 40° ley 11683, con lo cual se configura si existe omisión del comprobante y no podría configurarse en el supuesto de no emisión.

La legislación ha introducido modificaciones en lo referente a este inciso, preservando más estrictamente el principio de legalidad al haber eliminado "...o si las llevaren, las mismas no reunieren los requisitos exigidos por la Dirección General....", que se corresponde mejor con la naturaleza del bien protegido; a diferencia del inciso 1) que como opina la doctrina, aplica el principio de legalidad flexible.

En este sentido, la jurisprudencia ha venido fundamentando el criterio que posteriormente la legislación adoptó en cuanto a que las conductas desplegadas no obstaculizaron la función fiscalizadora del organismo, revocándose la aplicación de clausura por falta de afectación al bien jurídico protegido (fallo: Ferrarini; José- JNPEc N° 6 – 29/11/93), no se aplicó ante el retraso en las registraciones de sus operaciones (fallo: Cerámica Los Pinos SA – JF Crim. Correc. Morón – 24/03/92- / fallo: Eliseo, Silvio Claudio – JNPEc N° 4 – 30/11/93, en los que se distinguió entre llevar registraciones y llevar registraciones rubricadas, exigencia que constituye una mera formalidad.

La DGI, a través de sucesivas Instrucciones Generales ha ido restringiendo la descripción de la conducta ilícita a efectos de la aplicación de la sanción de clausura, lo cual refuerza el principio de ley en materia penal.

En la actualidad se encuentra vigente la Instrucción General N° 6 del 30/07/2007 – ya analizada - que sistematiza las pautas aplicables al juzgamiento administrativo de infracciones impositivas y de la seguridad social como así también en lo referido a la graduación de sanciones.

La R.G (AFIP) 1415 dispone en el Título III-Capítulo A – referido a la registración de comprobantes que aquellos comprobantes previstos en el art.8° inc.a) que se emitan o se reciban como respaldo documental de las operaciones realizadas, serán registradas en libros o registros (art. 36° RG (AFIP) 1415).

El art.40° prescribe que en el caso de utilizarse sistemas computadorizados para efectuar las registraciones, las hojas tendrán dos numeraciones:

a) Una preimpresión al momento de su adquisición, que debe ser progresiva- no necesariamente consecutiva -, y

b) Otra asignada por el sistema utilizado, que debe ser progresiva y consecutiva.

El Art. 41° de la citada norma establece que las hojas mencionadas en el artículo anterior serán conservadas por lote de hasta 100 hojas o por semestre calendario, cuando en dicho lapso no se alcance la citada cantidad.

Las encuadernaciones se encontrarán a disposición del personal fiscalizador de AFIP-DGI, a partir de los quince (15) días corridos posteriores a aquel en que se haya alcanzado el límite o cumplido el plazo, según corresponda, fijados en el párrafo anterior.

Cabe distinguir en cuanto a la ausencia de registraciones, del caso de omisión de registración de una única operación de escaso monto, en la que si bien se confirma la materialidad del hecho y la afectación del bien jurídico tutelado, se advierte una desproporción de la sanción con relación a la finalidad perseguida por la ley. (Aplicación del principio de insignificancia o bagatela).- (Fallo: Galarce, Valeria JNPEC N° 5 - 16/8/95-)

c) **Traslado de mercaderías.**

Inciso c) Art. 40°: “.....*Quienes encarguen o transporten comercialmente mercaderías....*”.

Para definir el ámbito de aplicación del tipo infraccional en examen, cabe remitirse a conceptos normativos ausentes en la ley 11683 (t.o.1998) (Fallo: Eduardo E. Margot-CF San Martín -Sala 1 - 26/3/98).

Así es claro que el precepto legal menciona que debe tratarse de supuesto de transporte de carácter comercial; cuya definición jurídica pertinente se describe en el capítulo V título IV del libro 1° del Código de Comercio (Art 162° y siguientes), requiere de la concurrencia de dos partes, el cargador de la mercadería y el transportista habitualista.

En consecuencia, la actividad consistente en el traslado de mercadería propia y por medios también propios - como sucede en este caso - no queda comprendida en el mencionado concepto jurídico y, por ende, no puede ser equiparado a la actividad de quienes encarguen o transporten comercialmente mercaderías, a que se refiere concretamente la norma sancionatoria.

Desde el punto de vista de a quien resulta imputable el incumplimiento del deber formal, si al transportista independiente o lo es por responsabilidad refleja al contribuyente (cargador), el Juzgado Federal de Paraná - fallo : Abud SA - 24/6/98- ha sostenido “..... *que atribuirle responsabilidad refleja por hechos de terceros sobre los que no puede responder, implica vulnerar el principio de atribución subjetiva de la responsabilidad; toda vez que en caso contrario se estaría reprimiendo a quien no es culpable, al no serle atribuida la acción punible tanto objetiva como subjetivamente*”, en la circunstancia de que el cargador tuviere la obligación de emitir el comprobante de entrega, liberaría al transportista de tal responsabilidad, lo que evidencia que la ley pretende penalizar a quienes facilitan el desplazamiento de la mercadería en condiciones irregulares.

El fallo mencionado supra, hace referencia a la responsabilidad por los subordinados (derivados de los hechos de los dependientes) citada en el Art. 9° de la ley 11683 (to en 1998 y sus modif.), la que no es análoga a la desplegada por un tercero contratado, caso contrario, implicaría aplicar la ley penal por analogía.

Por otra parte, debemos distinguir la circunstancia de traslado de mercaderías mencionadas en el artículo 1° RG (AFIP) 1415, que en el caso de incluirla en las prescripciones del artículo 40° de la LPT, importaría una aplicación extensiva violatoria de los principios de legalidad y reserva de ley señalados por la CSJN (la cual ha expresado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias... (Fallo: Bertellotti, Oscar - CSJN - 28/4/92).

Respecto de quienes encarguen mercaderías, el organismo recaudador ha dictaminado (Dictamen 67/97 - DAL- 5/11/97) expresando que para que el tipo contravencional quede configurado, quien recibe la mercadería transportada sin el respaldo documental correspondiente, debe ser quien encargó el transporte de la misma en tales condiciones.

d) Falta de inscripción:

Inciso d) Art. 40°: *"quienes no se encontraren inscriptos como contribuyente ó responsable ante la AFIP cuando estuvieren obligados"*.

La infracción que describe este inciso solo se puede cometer por omisión.

No existe otro medio que la abstención de la conducta debida mediante la pasividad del responsable ante la obligación legal de inscribirse.

La omisión de exteriorizar su condición de contribuyente ó responsable para quedar sujeto al control de la Administración Tributaria, es lo que la ley tipifica como conducta antijurídica, tratándose de un ilícito continuado que persiste hasta tanto no se materialice la inscripción correspondiente.

La conducta descrita en este inciso del artículo 40° ley 11683 (t.o en 1998 y sus modif.), es en rigor, la omisión más grave tendiente a eludir el control fiscal, y las demás infracciones enunciadas en los incisos 1), 2) y 3) aparecen como consecuencia de la falta de inscripción.

Reviste importancia la dimensión temporal de la acción, en el sentido de que una inscripción tardía no resultaría típica, ya que el propósito de la norma es provocar la inscripción del contribuyente, por lo que efectivizada la misma, ha cumplido con su finalidad, no resultando factible que pudiera sancionarse la omisión si al momento de la verificación el obligado se encuentra inscripto.

La infracción se produce ante el incumplimiento del contribuyente ó responsable de formalizar la presentación ante el Organismo a los efectos de obtener su Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).

