

## TRABAJO FINAL DE GRADUACION



***“Análisis de la constitucionalidad de la clausura preventiva llevada a cabo por la AFIP y su relación con las garantías constitucionales”***

Andrés Agustín Pinha.-

ABG 717.-

Universidad Empresarial Siglo XXI.

## Resumen

El presente trabajo tiene por objeto analizar la constitucionalidad de la Clausura Preventiva llevada a cabo por los agentes de la AFIP en el marco del ejercicio de las atribuciones conferidas por el Art. 35 de la ley 11.683 de procedimiento fiscal. El objetivo principal es analizar el actual procedimiento de la Clausura Preventiva y observar si el mismo respeta las garantías y principios constitucionales que debe respetar toda normativa inferior a la Constitución Nacional, específicamente las garantías del Debido Proceso y de la Inviolabilidad del Derecho de Defensa en Juicio reconocidos por el Art. 18 de la Carta Magna. La Clausura Preventiva es llevada a cabo por agentes de la AFIP quienes son los encargados de cerrar un establecimiento comercial cuando constaten los extremos requeridos por el inciso f) del Art 35, sin posibilidad el contribuyente de esgrimir defensa alguna en esa oportunidad sino que tal posibilidad la van a tener en una etapa posterior ante un juez federal o en lo penal económico. En el desarrollo se tratarán temas como la naturaleza jurídica de la clausura y las diferentes posturas en la doctrina nacional, la supremacía constitucional, las vías procesales idóneas para ejercer el control constitucional y los fallos más relevantes sobre el tema.

## **Abstract**

This essay aims to examine the constitutionality of the Preventive Closure conducted by agents of the AFIP in the exercise of the powers conferred by Article 35 of Law 11.683 of fiscal procedure. The main objective is to analyze the current procedure for the Preventive Closure and see if it abides by the constitutional principals and guarantees that any legislation inferior to the National Constitution must respect, most specifically the guarantees of the Due Process and the inviolability of the Right of Defense at Trial avowed by Article 18 of the Magna Carta. The Preventive Closure is carried out by agents of the AFIP who are responsible for closing a commercial establishment whenever they find the points required by the subsection f) of Article 35, disabling the contributor of any defense at the time being, but that such possibility will be given at a later stage before a federal or economic criminal judge. The development will address issues such as the legal nature of the closure and the different positions in the national doctrine, the constitutional supremacy, the appropriate procedural means to exercise constitutional control and the most important rulings on the subject.

Introducción.....	2
Objetivos Generales .....	3
Objetivos Específicos.....	3
CAPITULO I.....	4
1. La Clausura Preventiva.....	4
2. Requisitos para su procedencia.....	5
2.1 Grave Perjuicio.....	6
2.2 Reincidencia.....	8
3. Procedimiento de la Clausura Preventiva.....	8
CAPITULO II.....	11
4. Análisis del Art. 40.....	11
4.1 Bien Jurídico Protegido .....	20
4.2 Naturaleza Jurídica de las infracciones y sanciones tributarias .....	22
4.2.1 Postura Administrativa.....	23
4.2.2 Postura Tributaria .....	24
4.2.3 Postura Penalista.....	25
4.3 ¿Medida Cautelar o Sanción? .....	27
CAPITULO III .....	31
5. Garantías y Principios Constitucionales .....	31
5.1 Debido Proceso y Derecho de Defensa .....	32
5.2 Supremacía constitucional y control de constitucionalidad.....	34
5.2.1 Distintos sistemas. El sistema argentino .....	34
5.2.2 Control de constitucionalidad .....	36
5.2.3 El sistema argentino.....	38
5.3 Vías procesales idóneas para ejercer el control de constitucionalidad.....	39
5.3.1 Hábeas Corpus.....	39
5.3.2 Recurso de Amparo .....	40
5.3.3 Acción declarativa de inconstitucionalidad.....	41
5.3.4 Recurso extraordinario federal .....	42
5.3.4.1 Requisitos del recurso extraordinario federal.....	43
CAPITULO IV .....	44
6. Consideraciones finales .....	44
6.1 Inconstitucionalidad de la Clausura Preventiva .....	44
Bibliografía.....	48
7. Anexo Jurisprudencia .....	50
7.1 Causa Barolo .....	50
7.2 Causa Yu Jian .....	57
7.3 Causa Lapiduz.....	59

## Introducción

La Administración Federal Ingresos Públicos tiene como objetivo llevar adelante las actividades tendientes a obtener recursos tributarios de los cuales se sirve el Estado para satisfacer las necesidades públicas a las cuales está obligado. De esta manera los recursos financieros de un país tienen su origen en gran medida en los tributos que los contribuyentes pagan. Pero como se sabe en materia tributaria los obligados al pago muchas veces por ignorancia, error o de manera intencional dejan de cumplir con las obligaciones a las cuales se encuentran sometidos y es en tal caso en que los funcionarios de la Administración Pública tienen que actuar en pos de conseguir aquellos recursos financieros que luego se utilizarán para satisfacer necesidades generales de la población.

La ley 11.683 otorga los medios necesarios a los funcionarios de la AFIP para que puedan llevar adelante la actividad recaudatoria sin obstáculos más que aquellos que surgen de la ley y de la Constitución Nacional, de modo que no pueden actuar fuera de sus límites por más que el objetivo tenga una finalidad de importancia para toda la sociedad.

Dentro de los medios que la ley otorga a los funcionarios de la AFIP, en este trabajo analizaré las atribuciones con que cuentan los agentes para controlar y requerir por parte de los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tanto materiales como formales.

Estas atribuciones se encuentran dentro de lo que se denominan facultades de verificación y fiscalización que le sirven a la AFIP para controlar el cumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes, estas atribuciones se encuentran reguladas en el Art. 35 de la ley 11.683 y entre ellas se encuentra la clausura preventiva del inciso f).