No se configuraría la infracción cuando se trate de incumplimientos a otras disposiciones relacionadas al tema, como el alta en algún impuesto ó de un régimen de retención ó percepción, porque el Organismo ya se encontraría en conocimiento de su situación de contribuyente, para proceder a la verificación del mismo.

Cabe mencionar además que la ley alude al incumplimiento de las normas de inscripción como contribuyente o responsable cuando estuviere obligado a hacerlo, excluyendo del tipo infraccional cualquier otro supuesto de omisión como la no actualización de datos (cambios de domicilio , nuevos establecimientos, etc.), accionar que quedaría sujeto al tipo genérico establecido en el artículo 39° ley 11683.

La nueva redacción de éste inciso ha eliminado como causal eximente de culpabilidad por la omisión de inscribirse, al error de hecho ó de derecho, sin embargo esta eliminación no resulta decisiva para descartar la ausencia de dolo por error de hecho o de derecho.

La ley exige que el autor, a sabiendas de su obligación de incorporarse al universo de contribuyentes o responsables sujetos al control fiscal, omita hacerlo con el objeto de eludir dicho control manteniéndose en una actividad clandestina ó marginal.

En este sentido, la supresión en el texto legal de la exoneración por error de hecho o de derecho no obsta que si efectivamente concurriese ese error y el mismo fuera esencial y determinante de la omisión, tal error excluiría al elemento subjetivo del presunto infractor y por lo tanto no existiría configuración de la conducta.

En el mismo sentido opina Teresa Gómez, (Revista Imagen Profesional- Noticiero Tributario) que no se trata de cuestionar las reformas impuestas, sino exhortar que pese a las mencionadas reformas se continúen aplicando los aspectos jurídicos garantistas del derecho tributario.

Corresponde apuntar que la Ley Penal Tributaria N° 23.771 (derogada) incluía como tipo punible – Art. 5° L.23.771 - la no inscripción como responsable y castigaba dicha infracción con prisión de 15 días a 1 (un) año.

e) No conservar facturas.

Inciso e) Art 40°: *“No poseyeren o no conservaren las facturas ó comprobantes equivalentes que acreditaran la adquisición ó tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trata”.*

Recordemos que el artículo 33 de la Ley N° 11.683 (to en 1998 y sus modif.) sostiene que la documentación y libros respaldatorios de las operaciones económicas deben permanecer en el domicilio fiscal por el término de 10 años y a disposición de los funcionarios fiscalizadores

f) No poseer instrumentos de medición y/o control de producción.

Inciso f) Art. 40°: *“No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes , decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la AFIP. (Incisos e) y f) artículo 40° Ley 11683-modificados 17/11/03- Ley 25795)*

Se refiere a balanzas generalmente aplicables a la actividad agropecuaria y que tienen certificación de la autoridad de contralor de la actividad específica.

Agravamiento de la sanción por reincidencia.

El artículo 40° también dispone la duplicación del mínimo y máximo de las sanciones de multa y clausura al verificarse otra infracción de las previstas en el artículo dentro de los dos (2) años desde que se detectó la anterior. Se castiga la reincidencia, cuando la misma se produce en un lapso de 2 años a partir de la primera infracción.

Sanción adicional

También agrega este artículo una nueva sanción, acumulable con las enunciadas, que consiste en la suspensión en el uso de matrícula, licencia ó inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo Nacional.

Trabajadores no registrados. Sanciones aplicables

"Artículo 40.1: Las sanciones indicadas en el artículo precedente, exceptuando a la de clausura, se aplicará a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

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

Una primera apreciación es que el carácter de la infracción – tener empleados en relación de dependencia y no registrados – no responde al de la infracción formal, sino sustancial, ya que afecta objetivos derechos inherentes al trabajador como asimismo la renta pública por la omisión del ingreso de los respectivos tributos que gravan el salario.

Esta norma incorpora a la administración de la seguridad social como nuevo bien jurídico protegido por la ley N° 11683 (t.o.1998 y sus modif.). Dicho bien se añade a la tutela que la Ley de Procedimiento Tributario brinda a la administración tributaria, la renta fiscal y el mercado.

Aquí la sanción de clausura cobra una dimensión distinta a la anteriormente analizada, ya que castiga al infractor con una sanción que, desde mi punto de vista, es compatible con el bien jurídico tutelado – recursos de la seguridad social - , vale decir podría considerarse como razonable.

Pero también este artículo incorporado a continuación del 40°, nos pone de manifiesto que la clausura impositiva puede usarse para varios objetivos sancionatorios que el legislador ha considerado adecuado, habida cuenta de la clara distinción entre la sanción aplicada ante infracciones formales y la infracción castigada con el presente artículo.

Es conveniente recordar que la ley Penal Tributaria N° 24.769/97 dispone en su Título II –Delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social – las figuras de evasión simple, agravada y apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social, (artículos 7°, 8° y 9°), castigando con pena de prisión al obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión,

evadiera parcial o totalmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de Seguridad Social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000.-) por cada período.

O sea que la aplicación de la ley penal tributaria, cuando se verifican los tipos infraccionales y la condición objetiva de punibilidad, convalida lo dicho sobre la aplicación de la clausura para evitar el empleo no registrado, vale decir, luce como razonable el agravamiento sancionatorio del empleo en negro, agregando la sanción de clausura en el plano administrativo, siendo ésta compatible con el bien jurídico protegido.

B) Análisis de Jurisprudencia desde los principios constitucionales y penales.

Habiendo definido la naturaleza penal de las infracciones tributarias formales y materiales, tal afirmación tiene como consecuencia que se apliquen a las mismas, incluyendo la clausura impositiva, los principios liminares del Derecho Penal.

Acompaña este punto, alguna jurisprudencia que sobre cada principio se ha generado, a fin de explicar la justificación del instituto de la clausura impositiva.

Principio de Proporcionalidad o Razonabilidad.

Algunos autores definen el principio de razonabilidad, como aquel conforme al cual debe existir un equilibrio conveniente entre la ley y la finalidad que persigue.

Se trata de un principio básico, que exige al legislador no establecer penas desproporcionadas, y al juzgador no realizar interpretaciones desmesuradas al momento de su aplicación, con relación a la gravedad de la infracción tipificada.

En ese sentido Mir Puig sostiene que *“exigir proporción entre delitos y penas no es, en efecto, mas que pedir que la dureza de la pena no exceda de la gravedad que para la sociedad posee el hecho castigado”*. “ El principio de proporcionalidad como fundamento constitucional de límites materiales del Derecho Penal”-Derechos fundamentales y Sistema penal- Tomo II- Tirant to Blanch, 2009.-

La pena de clausura como sanción en sí misma, puede ser eficaz al logro de los objetivos – que las exigencias formales que se establezcan por parte de la Administración Tributaria contribuyan a facilitar las funciones fiscalizadoras del ente recaudador-, pero no resultará suficiente para juzgar la razonabilidad de la aplicación de la norma.

Así entendió el *JNP Económico N° 3 – el fallo Somisa – 6/11/90-*, que la imposibilidad de graduar la pena de clausura en función de la gravedad del incumplimiento, importa un análisis exhaustivo del grado de lesión ocasionado al bien jurídico protegido, a los efectos de la aplicación de tan grave sanción con todo el perjuicio que significa para una empresa líder, siendo necesario que el bien jurídico haya corrido peligro concreto.

La aplicación de la pena en este caso concluyó el juzgador lesiona mucho más gravemente a la seguridad jurídica que al hecho sancionado (ausencia de la leyenda IVA Responsable Inscripto en algunas facturas y falta de CUIT del adquirente en subdiario de ventas), contrariando así el fin general del ordenamiento jurídico, dada la

rigidez de la sanción de tres días de clausura, y en consecuencia constituyéndose en violatoria de principio de Proporcionalidad o Razonabilidad de la pena.