El presente trabajo tiene por objeto de estudio a la Clausura Preventiva y su relación con las garantías constitucionales, especialmente la garantía del Debido Proceso y del Derecho de Defensa en Juicio. Para dar una noción del tema de la Clausura Preventiva diré que la misma consiste en el cierre de un establecimiento comercial por parte de los agentes de la AFIP luego de que los mismos constaten la comisión de una o más infracciones del Art. 40 y concurrentemente exista un grave perjuicio o que el presunto infractor haya cometido la misma infracción en un período no mayor a un año.

De esta manera se puede observar la gravedad que trae aparejada esta medida, por lo tanto la misma debe ser aplicada dentro del marco constitucional para evitar el avasallamiento de los derechos de los contribuyentes ya que como lo mencioné en párrafos anteriores el propósito recaudador no puede estar por encima de los límites establecidos por nuestra carta magna. De estos temas me ocuparé a continuación para intentar despejar todo tipo de dudas acerca del procedimiento de la Clausura Preventiva.

## **Objetivos Generales**

El presente trabajo tiene por finalidad dar un análisis completo acerca de la clausura preventiva y como se lleva a cabo el procedimiento en el marco del cumplimiento de las garantías constitucionales.

## **Objetivos Específicos**

- Interpretar la doctrina más relevante sobre el tema.
- Explicar detalladamente el actual procedimiento de la clausura preventiva y su relación con los derechos reconocidos por nuestra Carta Magna.
- Analizar jurisprudencia y fallos que tratan el tema de la constitucionalidad de la clausura preventiva.

## CAPITULO I

### 1. La Clausura Preventiva

Para comenzar con el análisis del instituto de la clausura preventiva es necesario primero ubicarla dentro de nuestro régimen jurídico para luego pasar a estudiar con más detalles los requisitos necesarios para su procedencia. Así, la misma se encuentra en la ley 11.683 de procedimiento tributario, dentro del capítulo V denominado Verificación y Fiscalización, más precisamente en las denominadas facultades de los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos del Art. 35.

Entre las atribuciones de que gozan estos agentes se pueden mencionar las siguientes:

- a) Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la AFIP tengan conocimientos de las negociaciones u operaciones de aquellos, etc.
- b) Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado.
- c) Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculados a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.
- d) Requerir el auxilio de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones.
- e) Recabar orden de allanamiento al juez nacional que corresponda.
- f) *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 Art. 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.***
- g) Autorizar, mediante orden de juez administrativo, a los funcionarios de la AFIP a actuar como agentes encubiertos.

Como puede observarse los funcionarios y agentes de la AFIP tienen amplios poderes y facultades para actuar en procura de llevar adelante su tarea verificadora y fiscalizadora, de modo que pueden acudir a cualquiera de estos medios para cumplir con sus objetivos.

El tema objeto de este trabajo es el inciso f) del Art. 35 de la ley 11.683; esto es la clausura preventiva de establecimientos, el cual faculta a un agente de la AFIP a clausurar un establecimiento comercial cuando se den los requisitos establecidos por la norma.

Para comenzar con el análisis en profundidad del tema objeto del presente trabajo es conveniente definir el concepto de clausura, para ello diré que la misma tiene su raíz en la palabra latina de "*claustrum*" que significa encierro. El diccionario de la real academia española la define como cerrar por orden de la autoridad. De esta manera se observa que la clausura, cualquiera que sea su modalidad, tiene por objeto cerrar un determinado lugar o establecimiento siempre y cuando la misma este autorizada por la autoridad, impidiendo de esta manera que se continúe desarrollando la actividad que hasta el momento se llevaba a cabo.

En tal sentido son ilustrativas las palabras de Álvarez Echagüe en cuanto a los efectos que trae aparejada una clausura cuando dice que "La clausura implica el cese total de actividades del establecimiento, lo cual nos brinda una idea de lo significativa que es esta sanción, pues implica un muy severo castigo al infractor ya que no se le permite seguir desarrollando su actividad comercial habitual, con la falta de ingresos que ello significa. La pérdida económica viene dada por la imposibilidad de obtener ganancias derivadas de la explotación del establecimiento al estar inactivo y, por otro lado, de la necesidad de soportar los costos de mantenimiento del lugar."<sup>1</sup>

La ley 11.683 establece dos clases de clausuras, una provisoria o preventiva y otra definitiva u ordinaria. Está última luego de la reforma del año 1997 se ubica en el Art. 40 de la ley y la preventiva fue incorporada en la misma reforma en el Art. 35 donde están enumeradas las facultades que poseen los agentes de la administración federal de ingresos públicos en lo que se conoce como facultades de verificación y fiscalización y la cual se aplica cuando se detecte la comisión de alguna de las infracciones del mencionado Art. 40 junto a otros requisitos exigibles para su procedencia. Esta sanción no es nueva en nuestro ordenamiento sino que reconoce como antecedentes a la ley de abastecimientos y, se dice que vino a reemplazar a la pena de arresto establecida para incumplimientos de deberes formales la cual fue derogada por considerarla una sanción irrazonable y desproporcionada con relación a la infracción cometida y al bien jurídico tutelado. Se trata de una sanción impuesta a quienes no cumplen con los deberes de colaboración o con los deberes formales a que están obligados los contribuyentes.

## 2. Requisitos para su procedencia

Ahora bien del análisis del Inciso f) surgen varios requisitos para que sea procedente aplicar la Clausura Preventiva, así se exige que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones del Art. 40, además exige que concurrentemente exista un "grave perjuicio" o que el presunto infractor haya cometido la misma infracción en un período no mayor a un año desde que la anterior infracción se haya detectado.

---

<sup>1</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura en Materia Tributaria; Editorial AD-HOC; Buenos Aires, 2002 pág. 99.-

Los hechos u omisiones del Art. 40 de la ley 11.683 son los siguientes:

- a) No entregaren o emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias, o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la administración federal de ingresos públicos.
- b) No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones.
- c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes ante la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando estuvieren obligados a hacerlo.

El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los dos (2) años desde que se detectó la anterior.

Sin perjuicio de la sanción de multa y clausura, y cuando sea pertinente, se podrá aplicar la suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo.”<sup>2</sup>

Estos son los hechos u omisiones que deben estar presentes junto con los requisitos de “grave perjuicio” o “reincidencia” para que proceda la clausura preventiva del inciso f) del Art. 35. Estos hechos u omisiones se analizarán detenidamente en el capítulo correspondiente remitiendo allí para su estudio en profundidad. Me detendré a continuación a analizar los dos requisitos restantes.

## 2.1 Grave Perjuicio

Este es uno de los requisitos que debe existir concurrentemente con uno de los hechos u omisiones del Art. 40, pero el mismo no es fácil de definir ya que se trata de un término demasiado vago y no se sabe en que casos existe tal perjuicio. Además de la vaguedad de dicho requisito hay que tener en cuenta que se está ante una situación que deberá ser definida por el funcionario actuante y por lo tanto dependerá de la discrecionalidad y subjetividad del agente administrativo determinar en que situación existe el grave perjuicio.

Álvarez Echagüe en relación a dicho requisito dice que “claro está que insertar el *grave perjuicio* como criterio tipificante para imponer una clausura me parece desacertado y extremadamente peligroso, pues aquél es absolutamente subjetivo y dependerá de la razonabilidad o irrazonabilidad del funcionario actuante meritar cuando se da esa circunstancia. Es que establecer una

---

<sup>2</sup> Art. 40; Ley 11.683.-

conducta típica a la luz de su dependencia del peligro o del perjuicio que provoque deviene inconstitucional, pues no se ajusta a los cánones que exige el principio constitucional de tipicidad, ya que la conducta no se encontrará claramente descripta, sino que su punibilidad dependerá de la voluntad o apreciación subjetiva de un sujeto, pero no de lo estipulado por la norma. Asimismo, ello vulnera claramente el principio de seguridad jurídica, ya que un sujeto no sabrá concretamente a que atenerse, pues le resultará muy difícil, o mejor dicho, imposible, determinar cuando su conducta podrá ocasionar un perjuicio “grave” al fisco.”<sup>3</sup>

Edwards comenta los debates tanto en la cámara de senadores como en la de diputados donde el “grave perjuicio” fue cuestionado por los representantes ya que no se conocen cuales son sus límites y quien va a decidir si existe o no existe el perjuicio y concluye diciendo que “la determinación de su existencia dependerá, entonces, del criterio judicial, con la necesaria carga de subjetividad que ello implica, al no brindar la norma un marco referencial objetivo, que sirva de garantía para el presunto infractor.”<sup>4</sup>

Por su parte Villegas también se pronuncia respecto a este requisito y dice que “la primera condición es imprecisa, ya que la expresión “grave perjuicio” adolece de cierta vaguedad. Ello es así porque, tratándose de infracciones formales, este perjuicio es relativo y su gravedad deberá surgir de una cierta comparación,... de allí que la expresión “grave perjuicio” deberá ser objeto de cuidadosa interpretación en cada caso por los juzgadores (administrativos o judiciales) intervinientes.”<sup>5</sup>

Como se puede observar el requisito exigido por el Inc. f) para que sea aplicable la Clausura Preventiva es resistido por la doctrina tributaria y también fue resistido por senadores y diputados al momento en que se trataba el proyecto en las respectivas cámaras. Es que aceptar lisa y llanamente esta clase de requisitos es aceptar atropellos por parte de la Administración Tributaria ya que no hay un criterio objetivo que permita establecer en que casos se está causando un “grave perjuicio” al fisco y cuando no; se deja tal decisión al arbitrio de un funcionario administrativo por lo que pueden darse casos en los que en las mismas circunstancias un funcionario considere que existe “grave perjuicio” y otro no lo considere de la misma manera.

Toda esta subjetividad atenta contra principios constitucionales como los de razonabilidad, tipicidad, seguridad jurídica, etc.; por lo que considero conveniente que se modifique este requisito para dotarlo de mayor objetividad al funcionario; ya que sino se estará en presencia de lo que para unos es un “perjuicio grave” y para otros una conducta que no tiene ni la más mínima relevancia jurídica.

---

<sup>3</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... págs 215 y 216.-

<sup>4</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen Penal Tributario; Editorial Astrea; Buenos Aires; 2000; 4ª Ed. pág. 196.-

<sup>5</sup> Villegas, Héctor Belisario; Curso de finanzas, derecho financiero y tributario; Astrea; Buenos Aires, 2009, 9ª ed., 2ª reimp, págs. 558 y 559.-

## 2.2 Reincidencia

El otro requisito exigido para que se aplique esta medida es que el presunto infractor además de haber cometido alguna de las infracciones del Art. 40 tenga antecedentes de haber cometido la misma infracción en un período que no debe ser superior a un año desde que se detectó la anterior.

Se debe tener en cuenta que según el inciso f) debe tratarse de la misma infracción; y no de cualquiera de las infracciones del Art. 40 y además que la misma se encuentre firme, esto es sin posibilidad de ser recurrida.