En la causa *Mickey SA del 30/08/90*, el *Juzgado Federal de Neuquén* juzgó de inconstitucional la sanción de clausura dado que aparece como abusiva y violatoria de los derechos fundamentales consagrados en los artículos 14° y 17° de la Constitución Nacional (ejercer el comercio ó industria lícita y de propiedad).

El fallo fue revocado por la CSJN fundando el mismo en que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales, constituye el núcleo sobre el que gira el sistema económico y de circulación de bienes, y que por lo tanto el incumplimiento de los deberes formales tornaría ilusoria la equidad tributaria, debiendo desecharse la tacha de inconstitucionalidad de la misma, articulada con fundamento en su presunta irrazonabilidad.

No obstante, el fallo hace consideración del principio en cuestión al expresar que *"las leyes son irrazonables en la medida que los medios no son adecuados a los fines cuya realización procuran, cuando consagran una inequidad o no expresan con fidelidad la conciencia jurídica y moral de la comunidad"*.

Por ello el comentario de este fallo en página 11 del presente trabajo.

En el fallo *SA La Nación – CSJN- 9/12/93-*, se pronunció en el sentido de que la actividad comercial de publicación de avisos es inescindible de la función periodística. Que la aplicación de la sanción afectaría la fuente de ingreso durante el tiempo que dura la clausura, sin el cual la difusión de ideas se convertiría en un objetivo de cumplimiento ilusorio.

Y en este caso, importaría una innecesaria e irrazonable restricción del derecho de la sociedad a la información y del derecho individual de información mediante la emisión y expresión del pensamiento.

Especial atención debemos dar a la cita que realiza el fallo *Elias Jalife – CNP Económico Sala I- 25/6/92 -*, del artículo del Dr. German Bidart Campos publicado en *El Derecho*, del 21/4/92 – página 2, cuando se refiere a que la sanción de clausura derivada de una infracción fiscal resulta, en principio y abstractamente, una sanción que exhibe razonabilidad.

Pero desde la norma genérica que la implanta hay que descender en cada caso a un prudente examen a través del cual se logre saber si la represión a la evasión y el facilitamiento de la recaudación fiscal están verdaderamente comprometidos en el caso al que se dirige la sanción de clausura.

En efecto, una cosa es ocultar ó disimular operaciones e ingresos directamente relacionados con el hecho imponible, con la obligación tributaria y por ende con la evasión y otra bastante distinta, incurrir en defectuosidades formales en facturas, recibos, registraciones, etc., que se pueden superar sin llegar al extremo sancionatorio de la clausura.

Aquí está entonces, lo de elegir el más severo, por si ambos medios resultan igualmente conducentes al legítimo fin de perseguir la evasión y abastecer la recaudación fiscal, bien cabe aseverar que es irrazonable utilizar el que más perjudique al contribuyente,

cuando el que menos daño le infiere alcanza suficientemente para conseguir el propósito aludido.

Nuevamente es oportuno citar al Dr. German Bidart Campos por una nota en referencia a un fallo de la CSJN en la causa *García Pinto, José c/ Mickey SA. S/ infracción artículo 44° Inciso 1) Ley 11683.*

"No se trata pues, de amedrentar porque sí, sino de moverse en la órbita de lo razonable, induciendo mas la persuasión que el miedo y graduando las sanciones conforme a las circunstancias de cada caso.

El sistema de fiscalización tributaria no puede sustraerse a los límites constitucionales que son exigibles a toda actividad estatal.

Y el fin no justifica los medios, por eso, a los medios que se dirigen a un fin legítimo, hay que seleccionarlos y controlarlos muy bien, sobre todo en sede judicial."

Causa Cardyian, Jacobo – JNPEcon N° 3 – 7/10/91- En esta causa, la clausura aparece como razonable, en la medida, en que guarda relación con la finalidad del Organismo de Administración Tributaria, dado que se puede interpretar a las obligaciones formales como una especie de habilitación para el desarrollo de una actividad gravada que normalmente se cumple en un establecimiento apropiado; y la clausura a éste, opera como una suspensión de la habilitación y no solamente como un castigo.

El perjuicio patrimonial de la clausura – 3 a 10 días - guardará estricta correspondencia con la capacidad económica de quien la padece y la infracción cometida.

En consecuencia, la razonabilidad de una medida requiere no solo de averiguar si guarda equidad con el fin que se persigue con ella, sino que se complemente con la pena menos gravosa en la alternativa de varias posibles para el mismo fin.

Lo contrario implicaría arbitrariedad en la elección de la sanción. (Art 49° ley 11683 último párrafo).

Es convenientes aclarar que la cita de fallos ya expuestos en otros puntos obedece a que un mismo fallo puede dar lugar a distintas opiniones, ya sea vinculados al bien jurídico protegido, principios constitucionales, principios penales, etc.

Principio de la Insignificancia o bagatela

Para la configuración del tipo penal es necesaria una afectación que revista cierta gravedad ó entidad para lesionar el bien jurídico protegido, dicho razonamiento se ha dado en llamar principio de la insignificancia ó bagatela.

El mencionado criterio tiene expresa acogida en el artículo 49° in fine de la ley 11683, (t.o.1998) que faculta al juez administrativo actuante a eximir de sanción al infractor, cuando a su juicio la infracción no revista gravedad.

La CSJN recepitó este principio en base a lo preceptuado por el artículo 7° Inc. f) de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19549 (27/04/72), en cuanto establece la exigencia de proporcionalidad en el dictado de todo acto administrativo- causa: *Godoy, Roberto Carlos de CSJN del 8/6/93.*

Lo que se pretende con el fallo Ditley, enunciado al final del párrafo, es que para que sea imponible la sanción de clausura es necesario que haya una afectación considerable del bien jurídico tutelado, que revele un propósito de ubicarse al margen de la ley o de obstaculizar la tarea de fiscalización del Organismo de Administración Tributaria, en consecuencia, teniendo en cuenta que los mínimos legales referidos (\$ 10),

confrontados con la conducta achacada no pueden superar el test de razonabilidad, disponiendo el *Juzgado Federal de Paraná – causa: Ditley, Raimundo-28/7/97*, su inconstitucionalidad ante la evidente injusticia que su aplicación provoca.

En igual sentido el *JNP Económico N° 5 – causa: Machado Maria Esther 26/11/97* - en su fallo destaca: “...atendiendo al bajo monto de la transacción, de \$ 12,00, no se aprecia que la conducta reprochada haya tenido entidad suficiente como para afectar el bien jurídico tutelado por dicho precepto”.

Principio de integración – Carácter de norma penal en blanco

Adquiere particular relevancia el principio de legalidad, que exige para la aplicación de una pena que esté descripta con precisión la conducta que motiva la imposición de la misma.

En el supuesto del presente artículo 40° de la LPT, donde los tipos no constituyen por sí solos la descripción del hecho punible, remitiendo a normas jurídicas extrapenales con las cuales se completa la tipicidad legal, a los que se denominan tipos penales en blanco, que no merecen reparo alguno de orden constitucional, siempre y cuando las normas a las cuales remite el tipo principal cumplan con la exigencia de la determinación que impone el principio de legalidad.

Cabe mencionar la causa : *Barbagelata, DeMarco, Elsa- JF N° 1 Paraná- 11/7/97* -, que menciona los fundamentos esgrimidos por la CSJN en autos “*Krill Producciones*”, en donde reitera su recurrente doctrina de que las facultades de reglamentación que confiere el artículo 99° Inc. 2) de la CN, habilitan al Poder Ejecutivo a establecer las condiciones ó requisitos no contemplados por el legislador de una manera expresa, rigiendo en materia tributaria el principio de legalidad flexible, a condición de que el legislador haya definido suficientemente la política legislativa, siempre que los reglamentos respeten el espíritu y los fines de la ley del Congreso.