En este sentido explica Villegas que “en cuanto al párrafo sobre antecedentes del infractor, debe aclararse que para que se tenga por cumplido el requisito, ellos deben estar firmes. Además, la ley no se refiere a la misma sanción sino a la misma infracción, por lo que el antecedente válido para la medida en estudio debe ser únicamente la comisión de la infracción prevista en el mismo inciso del Art. 40 de la ley 11.683.”<sup>6</sup>

Según Edwards el requisito del antecedente se justifica porque “la ley presume que, como el responsable ya ha cometido, dentro del lapso establecido por la norma, la infracción del Art. 40, volverá a cometerla, por lo que resulta conveniente, para neutralizar esa conducta ilícita, la clausura preventiva del establecimiento donde realiza su actividad económica.”<sup>7</sup>

Ahora bien, hay que tener en cuenta que para algunos autores aplicar esta medida basándose en antecedentes violaría el principio del *non bis in ídem*, ya que según ellos se estaría aplicando una sanción por un hecho ya juzgado y la nueva infracción no tendría relación con la ya juzgada.

Álvarez Echagüe no está de acuerdo con esta postura ya que considera que “el criterio de reincidencia tiene como fundamento hechos cometidos con anterioridad y que ya deben haber sido castigados con una pena y cumplida la misma, por lo cual, esta parte específica de la norma no considero sea pasible de impugnación, siendo plenamente válido el agravar las penas cuando se está en presencia de sujetos reincidentes en la comisión de una conducta infractora.”<sup>8</sup>

## 3. Procedimiento de la Clausura Preventiva

A continuación desarrollaré el procedimiento aplicable ante una sanción de Clausura Preventiva. El mismo se encuentra en el Art. 75 de la ley 11.683, en el cual se desarrolla el aspecto procesal del Art. 35 Inc. f).

El Art. 75 establece que: “La clausura preventiva que disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de sus atribuciones deberá ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo Penal Económico,

<sup>6</sup> Villegas, Héctor Belisario; Curso... pág. 559.-

<sup>7</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... págs. 196 y 197.-

<sup>8</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 223.-

según corresponda, para que éste, previa audiencia con el responsable resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el artículo 35, inciso f; o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que originó la medida preventiva.

La clausura preventiva no podrá extenderse más allá del plazo legal de tres (3) días sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente.

Sin perjuicio de lo que el juez resuelva, la Administración Federal de Ingresos Públicos continuará la tramitación de la pertinente instancia administrativa.

A los efectos del cómputo de una eventual sanción de clausura del artículo 40, por cada día de clausura corresponderá un (1) día de clausura preventiva.

El juez administrativo o judicial en su caso, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente que el responsable acredite la regularización de la situación que diera lugar a la medida.”<sup>9</sup>

El primer párrafo del artículo en cuestión establece que luego de que el inspector de la AFIP haya realizado el acta de comprobación y clausurado el establecimiento debe comunicar inmediatamente la medida adoptada al juez, el cual será un juez en lo penal económico tratándose de clausuras llevadas a cabo en la Capital Federal o, a la Justicia Federal en casos en que se lleve a cabo en el interior del país.

La jurisprudencia y la doctrina han entendido que “dicha comunicación podrá ser realizada de forma personal, telefónica o telegráfica al despacho o domicilio particular del magistrado o del secretario del juzgado, razón por la cual el Fisco no puede aducir dificultades para procurar la comunicación como justificativo por no haberla efectuado.”<sup>10</sup>

Dicho esto con respecto a la comunicación, una vez notificado el juez de lo acontecido, debe citar al presunto infractor para la celebración de una audiencia en la que podrá realizar el descargo pertinente, esto es que ejerza su derecho de defensa y ofrezca las pruebas que estime convenientes. En esta oportunidad el juez debe corroborar que se dan los requisitos del Art. 35 para aplicar la sanción hasta que el contribuyente regularice su situación o dejarla sin efecto en caso contrario.

El segundo párrafo establece un límite temporal para que el juez resuelva si continúa con la clausura o si decide dejarla sin efecto, en este sentido se establece que la misma no puede extenderse por más de tres (3) días sin que el juez competente haya resuelto su mantenimiento.

Este plazo no es más que un indicio de que se trata de una facultad desproporcionada e irrazonable que violenta los principios básicos de nuestra Carta Magna, así surge de las versiones taquigráficas de la cámara de

---

<sup>9</sup> Art. 75; Ley de Procedimiento Tributario 11.683.-

<sup>10</sup> Gómez, Teresa y Folco, Carlos María; Procedimiento Tributario; La Ley; Buenos Aires; 2009; 6ª Ed. pág. 430.-

diputados durante el debate de la ley 24.765 cuando el diputado López Arias dijo que “hemos buscado eliminar toda posibilidad de arbitrariedad en la aplicación de esta medida, obligando a quien la disponga a comunicar el hecho en forma inmediata al juez interviniente. Dicho juez tiene que recibir la denuncia y verificar rápidamente si existe o no la situación de grave riesgo o de peligro y perjuicio para el fisco nacional, en cuyo caso deberá resolver si mantiene o no la suspensión. Pero como sabemos de la mora que existe en el Poder Judicial argentino, establecimos que nunca la suspensión preventiva puede extenderse más allá de tres días. Esto significa que recibida la denuncia de clausura por el juez, si éste no la prolonga en forma expresa, al tercer día cae y se levanta la suspensión preventiva.”<sup>11</sup>

El tercer párrafo establece que no obstante la decisión judicial que se adopte se seguirá tramitando la pertinente instancia administrativa.

En el cuarto párrafo se establece que en caso de que se sancione con clausura definitiva al infractor, se tomará para el cómputo de la misma que un día de clausura preventiva equivaldrá a un día de clausura definitiva.

El último párrafo establece el levantamiento de la clausura cuando el juez administrativo o judicial constate que el infractor ha regularizado su situación. Este levantamiento debe ser realizado en forma inmediata luego de que se acredite la regularidad. Por lo tanto corresponde al presunto infractor demostrar que ha regularizado su situación para que se levante la medida impuesta. Por ej. si se clausura a un comerciante por no estar inscripto como contribuyente, éste con solo acreditar que se inscribió podrá lograr que la medida se levante.