El principio constitucional que prohíbe la tipificación penal con fórmulas extremadamente vagas o que por su laxitud impidan a los individuos conocer de manera inequívoca las conductas permitidas y las prohibidas, rigen al actuar del Poder Administrador cuando en ejercicio de las facultades legales, integra los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de las leyes penales en blanco- *Causa Pfizer SA- CSJN- 2/7/93-* -, el legislador se ha visto obligado a formular el tipo legal como norma en blanco, ya que los constantes cambios a que se ve sometido el orden económico hacen necesaria una legislación dinámica que permita asimilar con la misma rapidez esas fluctuaciones - causa: *Woodgate, Enrique- CNCP Sala 3- 1/10/93-*.

Principio de Non bis in ídem

En el ámbito de las infracciones tributarias los mayores problemas radican en determinar hasta qué punto es posible aplicar una sanción penal y/o una sanción administrativa como consecuencia de la realización de una única conducta.

La jurisprudencia expresa que no se puede considerar que la previsión legal de multa y clausura signifique una violación al principio “non bis in ídem”, habida cuenta que dicho principio prohíbe la aplicación de una nueva sanción por un mismo hecho ya juzgado y sancionado; el sistema sancionatorio del artículo 40° de la ley 11683 (to en

1998 y sus modif.) no establece dos sanciones diferentes, sino una única sanción que se concreta de dos modos diversos, lo cual es una modalidad común en las leyes penales y contravencionales, admitida inclusive en el Código Penal en diversos artículos (prisión y multa, prisión e inhabilitación, etc.).

Según su conminación, se trata de una sanción conjunta - causa: *Barbagelata de Marco Elisa- JF Paraná N° 1 – 11/7/97 -*, causa: *Moño Azul SA- CSJN- 15/4/93*.

La Sanción de Clausura y los controladores fiscales.

Con el objeto de eliminar canales de evasión, considerando la importancia que la retención a la emisión de facturas o documentos equivalentes tiene en el tema mencionado, la AFIP-DGI ha establecido un régimen especial de facturación para determinados tipos de contribuyentes, a través de registradoras denominadas "controladores fiscales", impuestos de manera progresiva a través de la RG 4104/98 AFIP

La obligación de utilizar los referidos equipos electrónicos se encuentra legislada en el artículo 3° de la RG (AFIP) 1415 , que se complementa a lo establecido por la RG 4104, (sustituida por la R.G. 259) la que representa una parte de la estructura de facturación impuesta por el Organismo de Administración Tributaria como herramienta básica para la fiscalización de los contribuyentes, por lo tanto la falta de utilización de controladores fiscales en aquellos casos en que exista obligación de hacerlo, constituye un comportamiento tipificado en el inciso a) del artículo 40° de la ley 11683 (t.o en 1998 y sus modif.), en cambio , la falta de acatamiento de cualquiera de los demás requisitos establecidos en la RG 4104 y sus modificatorias, deberían aplicarse las sanciones previstas en el artículo 39° de la ley de Procedimiento Tributario Nacional.

Cabe señalar la opinión de cierta doctrina (Cecilia González Zanoni, Jorge Aguirre, Miguel A, González) que califican la exigencia de utilización del controlador fiscal como la imposición de una erogación patrimonial, o de un gasto de fuente sustancialmente distinta de una obligación de hacer de carácter formal, creando una afectación al derecho constitucional de propiedad amparado en el artículo 17° de la C.N., imponiendo una carga que debe asumir el particular para mantener, conservar y sostener las facultades propias e indelegables del propio Estado , resultando una exigencia ilegítima e inexistente.

En este contexto se podría mencionar el recurso de amparo otorgado con fecha 28/9/99 por el juez Juan Oliva, perteneciente a la Justicia Federal de Corrientes a la " Asociación del Comercio y la Industria de Paso de los Libres s/ amparo", el cual en una parte de su considerando expresa: "*.... sin poner en tela de juicio las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Recaudador, por lo cual implementa el controlador fiscal, ni tampoco el mentado deber de colaboración fiscal de los contribuyentes..... aparece la RG 4104 como irrazonable por cuanto, siendo el controlador fiscal una herramienta adicional implementada por el fisco que se verá beneficiado en forma directa de lograrse los objetivos perseguidos con su instalación, cuales son un mayor control y una mayor recaudación, pone sobre el contribuyente la pesada carga de afrontar tanto el costo del equipo, su instalación y su posterior mantenimiento....., no es razonable y aparece como arbitrario que el contribuyente*

deba soportar hoy en día esta dura y nueva carga tributaria cuyo costo es de miles de pesos con el objeto de mejorar la fiscalización y la recaudación de impuestos...dándose así una situación paradójica que por un lado el Estado Nacional sanciona leyes que declaran la emergencia económica en distintos sectores del país, incluida la Provincia de Corrientes, y por otro impone a los contribuyentes nuevas y costosas obligaciones tributarias que disminuyen cuando no totalmente su capacidad contributiva. Todo ello constituye sin dudas una flagrante violación a los derechos consagrados en nuestra C.N. a trabajar y ejercer toda industria lícita, a la propiedad, y al principio de razonabilidad, contemplados en los artículos 14°, 14° bis, 17°, 28° y 33°.

Los considerandos transcriptos de éste fallo citado no deben generalizarse a todos los contribuyentes, teniendo en cuenta que el contribuyente que no se encuentre en situación de afrontar los costos derivados de la adquisición del controlador fiscal debería demostrar fehacientemente tal situación, lo cual según variada jurisprudencia no lo habilita a ejercer el comercio con consumidores finales.

La jurisprudencia no ha sido uniforme en esta materia, en los fallos *Gaspi SCA – JNP Económico N° 8; Cerviño SRL – JNPE N° 7 y Hobby mundo SRL- CNPE –Sala A-14/12/99*, se confirma la sanción de clausura aunque el responsable haya emitido factura mediante sistema manual según lo dispuesto en la RG 3419 y sus modificatorias, considerando que se incurrió en la omisión de cumplimentar la emisión “... en las formas, requisitos y condiciones que establezca la AFIP”, a lo cual podemos sostener que si lo que se persigue es la protección del bien jurídico protegido “Administración Tributaria” en el caso de haber entregado factura en papel solo correspondería una sanción del artículo 39 de la Ley N° 11.683 (to en 1998 y sus modif.) por incumplimiento a una norma reglamentaria

Con el mismo criterio resuelve la *Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico de Capital Federal –Sala A- en el caso Rexi SRL*, que revoca la sentencia del juez Nacional en lo Penal Económico, confirmando la sanción de clausura impuesta por el Organismo, considerando que el deber de emitir utilizando únicamente controladores fiscales según RG (AFIP) 4104, supone que la confección hecha de los comprobantes de otra manera es una omisión de emitirlos en las “ formas, requisitos y condiciones que establezca...” aclaremos siempre que tuviera disponible el equipamiento y sin ninguna observación particular, como por ejemplo, corte de energía decide emitir en factura manual.

En sentido contrario, en el fallo “*Souza Díaz, Gustavo- JNP. Econ. N° 2 del 29/04/1999*, se desestima la sanción de clausura impuesta por el Organismo Fiscal, atento que el contribuyente ha emitido facturas en forma manual de acuerdo a lo establecido por la RG (DGI) 3419, sus modif.. y complementarias, considerando la omisión como una infracción formal contenida en el artículo 39° de la ley 11683 (t.o1998 y sus modif.).

Otra situación a considerar respecto del tema es la diferencia temporal desde que se homologa un equipo hasta el momento desde que se halla disponible en plaza, circunstancia que se contempla en el artículo 14° de la RG 4104/98 AFIP, en donde expresa que podrán regularizar tal situación en un plazo de 180 días hábiles administrativos contados a partir de la homologación del modelo que resulte operativamente compatible con su sistema de facturación, debiendo presentar además el contribuyente el formulario de declaración jurada 445/G juntamente con una nota

suscripta por el responsable en la que se indiquen los motivos y las necesidades técnicas.

Al respecto se coincide con Adalberto Dalmasio y José Semachowicz (Práctica y actualidad tributaria- Errepar -) quienes interpretan que no cabría la sanción de clausura en los casos en que no se hubiese presentado el F 445/G, en la medida en que el mismo pueda demostrar fehacientemente que se encuentra comprendido en alguna de las causales excusables mencionadas en el artículo 14° de la RG (AFIP) 4104/98 y su modif., resultando aplicable la sanción del artículo 39° de la LPT; toda vez que el contribuyente no puede ser obligado por el Organismo Recaudador a adquirir un controlador fiscal que no se adapte a sus necesidades operativas, es decir, que mientras no exista en plaza un equipamiento que se adapte a su modalidad operativa, el responsable o sujeto pasivo seguirá emitiendo su documentación de acuerdo con las normas establecidas en la RG (AFIP) 1415 sus modificatorias y complementarias, a la espera que aparezca homologado un controlador fiscal que resulte operativamente compatible con su sistema de facturación y a partir de dicha fecha correrán los 180 días hábiles administrativos para lograr su adquisición.

Clausura Preventiva

Cuando analizamos las facultades de los funcionarios y empleados de AFIP prescriptas en el artículo 35° Ley N° 11683(t.o.1998 y sus modif.), consideramos que el instituto de la clausura preventiva, por su relevancia como instrumento sancionatorio, merecía un tratamiento particular.

El inciso f) del artículo 35° dispone: *“Clausurar preventivamente un establecimiento cuando el funcionario autorizado por la AFIP constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40° de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior”*

Este instituto tiene su origen en la legalidad tributaria en el artículo 9° de la ley N° 24765 (13/01/1997) y pretendía constituirse en un arma esencial para la Administración Tributaria a fin de lograr un tratamiento eficaz y rápido frente a los incumplimientos formales tributarios sancionados en el artículo 40° de la ley N° 11683 (t.o.1998 y sus modif.).

“Las medidas cautelares tienen el propósito asegurar el cumplimiento de decisiones judiciales definitivas para que éstas no se tornen inocuas o meramente declarativas”
(Carnelutti, Francesco: Instituciones del Derecho Procesal Civil) .

Por ejemplo: trabar embargo sobre bienes del deudor para garantizar su pago (art. 111 de la Ley 11.683 (to en 1998 y sus modif.). Cuando el Estado para aplicar una medida cautelar en función del poder de policía económico del que está investido, la realiza con el declarado propósito de impedir de manera inmediata la continuidad de conductas que afecten la salud pública, el orden económico, etc. para lo cual debe probarse el peligro de la demora en su resolución.

Entonces, ¿qué propósito tenía la aplicación de la clausura preventiva para la corrección de infracciones formales tributarios? Seguramente evitar la reiteración de alguna de las conductas típicas previstas en el artículo 40° a través de un proceso rápido que interrumpa de manera inmediata la comisión de la infracción.

Pero esto no es necesariamente así; ya que el funcionario de AFIP esta autorizado a la clausura preventiva cuando constate que se hayan configurado uno o mas de los hechos previstos en el Art. 40° de la ley 11683 (t.o.1998) y concurrentemente existe un grave perjuicio ó el responsable registre haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

Vale decir , se sanciona la reincidencia sin tener en cuenta que algunas de las conductas infraccionales tipificadas en el artículo 40° son de comisión instantánea , por lo tanto resulta incoherente cautelar esas conductas, además que la norma no prevé la exigencia de una orden judicial, produciéndose un exceso de facultades y violación a la división de poderes.

Por otro lado frente a la pretensión de sancionar la conducta reincidente del contribuyente, nos encontramos con una serie de imprecisiones como la de castigar al infractor por la comisión de la misma infracción , cuando en el artículo 40° de la ley se encuentran tipificadas varias violentando el derecho a defensa en juicio previo a aplicar una sanción.

Deseo resaltar que la expresión "grave perjuicio" es lo suficientemente amplia como para ser interpretada de diferentes maneras según el funcionario fiscal que le toque actuar como juez administrativo, lo que puede generar arbitrariedades notables.

El Fisco Nacional trató de reglamentar a través de la Instrucción General (DGI) N° 14/97 del 19/06/1997, explicando cuándo un hecho u omisión deberá ser considerado como grave perjuicio; y lo define como "*cuando impliquen una situación con características de permanencia, excepto cuando el infractor no tenga relevancia económica.*"

Por último, la utilización de la clausura preventiva normada en el artículo 35° inc.f) y 75° de la ley 11.683 (t.o.en 1998 y sus modif.) violenta garantías constitucionales y tratados internacionales incorporados a la Constitución Nacional , que prohíben aplicar sanciones sin juicio previo efectuadas por autoridades competentes (garantía del debido proceso) , ya que recordemos que la sanción es aplicada por un funcionario administrativo del organismo de Administración Tributaria, sin dictamen jurídico previo, con la discrecionalidad arriba descrita y obviando la participación del contribuyente.

Evidentemente, si lo que el fisco buscó es una figura que de manera inmediata logre resultados afectando su continuidad, ésta no es la mejor ya que vulnera garantías más importantes que las derivadas de su aplicación.

Esto quedó demostrado en la causa "*Automotores Brunelli*" del Juzgado N° 2 de San Martín (Provincia de Buenos Aires) con fecha 31/03/2010 , en la que el juez declaró la inconstitucionalidad del artículo 35° Inc. f) de la ley N° 11683 que habilitó a clausurar preventivamente comercios que no están en regla . Se planteó que la medida tiene como propósito sancionar a una persona sin proceso previo, contrariando el artículo 18° de la Constitución Nacional.

Otro fallo de inconstitucionalidad respecto al artículo 35° Inc.f) de la ley N° 11.683 fue "*Bituron, Horacio Andres s/ clausura preventiva*" Expte 4753 J.F N° 2 de Moron-CFSM- Sala I- Sec.Penal N° 1. Se confirma lo resuelto por el Juzgado de 1° instancia con los fundamentos "de que el accionar del fisco produjo la postergación de la intervención judicial prevista en la norma, toda vez que la medida impuesta tuvo que ser soportada por el contribuyente, sin una previa revisión judicial y antes de poder ser sometido a un proceso administrativo como consecuencia de la constatación de la infracción por la que eventualmente podría haberse impuesto una sanción. Todo ello demuestra la clara vulneración a las garantías y derechos constitucionales antes reseñados".-

Agente Encubierto

El inciso g) del artículo 35° L. 11683 (t.o.1998 y sus modif.) dispone: "*Autorizar mediante orden de juez administrativo a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones en los términos y con las formalidades que exige la AFIP . La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada AFIP.*

Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emitirá la pertinente nota de crédito.

La constatación que efectúen los funcionarios deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inciso c) precedente y en el artículo 41 y, en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40° y, de corresponder, lo estipulado en el inciso anterior.