---

<sup>11</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... págs. 198 y 199.-

## CAPITULO II

### 4. Análisis del Art. 40

Este Art. establece una serie de hechos y omisiones que implican la violación de deberes formales por parte de los contribuyentes o responsables, “estos deberes formales consisten en una obligación que tiene todo contribuyente para con el fisco, a fin de colaborar con el mismo en la determinación de la obligación tributaria, permitiendo al organismo fiscal el ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización.”<sup>12</sup>

“Serán sancionados con multa de trescientos pesos (\$300) a treinta mil pesos (\$30.000) y clausura de (3) a diez (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$10), quienes:

- e) No entregaren o emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias, o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la administración federal de ingresos públicos.
- f) No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones.
- g) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- h) No se encuentren inscritos como contribuyentes ante la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando estuvieren obligados a hacerlo.

El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los dos (2) años desde que se detectó la anterior.

Sin perjuicio de la sanción de multa y clausura, y cuando sea pertinente, se podrá aplicar la suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo.”<sup>13</sup>

Es ilustrativo para entender mejor la norma, el cuadro proporcionado por Teresa Gómez y Carlos María Folco en el cual se analizan las acciones típicas, el bien jurídico tutelado y las sanciones establecidas por el Art. 40 y para cada uno de sus incisos. El cuadro es el siguiente:

---

<sup>12</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... págs. 158 y 159.-

<sup>13</sup> Art. 40; Ley 11.683.-

<b>Conducta requerida</b>	<b>Culposa: Negligencia o impericia</b>
Penas Principales	Multa de \$300 a \$30.000 Clausura de 3 a 10 días.
Pena Accesoría	Suspensión de matrícula, licencia o inscripción registral otorgada por el P.E.
Tipo de delito	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De peligro: DAT para las rentas fiscales y el mercado.</li> <li>• De daño: Administración tributaria.</li> </ul>
Bienes Jurídicos Tutelados	Administración tributaria-mercado- rentas fiscales.
Acción Típica Inciso a)	No entregar factura o documento equivalente por las operaciones de ventas realizadas. No emitir factura o documento equivalente por las operaciones de ventas realizadas, no emitir factura o documento equivalente en las formas y requisitos establecidos por el organismo recaudador.
Autoría (a)	Contribuyente vendedor
Acción Típica Inciso b)	No llevar registraciones de las ventas y compras realizadas o, si las llevaran, fueren incompletas o defectuosas.
Autoría (b)	Contribuyente vendedor
Acción Típica Inciso c)	Encargar el transporte comercial de mercaderías sin soporte documental. Transportar comercialmente mercaderías sin soporte documental.
Autoría c)	El contribuyente que encarga el transporte y/o el transportista que lo realiza.
Acción Típica Inciso d)	No inscribirse en la AFIP cuando se tuviera la obligación de hacerlo.
Autoría (d)	Contribuyentes o responsables.
Acción Típica Inciso e)	No poseer o no conservar facturas que acrediten la compra o tenencia de bienes y/o servicios destinados para la actividad.
Autoría (e)	Contribuyente vendedor
Acción Típica Inciso F)	No poseer, no mantener operativos, o no utilizar los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por toda norma tendiente a verificar y fiscalizar tributos nacionales.
Autoría (f)	Contribuyente productor

Para comenzar con el análisis del presente artículo se debe tener en cuenta que la ley 24.765 ha incorporado una condición objetiva de punibilidad, esto es que ha incorporado una condición para que proceda la aplicación de la presente sanción. Esta condición es que los bienes o servicios involucrados deben superar los diez pesos (\$10).

De esta manera el legislador pone un límite para que proceda dicha sanción ya que la misma para que sea típica, antijurídica y culpable debe reunir este requisito sino no es aplicable la sanción del Art 40; pero sí se aplicará la sanción de multa del Art 39 con la cual existe una relación de género a especie. En el mismo sentido Álvarez Echagüe sostiene que “deben superar aquella cifra pues la norma expresamente exige ello, es decir que exceda la mencionada suma, con lo cual una conducta que encuadre dentro de algunos de los supuestos previstos en la norma pero cuya transacción comercial hubiera operado por un monto exacto de diez pesos no es típica, es decir, no puede ser sancionada con la clausura del negocio, pues no se cumple con la condición objetiva de punibilidad que estipula la normativa, más allá de que pueda incurrirse en otra de las infracciones de la ley 11.683.”<sup>15</sup>

La norma en análisis es una norma penal en blanco, esto es de aquellas en que el tipo penal debe ser completado por una norma que se encuentra fuera del ámbito penal o por una norma de carácter inferior, como en este caso en que se completan con resoluciones generales de la AFIP.

Edwards cita a Creus para quien “la ley penal en blanco es la que legisla específicamente sobre la sanción (pena), refiriéndola a acciones prohibidas cuya particular conformación, a los efectos de la aplicación de aquella, deja librada a otras disposiciones a las cuales remite. No es que en ellas esté ausente el precepto, pero éste se encuentra meramente indicado por el reenvío; para circunscribirse cumpliendo con el requisito de la tipicidad y, por ende, con el principio de la legalidad, hay que recurrir a otra norma, que actúa como “complemento” de la ley penal en blanco.”<sup>16</sup>

Continúa Edwards diciendo que “el tipo infraccional delineado por el Art. 40 de la ley 11.683 necesariamente deberá ser complementado con las resoluciones que dicta la DGI, en las cuales se establecen las condiciones y requisitos que deben cumplimentar los contribuyentes y responsables; un claro ejemplo de este tipo de resoluciones es la 3419 y sus modificatorias, que determina todo lo relativo a la emisión de comprobantes y registración de operaciones, la cual resulta fundamental para completar los distintos hechos y omisiones tipificados en el Art. 40.”<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> Gómez, Teresa y Folco, Carlos María; Procedimiento... págs. 309 y 310.-

<sup>15</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 125.-

<sup>16</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... págs. 160 y 161.-

<sup>17</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... pág. 161.-

Ahora bien, el Inc. a) del Art. 40 genera contradicciones tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, ya que para algunos la “no emisión o entrega de comprobantes en la debida forma” que establecen las resoluciones de AFIP es la única conducta que hace aplicable la sanción, en cambio para otros aunque la emisión sea defectuosa no va a generar la infracción ya que ello no impide al fisco llevar adelante su tarea de verificación y fiscalización.