Los funcionarios, en el ejercicio de las funciones previstas en éste inciso, estarán relevados del deber previsto en el artículo 10°".-

Este instituto permite el accionar de agentes fiscales debidamente autorizados a hacerse pasar como simples consumidores en la intención de detectar infracciones a las normas de emisión y entrega de facturas ó documentos equivalentes, utilizando un mecanismo de simulación de identidad a fin de "pescar infraganti" al contribuyente en lo referido a los deberes de facturar sus operaciones. Los antecedentes fiscales del contribuyente deben constituir el fundamento de ésta forma de fiscalización, y la base de orden de intervención que emite el juez administrativo, los cuales deben ser suficientes y no dejar lugar a dudas, pues en caso contrario el procedimiento podría declararse nulo.

El Juzgado Penal Económico N° 1 en la causa Penibianc SRL consideró nulo un procedimiento del que participaron estos inspectores. Consideró que el contribuyente no tenía antecedentes suficientes que justificaran la medida.

Los agentes encubiertos de AFIP realizaron un procedimiento de control fiscal que fue declarado nulo por la Justicia en lo Penal Económico, por estimar que la empresa investigada no tenía antecedentes fiscales firmes que justificaran estas herramientas de control.

Los hechos se desarrollaron el 17/02/2006 , cuando los agentes de AFIP se hicieron pasar por comensales en un restaurante de calle Nueva York 4084, de la ciudad de Bs. As, y ante la falta de entrega de la factura respectiva por la consumición decidieron labrar un acta, que derivó en la sanción que motivó la acción en el fuero Penal Económico,alzada de las decisiones administrativas del ente recaudador.

La titular del Juzgado en lo Penal Económico N° 1, destacó que la juez administrativo de la AFIP no cumplió con lo dispuesto en la normativa legal, ya que el contribuyente carecía del historial que fundamentara la medida tomada.

La Cámara Nacional en lo Penal Económico avaló la figura de los inspectores encubiertos de la AFIP, declarando la constitucionalidad de su actuación. En los fundamentos del fallo, los jueces recordaron el artículo 35° L.11.683 (t.o. en 1998 y mod.) que establece que la AFIP “ *tendrá amplios poderes para verificar el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos , resoluciones e instrucciones administrativas*”.

Así resaltan, podrá “ *autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locadores de obras o servicios y constatar el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores de la obligación de emitir o entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documentan las respectivas operaciones*”.

Este fallo intentó rescatar el espíritu que tuvieron los legisladores a la hora de dictar ésa norma y recordaron que en la sesión se dejó en claro que se hablaba “ *de un agente que va a trabajar en función del juez administrativo pertinente*”.

Los jueces Hornos y Grabivker , subrayaron que “ *ya que en dos oportunidades la contribuyente (...) no habría emitido espontáneamente comprobantes con las formalidades exigidas por la normativa vigente*”.

Esta situación tiene entidad suficiente para habilitar al juez administrativo a utilizar las atribuciones de excepción y de uso prudente y restrictivo de autorizar a los inspectores actuar como compradores de bienes, con el fin de constatar el cumplimiento de las normas establecidas por la AFIP en materia de facturación.

Otra causa que ha merecido la preocupación de la doctrina ha sido “*Mayro S.A s/ inf. Ley 11683*”-Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico- Sala B. Tribunal a-quo: Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5- Fecha: 22/09/2008.

La particularidad del decisorio es que en el mismo interactúan dos institutos utilizados por el Fisco para tareas de fiscalización: la denuncia y el agente encubierto.

La denuncia “ es un modo legalmente regulado de comunicación de conocimiento ante un órgano judicial al que se le lleva la noticia de la existencia de un hecho delictivo, narrado con la mayor amplitud posible, indicando las pruebas que de él se conozcan” Jorge Moras Mom- Manual de Derecho Procesal Penal-Abeledo Perrot, 1993.

El caso en cuestión es que AFIP-DGI inicia un procedimiento en el marco del Art 35° Inc. g) de la LPT , fundamentando los antecedentes fiscales exigidos por la norma en una denuncia anónima , materializada a través de un llamado telefónico; a la cual el juez administrativo de dio entidad suficiente para llevar adelante el mencionado operativo de fiscalización y que según variada jurisprudencia se ha entendido que se esta frente a una

“delación o anoticiamiento” y no una denuncia porque no responde a los aspectos procesales exigidos en el Código Procesal Penal de la Nación

El tribunal a-quo (JPE N° 5), resolvió aplicar sanción de multa únicamente, eximiendo a la firma Mayro SA de la sanción de clausura, por lo confirmó parcialmente la resolución de AFIP-DGI. - El fisco nacional apela el fallo y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico- Sala B , llega a las siguientes conclusiones:

- La facultad administrativa de autorizar a sus funcionarios a actuar de la manera encubierta descripta es de naturaleza excepcional.
- al efecto debe mediar una orden de juez administrativo.
- el juez administrativo no tiene facultades discrecionales para ordenar la actuación de un funcionario encubierto .
- la disposición del juez administrativo debe encontrar fundamento en los antecedentes fiscales que obren en la AFIP respecto de los vendedores o locadores.

Del análisis de las conclusiones se desprende la enorme importancia de la existencia de antecedentes fiscales contra el contribuyente y su respectiva valoración y consideración por el juez administrativo para admitir la viabilidad del procedimiento. En este caso, el antecedente era una denuncia anónima, producto de un llamado telefónico, el cual puede constituir una cuestión subjetiva.

Por lo tanto de permitir la habilitación del procedimiento a partir de una denuncia anónima, quita certeza y objetividad a la misma, convirtiéndola en un soporte meramente conjetural.

De allí la importancia del fallo comentado, ya que declara la nulidad de la disposición fiscal que autoriza la actuación de funcionarios encubiertos y de todo lo actuado en su consecuencia.

Probablemente el Poder Legislativo legalizó la figura del agente encubierto para comprobar fehacientemente las infracciones sobre facturación, ya que la experiencia demuestra que en sede judicial los procedimientos han devenido en nulos por basarse en apreciaciones de los funcionarios actuantes, prescindiendo de la presencia de testigos y/o la declaración de los adquirentes de la mercadería.

Se pretendió darle al inspector actuante , el carácter de “agente fedatario”, lo cual no es posible, ya que la actuación del mismo se desenvuelve en un marco de simulación. Lo que a criterio de varios autores es imposible comparar a los funcionarios que actúan ocultos con la función que brindan los escribanos.

Todo lo cual pone en cuestionamiento el acta labrada por los inspectores actuantes en lo concerniente a su valor probatorio, asimilable al de un instrumento notarial. Por lo que la mencionada acta de comprobación no debiera ser considerada como un instrumento rígido y solamente ser cuestionada por redargución de falsedad, sino ser valorada por los efectos del acto por parte del magistrado.

Una vez más, el legítimo avance en la lucha contra la evasión fiscal por parte de la Administración Tributaria, se ve retrasado por la utilización de un instrumento- jurídico que, como vimos, ha sido severamente cuestionados por la jurisprudencia.

Pero justo es decir que es conveniente tener presentes los argumentos del Congreso Nacional para aprobar esta norma, que como se dijo, en relación a la causa Penibianc SRL, la Cámara Nacional en lo Penal Económico N°1 declaró su constitucionalidad rescatando el concepto de que los agentes encubiertos trabajaban en función del juez administrativo pertinente.

Recursos oponibles a la Clausura Impositiva

El artículo 77° de la LPT establece que la sanción de multa y clausura, y la suspensión de matrícula, en su caso, es recurrible en el ámbito administrativo por recurso de apelación, dentro de los cinco días, ante funcionarios superiores de AFIP, que deberán expedirse en un plazo no mayor a diez (10) días. La resolución emanada de éstos funcionarios, causa ejecutoria, por lo cual, sin otra sustanciación la AFIP debe proceder a la ejecución de dicha sanción, por los medios y las formas que en cada caso autoriza la presente ley.

Artículo 78° “..... será recurrible por recurso de apelación, otorgado en todos los casos con efecto devolutivo....”

Este es un aspecto sobre el cual la doctrina y la jurisprudencia mucho han aportado, atento a que se restringe la potestad de los jueces de conceder el recurso judicial con efectos suspensivo. La ley 24765/97 prevé la posibilidad de aplicar las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación con carácter subsidiario y en tanto no se oponga a la presente ley.

Si bien es cierto que el artículo 442° del CPPN prescribe que la “interposición de un recurso ordinario ó extraordinario tendrá efecto suspensivo, salvo que expresamente se disponga lo contrario”, la norma bajo análisis establece exactamente lo contrario, vale decir que la resolución “será recurrible por recurso de apelación, otorgado en todos los casos con efecto devolutivo”.

Por otra parte, la regla del artículo 442° del CPPN no sería aplicable, pues la ley 24.765/97 es posterior al ordenamiento legal mencionado y es especial con respecto a la materia en cuestión – causa *Cargill SACI s/ amparo- CNP Económico – Sala A – 23/5/97-* voto del Dr. Pizzatelli. Por su parte, la mayoría- voto de los Dres Hendler y Repetto-, han señalado que no puede entenderse excluido el efecto suspensivo, por lo tanto debe entenderse de aplicación la norma de la ley procesal citada supra, que así lo establece como regla general.

Asimismo añaden que los autores de Derecho Procesal enseñan que el efecto “devolutivo” es lo que menciona el referido artículo y no excluye sino que por el contrario implica el efecto suspensivo (H. Alsina-Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial – T IV – Pgs 233/4; Lino Palacio-Derecho Procesal Civil – T 5- Pgs 100/01).

Distinta es la situación cuando la referencia es al “solo efecto devolutivo”, expresión ésta que se emplea para indicar la carencia del efecto suspensivo del recurso.

Los tribunales inferiores fueron anticipando la invalidez constitucional de dicho precepto legal – *Causa Decaroli Vanesa- JF de Rosario 19/6/97; Dappen Elvio- JF PI N° 1 de Paraná-* y extraen como fundamento lo ampliamente escrito por la CSJN

respecto a la validez de los procedimientos administrativos, los que se encuentran supeditados, como principio, a que las leyes dejen abierta la posibilidad de una revisión judicial ulterior, máxime tratándose de sanciones penales (fallos T 247 – Pág. 646; T 253- Pág. 485), pues así quedan debidamente a salvo los principios constitucionales. Al respecto, ha expresado “...no cabe hablar de juicio – y en particular de aquel que el artículo 18° de la CN exige como requisito que legitime una condena – si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de juicio previo, si ésta instancia no ha concluido y la sanción en consecuencia, no es el resultado de actuaciones producidas dentro de la misma” (causa Dumit Carlos José c/ Instituto Nacional de Vitivinicultura) .

Asimismo se han dispuesto medidas de no innovar tendientes a paralizar la ejecución de la clausura, atento el peligro en la demora que podría tornar ilusoria la resolución definitiva – Causa *Novagen SA- CNP Económico –Sala B- 26/3/97* ó se ha resuelto sobre la procedencia de interponer acciones de amparo con relación a otras vías administrativas y judiciales ; atento el efecto con que debe concederse el recurso judicial, se ha señalado que el acto que se advierte inminente – por la posibilidad cierta de que la DGI ejecute inmediatamente una resolución confirmatoria de la sanción de clausura- resultaría lesivo de los derechos y garantías constitucionales previstos por el artículo 18° de la CN., además de conllevar a otro conflicto, el derecho que podía haber alegado contra el Estado por la indemnización por daños y perjuicios que podría alegar en el caso que la clausura se ejecutara existiendo pendiente un recurso judicial y cuyo decisorio fuere revocatorio de la resolución administrativa ejecutada (*Acción de amparo- Decaroli Vanesa – JF de Rosario 19/6/97*).

Por otra parte, la *CNPE con- Sala A- causa ABC Textil -30/03/1998*, ha entendido que la norma que establece la concesión al solo efecto devolutivo no puede entenderse referida a resoluciones que imponen sanción de clausura, puesto que ésta medida, una vez efectivizada, no tiene remedio posible. Debe entenderse que se refiere a las sanciones de multa, suspensión de matrícula, licencia o inscripción; en consecuencia debe modificarse la concesión del recurso concediéndolo en ambos efectos.

Surge de importancia repasar los conceptos vertidos por el fallo de la *CSJN en la causa Lapiduz, Enrique del 28/4/98*, en cuanto desestima de plano los argumentos señalados en el recurso extraordinario interpuesto por el Organismo de Administración Tributaria, contra la sentencia de cámara que declaró la inconstitucionalidad de los artículos 10° y 11° de la ley 24765- modificadorio de la ley 11683- en tanto acuerda efecto devolutivo a la apelación judicial.

El ente fiscal aduce que se ha violentado el principio de separación de poderes consagrado en la CN, ya que los jueces carecen de facultades para reformar las leyes y prescindir de lo que éstas disponen ; en orden a ello destaca que las apelaciones proceden con efecto devolutivo y que se encuentra habilitado para ejecutarlas; por su parte, la CSJN descansa su atribución moderadora en los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial de la Nación, por cuanto tiene la atribución y el deber de examinar las leyes, compararlas con la CN y abstenerse de aplicarlas si las encuentra en oposición con ella.

Agrega que el artículo 43° de la CN, dispone que en el proceso de amparo el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva y

entiende que los restantes agravios son igualmente inatendibles, toda vez que el organismo fiscal sostiene que la clausura participa de la naturaleza de las contravenciones y la califica de ineficaz para desvirtuar la conclusión a que llegó en reiteradas oportunidades y que éste tribunal calificó como una medida de "índole estrictamente penal".

En consecuencia, como surge de lo señalado por el *Juzgado Federal de Rosario- causa Decaroli, Vanesa (J.F de Rosario - 19/06/1997 -)*; la aplicación de una sanción administrativa de clausura, de carácter estrictamente penal, estando pendiente un recurso de apelación ante el órgano judicial por efecto de una disposición legal que establece la concesión del mismo con efecto devolutivo, viola de manera flagrante la garantía de debido proceso legal, de juicio previo y del juez natural y la inviolabilidad de la defensa en juicio de que goza todo ciudadano por imperio de expresa disposición del artículo 18° de la CN.

La inconstitucionalidad resulta más clara aún si se advierte que el Poder Administrador en los hechos, violaría el claro y terminante texto del artículo 109° de la CN, que establece que " en ningún caso el presidente puede ejercer funciones judiciales".

No podemos dejar de mencionar, como afirmación de lo dicho, la garantía judicial establecida en el artículo 8° de la Convención Interamericana de los Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) al consagrar el derecho a la doble instancia en materia penal de la que resulta el efecto suspensivo del procedimiento de impugnación.

Conclusión

De lo citado y analizado por el tesista, se desprende que la utilización de la "clausura impositiva" para la penalización de infracciones formales, no se compadece con la naturaleza de la misma.

Además entiendo que no existe una razonable relación entre la infracción y la sanción, al advertir que provoca una alteración en el principio de razonabilidad de los actos del Estado y también en las garantías constitucionales como, el derecho a trabajar, transitar y ejercer la industria lícita, ya que la pena de clausura como sanción en sí misma, puede ser eficaz al logro de los objetivos - que las exigencias formales que se establezcan por parte de la Administración Tributaria contribuyan a facilitar las funciones fiscalizadoras del ente recaudador -, pero no resultará suficiente para juzgar la razonabilidad de la aplicación de la norma.