De esta manera, la factura funciona como un elemento de información que permite al fisco controlar a los contribuyentes y funciona como un elemento de prueba tanto para la administración como para el sujeto obligado.

Así, Álvarez Echagüe dice que “la factura o comprobante que emite el comerciante, profesional o empresario, entre otros, constituye el documento acreditativo de la realización de ciertas actividades que manifiestan capacidad contributiva, que por ende están sujetas al pago de diversos impuestos y sirven de elemento probatorio tanto para la Administración tributaria como para el sujeto pasivo.”<sup>18</sup>

Para el mencionado autor la norma es confusa en tanto da lugar a interpretaciones ambiguas ya que para él no sería irrazonable que en la actual redacción se entendiera que lo que está penado es la emisión o entrega de facturas pero sin cumplir con las formas establecidas por las resoluciones de la AFIP (es una norma penal en blanco que remite a ordenamientos inferiores, en este caso resoluciones generales del ente recaudador); en cambio la no emisión lisa y llana no configuraría la infracción ya que no encajaría en el tipo legal y como sabemos para aplicar una sanción la conducta debe ser típica, esto es subsumirse dentro del tipo establecido por la norma.

No estoy de acuerdo con lo dicho en el párrafo anterior por que no considero que sea razonable que se clausure un local o establecimiento comercial, industrial, etc. Ya que no sería justo que quien emite y entrega la factura pero la misma contiene defectos de forma (fechas o datos del contribuyente erróneos) que no son relevantes ni obstaculizan la tarea fiscalizadora de la Administración sufra la aplicación de semejante pena; y quien no emite y por lo tanto no entrega el comprobante con la deliberada intención de perjudicar al fisco no sea sancionado porque la conducta es atípica.

En palabras de Bertazza y Díaz Ortiz “debe destacarse que no se configura la infracción cuando el contribuyente emite la factura (también la entrega a su cliente), sin cumplir totalmente las disposiciones reglamentarias de la D.G.I., en cuanto a sus formas, requisitos y condiciones. Es claro el ilícito cuando el contribuyente, debiendo emitir un comprobante, no lo hace, como un acto preparatorio destinado a evadir el fisco; distinta es la situación que se presenta en la práctica, cuando el contribuyente emite la factura, se la entrega al cliente, pero la misma no cumple con los requisitos establecidos por la Dirección General Impositiva.”<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 126.-

<sup>19</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 127 y 128.-

La jurisprudencia mayoritariamente adhiere a estas ideas, así por ej. lo estableció el Juzgado en lo Penal Económico nº 3 cuando resolvió que: “de las constancias acumuladas a la presente causa surge que la falta que señala el acta de fs. 1 habría sido producto de un error de hecho no imputable, ya que la empleada del negocio sancionado habría omitido el día de la fecha de la emisión de la factura por razones momentáneas, lo cual surge del hecho de que la factura obrante a fs. 2, es la única en la que se ha detectado esa irregularidad, en virtud de no surgir de la causa que la totalidad o un número importante de facturas del negocio estuvieran en dicha condición; por el contrario, el recurrente al realizar su descargo ante la DGI exhibió el talonario de facturas correspondientes a la de fs.2, el cual mostraba que las facturas anteriores como las posteriores tenían asentada la fecha a la cual correspondía la factura de fs. 2, esto es, 6/12/90. Además, el recurrente en la oportunidad mencionada exhibió el libro IVA Ventas, surgiendo del folio 28 del mes de diciembre de 1990 que en el asiento global del día 6/12/90 se encontraban registradas las facturas nº 23.074 al 23.079, siendo que la de autos es la nº 23.075, la misma se encuentra comprendida en dicho registro... todo lo expuesto demuestra que en el caso de autos no se vio perjudicado el bien jurídico protegido por el Art. 44 de la ley 11.683, esto es, la posibilidad de verificación y fiscalización de las registraciones y operaciones realizadas por el negocio sancionado; y en consecuencia no cabe sino revocar la resolución apelada y absolver al recurrente.”<sup>20</sup>

Como se puede observar las opiniones están divididas así por ej “para Bertazza y Díaz Ortiz, la acción típica consiste en no emitir la factura o el comprobante, ya que según el punto de vista de estos autores al emitirse pero no entregarse la factura no existe una afectación del bien jurídico tutelado.”<sup>21</sup> En cambio para Álvarez Echagüe emitir pero no entregar la factura será una acción típica pero no antijurídica ni culpable ya que podrá probarse la falta de afectación al bien jurídico tutelado.

La norma en cuestión debe ser revisada por el legislador ya que es confusa y dificultosa su aplicación porque no se sabe cual es la conducta que será penada, lo que afecta los principios de legalidad y seguridad jurídica, principios que deben ser respetados en resguardo de los ciudadanos y del orden constitucional.

Siguiendo con el análisis del Art. en cuestión el Inc. b) no presenta mayores dificultades en cuanto a su aplicación, lo que si es conveniente señalar es que en la reforma se modificó y se suprimió la conducta de llevar registraciones defectuosas, lo cual ya no es una conducta típica del Art. 40, y por lo tanto dicha acción no va a estar sujeta a la aplicación de la sanción de clausura; sino que será una conducta regulada por el Art. 39 de la L.P.T. por el simple hecho de no acatar una reglamentación de la Administración.

---

<sup>20</sup> “Impuestos”, L-B.1936.-

<sup>21</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 132 y 133.-

Como sostiene Álvarez Echagüe “llevar una registración al margen de los requisitos exigidos por la reglamentación de la Administración Tributaria no constituye una conducta que posibilite la aplicación de la pena de clausura, lo cual ha venido a despenalizar el principal o más común motivo por el cual se labraban actas de infracción y se impusieron clausuras. Es absolutamente lógico haber determinado que no puede motivar una clausura esta conducta, ya que imponer una sanción como ésta a quien lleva registraciones en forma defectuosa importa un exceso atentatorio de los principios constitucionales de proporcionalidad y razonabilidad, pues de ningún modo afecta en forma sustancial el bien jurídico tutelado como para aplicarse el cierre de negocios. En la reforma llevada a cabo en 1997 han primado en el legislador criterios de razonabilidad que han llevado a no sancionar con clausura esta conducta de llevar registros en forma defectuosa.”<sup>22</sup>

Según el inciso en cuestión se sanciona a quien no lleve registraciones de sus actividades ya que no es concebible que quien desarrolla una actividad económica no cuente con un sistema de registro de sus operaciones, ello es contrario a la conducta que debe observar un buen comerciante. Con esta actitud se atenta claramente contra las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP, siendo apreciable entonces la afectación del bien jurídico tutelado.

El Inc. c) establece la obligación de contar con respaldo documental para todos aquellos que transporten o encarguen el transporte comercial de mercaderías, sean o no de su propiedad. Los documentos exigidos serán aquellos que surjan de las resoluciones de la AFIP, por lo tanto aquí también nos encontramos con una norma de tipo penal en blanco a la cual se hizo referencia en párrafos anteriores. La resolución que establece los requisitos exigidos para el transporte comercial de mercaderías es la 3419 que establece que “todo traslado y entrega de productos primarios o manufacturados, deberá efectuarse con respaldo documentario como (factura, remito, guía, etc.), aún cuando se trate de traslados o entregas que se realicen a un título distinto de la compra-venta (consignación, muestras, depósitos, remisiones entre fábricas y sucursales, etc.).”<sup>23</sup>

La norma establece la condición de que el transporte sea realizado con fines comerciales, por lo que el transporte de mercaderías sin carácter comercial no será sancionado.

El Inc. d) establece la sanción de clausura para aquellos contribuyentes o responsables que no se encontraren inscriptos estando obligados a hacerlo de acuerdo a la reglamentación. Actualmente la reglamentación de inscribirse surge de la resolución general 10/97, sin perjuicio de otras normas específicas en relación con ciertos impuestos que establecen la misma sanción por el incumplimiento de dicha obligación.

Para entender con mayor precisión el inciso es necesario destacar que se trata de dos clases de sujetos pasivos que están definidos en la ley 11.683, esto es

---

<sup>22</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... págs. 138 y 139.-

<sup>23</sup> Art. 7 resol. gral. 3419 DGI.-

el contribuyente definido por el Art. 5 y los responsables por deuda ajena del Art. 6.

De esta manera el Art. 5 dice que “son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

- a) las personas de existencia visibles, capaces o incapaces según el derecho común;
- b) las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho;
- c) las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible;
- d) las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.”<sup>24</sup>

Y el Art. 6 establece que quienes son responsables por deuda ajena; “están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:

- a) el cónyuge que percibe o dispone de todos los réditos propios del otro;
- b) los padres, tutores y curadores de los incapaces;
- c) los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos;
- d) los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el Art. 5 en sus incisos b) y c);
- e) los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y

---

<sup>24</sup> Art. 5º; Ley de Procedimiento Tributario 11.683.-

pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero;

f) los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.”<sup>25</sup>

Ahora bien, analizados los conceptos de contribuyente y responsables por deudas ajenas queda por analizar qué es lo que la norma reprime, y en este sentido Álvarez Echagüe dice que “la norma intenta sancionar a quienes estando obligados a inscribirse como sujetos pasivos de uno o varios impuestos, sea como responsables o contribuyentes no lo hacen con el objetivo de evitar el alcance de la Administración Tributaria, con la indisimulada intención de no sólo escapar de las facultades verificadoras y fiscalizadoras, sino teniendo como objetivo último evadir el pago de tributos.”<sup>26</sup>

El citado autor coincide con Bertazza y Díaz Ortiz en que esta conducta es la más grave que se manifiesta, pues el no inscribirse es la actitud más clara con la cual se demuestra la intención de evitar el control de la AFIP.

Los incisos d) y f) fueron agregados por la ley 25.795; y establecen la obligatoriedad de poseer y de mantener en operatividad los controladores fiscales; en caso contrario quien no cumple con esta exigencia de la Administración Tributaria será pasible de ser sancionado con la clausura del establecimiento.

Los controladores fiscales son instrumentos electrónicos que facilitan el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP. Hasta aquí no se puede observar que es lo que despierta tanto recelo en los comerciantes para ceñirse al cumplimiento de la reglamentación; pero si se tiene en cuenta el alto costo que significa para los contribuyentes adquirir los controladores y además mantenerlos en perfecto estado, en seguida se observa que puede ser irrazonable exigir a comerciantes, generalmente pequeños, la adquisición de estos aparatos, máxime en épocas como las que nos ha tocado vivir cuando se dispuso la obligatoriedad del uso de los controladores.