Además con respecto al bien jurídico tutelado podemos decir que: "para que se materialice la infracción que da lugar a la sanción de clausura debe existir una afectación real al bien jurídicamente protegido y que esa afectación debe ser de tal gravedad, que resulte proporcional a la sanción prevista"

Si bien las causas que pueden originar el incumplimiento tributario son variadas, la posibilidad de dejar de cumplir de manera más ó menos impune es una de las más importantes, por lo que la creación del riesgo al evasor constituye una tarea por demás trascendente por parte de la Administración Tributaria, asimismo como la

intensificación del poder represivo del fisco que es una lógica consecuencia de tal aserto.

Sin embargo el presente trabajo ha tratado de lograr una síntesis de los aspectos más relevantes de este instituto, complejo en su caracterización, procedimiento y ejecución. Como se sabe, la Administración Federal de Ingresos Públicos impulsó su inclusión en las modificaciones legislativas como mecanismo de prevención general tendiente a asegurar el flujo de fondos que el fisco necesita y la libre circulación de bienes y servicios.

En tanto que la preferencia de la doctrina especializada ha sido en materia de infracciones y sanciones, la multa pecuniaria. No obstante, si una infracción tributaria es sancionada con el cierre de un establecimiento, en virtud de la afectación de un derecho constitucional (libertad de trabajo, a decir del Profesor Valdez Costa), debiera ser aplicada en la instancia judicial previo control y garantía suficiente.

Se ha mencionado que la efectividad de la sanción de clausura impositiva, en lo referido a la posibilidad de aplicar la sanción de manera rápida, se verifica mucho más en pequeños contribuyentes, que en aquellos de mayor capacidad contributiva, por lo que si bien la sanción cumple con el propósito de castigar el incumplimiento formal de las obligaciones tributarias, el allanamiento por parte del pequeño contribuyente pone en evidencia – en muchos casos - el desconocimiento de la normativa, al no permitirse la posibilidad de probar el error y eximirse de sanción, como así también aspectos esenciales vinculados a la obligación de contribuir.

Esta circunstancia debería ser tenida en cuenta por el Fisco para evaluar la tipificación de la infracción con la sanción, habida cuenta de que al referirnos a pequeños contribuyentes lo hacemos en referencia a las empresas unipersonales, pequeños emprendedores y los monotributistas.

Una propuesta con respecto a la utilización de la "clausura impositiva", podría ser su utilización para sancionar conductas contumaces que representen delito de peligro concreto, afectando por lo tanto el bien jurídico "renta pública", en otras palabras, sancionar las contravenciones materiales de omisión o inexactitud de las obligaciones tributarias, es decir conductas culposas, no así las derivadas de infracciones formales. Tal propuesta entiendo diluiría la falta de razonabilidad de los actos del Estado, estableciendo además una razonable relación entre infracción o contravención y sanción aplicable.

Por ello entiendo que la clausura prevista en el artículo 40.1 de la Ley 11.683 (to en 1998 y sus modif.) o sea en lo referido a los trabajadores no registrados luce como apropiada, ya que su aplicación surge en circunstancias de agravamiento de hechos y reincidencia del infractor.

A título informativo recuerdo que en la República Oriental del Uruguay, existen leyes que facultan al organismo de administración tributaria local a aplicar la clausura de establecimientos que realizan ventas o prestaciones de servicios sin emitir factura, ticket o documentos equivalentes cuando corresponda o escriturar facturas por un importe menor al real (subfacturación) o transgredan el régimen general de documentación, de forma tal que hagan presumible la configuración de defraudación.

En Uruguay se aplica este tipo de sanción cuando el bien jurídico afectado es la renta pública y la figura infraccional es la defraudación fiscal .

Por otro lado, el camino transitado por la doctrina en materia de tipos infraccionales ha permitido aportar precisiones, no siempre en un solo sentido, de modo que ante tipos abiertos, incompletos e imperfectos, lejos de ser pacífica gran parte de la doctrina ha generado fuertes voces de protesta.

En dicho sentido la Administración Fiscal ha instruido a sus dependencias restringiendo la descripción de la conducta ilícita.

Entiendo que también debemos detenernos en el efecto devolutivo que tiene el recurso judicial contra la sanción de clausura, aspecto sobre el cual la doctrina y jurisprudencia mucho han opinado, dado que restringe una garantía constitucional como el ejercicio del derecho a ser oído y ofrecer prueba, además la jurisprudencia ha probado que los jueces naturales lo conceden con efecto suspensivo, por aplicación del artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional, siempre que se solicite en el escrito de apelación interpuesto en su defensa.

Esto es así, ya que importa la violación a Normas Constitucionales y Tratados internacionales que integran la misma tornando ilusorio el control judicial suficiente. Además como señala la causa *Novagem SA – CNPE –Sala B- del 26/3/97*, puede conllevar a otro conflicto, que es definir cual es el accionar contra el Estado por los daños y perjuicios que pudiere ocasionar.

Por lo tanto entiendo que habría que elevar un proyecto legislativo que proponga una modificación a las normas procedimentales, donde la sanción de clausura se aplique sobre infracciones materiales, a efectos de que se evalúe detenidamente el elemento subjetivo de la omisión, así como los principios penales imputabilidad y culpabilidad. Más allá que no desconozco la vigencia del artículo 49 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) que habilita al juez administrativo cuando el contribuyente acepta la culpa, liberarlos de la clausura pero esta salvedad no es aplicable a los responsables monotributistas.

Entiendo que no puede construirse una Administración Tributaria eficaz si se hace a costa de resignar garantías constitucionales del contribuyente que primeramente es ciudadano, por lo que entiendo que se debe extremar la creatividad de los legisladores y funcionarios fiscales a fin de lograr las herramientas legales y técnicas que contribuyan a la desaparición de ese flagelo social que es la “evasión impositiva”, pero siempre en el marco de un Estado de Derecho como en el que vivimos y aspiramos seguir viviendo.

Jorge Hugo Riboldi

Bibliografía:

- Procedimiento Tributario- Ediciones Errepar Tomo I y II
- Régimen Penal Tributario: Carlos Edwards .- Editorial. Astrea
- Procedimiento Tributario I: Ernesto Celdeiro..Editorial Nueva Técnica SRL
- La Clausura Impositiva: H. Bertazza y J. Díaz Ortiz – Ediciones Errepar.
- Ley 24765-Mod. Ley de procedimiento . Ley de Clausura- J. Eidelman- Editorial Osmar Buyatti.
- Régimen Penal Tributario y de la Seguridad Social- Oscar Romera- Editorial Abaco
- Régimen Penal Tributario Argentino: Hector B. Villegas- Editorial. DePalma.
- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario: Hector B. Villegas-Editorial DePalma.
- Cuadernos de Procedimiento Tributario. Infracciones y Sanciones Tributarias: Ernesto Celdeiro. –Editorial. Nueva Técnica SRL
- Fallos de Clausura Impositiva. Diccionario de Jurisprudencia de la CSJN: Luis Giangreco- Ediciones Osmar Buyatti.
- La nueva ley Penal Tributaria y la nueva clausura según las leyes 24769 y 24765: Luis Llanea- Editorial Macchi.
- Ilícitos Tributarios: Lilian Wendy y Eduardo Russo- Editorial DePalma
- Ensayos de Derecho Penal Tributario: Vicente O. Díaz- Editorial Nueva Técnica SRL
- Procedimiento Tributario: H. Díaz Sieiro, Veljanovich, Bergroth- Editorial Macchi
- Carta al lector Diario La Nación -12/11/1996.-Horacio García Belsunce.
- Constitución de la Nación Argentina
- Código Procesal Penal de la Nación.
- Jorge Damarco- Asociación Argentina de Estudios Fiscales.