Así se ha dicho que “La exigencia fiscal, sumada a las sanciones de multa y clausura que se aplican ante el incumplimiento en fecha de la obligación aparece totalmente irrazonable y arbitraria, fuera de contexto y de la realidad económica social imperante dándose así una situación paradójica ya que por un lado el Estado Nacional sanciona leyes que declaran la emergencia económica de 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 Constitución Nacional a trabajar y ejercer toda

---

<sup>25</sup> Art. 6º; Ley de Procedimiento Tributario 11.683.-

<sup>26</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 146.-

industria lícita... a la propiedad... y al principio de razonabilidad... Por todo ello es que cabe calificar a la resol. Gral. 4104 como inconstitucional.”<sup>27</sup>

En la mayoría de las causas en las que se ha planteado la inconstitucionalidad de esta norma el motivo ha sido que los amparistas consideran a la misma irrazonable y desproporcionada atento que para ellos no se daña el bien jurídico protegido ya que no se obstaculizan las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP, sino que consideran que las mismas pueden llevarse a cabo por otros medios sin mayores inconvenientes.

Teniendo en cuenta la cantidad de amparos que se presentaban tachando de inconstitucional tal obligación el Procurador General de la Nación ha sostenido que en la mayoría de los casos nadie ha aportado prueba de que dicha obligación atente contra los derechos de propiedad, de trabajar y de ejercer industria lícita, con lo cual sostiene la constitucionalidad de la norma mientras nadie demuestre que la misma afecta estas clases de derechos ni su capacidad económica como para hacer frente a sus obligaciones.

En tal sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el conocido fallo “AFIP c/ Póvolo, Luis Dino s/ infracción al Art. 40 de la ley 11.683” se ha hecho eco de las palabras del Procurador General de la Nación y declaró procedente un recurso extraordinario interpuesto por la AFIP. En el mismo se dijo que “Para aquellos obligados a contar con controladores fiscales no coexisten dos sistemas indistintos u optativos para documentar las operaciones sino que, por el contrario, el Fisco ha dispuesto uno mucho más exigente y confiable, en forma principal -el controlador- y otro de carácter subsidiario -el manual-, sólo para los supuestos de excepción que enumera y que, además, en caso de ocurrir, han de ser precisamente documentados en el libro único de registro (art. 4º, puntos 6, 12, 20 y concs.), que deben tener y llevar los responsables para su debido control por parte del Fisco. No resulta, por tanto, indiferente, la utilización de uno u otro modo de emisión de documentos comerciales. 2. Se deduce de lo expuesto que, si un obligado a emitir facturas mediante el controlador fiscal lo hace en forma manual, sin que se reúnan las circunstancias de excepción que prevé la norma, habrá emitido un instrumento que no se ajusta a los requisitos exigidos por el Fisco con fundamento en la ley de rito fiscal y, por ende, no resultará válido.”<sup>28</sup>

Coincido con Álvarez Echagüe en que para él “quien alegue la inconstitucionalidad de la norma en un caso concreto deberá aportar pruebas contundentes que acrediten la irrazonabilidad de la aplicación de la reglamentación a su caso concreto, no bastando meras afirmaciones para obtener una declaración en ese sentido, pues la norma en sí misma no luce como excesiva o desproporcionada.”<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Juzg. Fed. Paso de los Libres, “Asociación de Comercio e Industria de Pasos de los Libres”, sentencia de 28/9/1998, PET, recopilación 1999, p. 657.-

<sup>28</sup> “A.F.I.P. c/ Póvolo, Luis Dino s/ infracción al Art. 40 de la ley 11.683”.

<sup>29</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 167.-

Para finalizar se debe tener en cuenta que para el caso en que el controlador no funcione correctamente, se debe dejar constancia en el libro de registros habilitado a tal fin, como medio de comprobar el desperfecto y de esa forma se permitirá la emisión de facturas por diferentes medios.

Una vez analizadas cada una de las infracciones del Art. 40 conviene hacer una reflexión acerca del impacto que éstas tienen en la práctica y para ello es conveniente citar nuevamente a Teresa Folco y Carlos Gómez quienes sostienen que “el inciso más problemático, y generador de jurisprudencia contradictoria ha sido, y creemos que continuará siéndolo, el inciso a). El porqué es fácil de advertir. El fisco siempre quiso clausurar. Los funcionarios superiores de la D.G.I. siempre han sostenido que la clausura genera un efecto dominó que influye, directamente, en el cumplimiento del resto de los contribuyentes. Se ha hecho uso y abuso del inciso citado. Se ha intentado clausurar por la clausura misma, sin advertir el peligro que ello traía aparejado pues el clausurado cesa en su actividad, pierde de vender y, generalmente, al verse afectado su prestigio, rápidamente descienden sus ventas transformándose en un candidato a implementar despidos en su personal por falta de trabajo.”<sup>30</sup>

En cuanto a la cantidad de clausuras llevadas a cabo, la mayoría han tenido como motivo la falta de utilización de los controladores fiscales.

#### **4.1 Bien Jurídico Protegido**

Los bienes jurídicos son aquellos valores o bienes vitales que son considerados indispensables para la convivencia humana y por lo tanto requieren de protección para el caso en que se vieran afectados a lo cual se llega por medio de la aplicación de penas.

Para Zaffaroni, “es la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegida por el Estado, que revela su interés mediante la tipificación penal de conductas que le afectan”.<sup>31</sup>

Álvarez Echagüe señala que, “puede decirse que el bien jurídico tutelado es aquel bien o valor que el legislador toma en consideración debido a su importancia en el seno de la sociedad en un momento determinado, motivo por el cual decide protegerlo a través de la norma, sancionando a quienes lo lesionen o pongan en peligro.”<sup>32</sup>

De este modo vemos que es el legislador quien decide que bien jurídico ha de dotarlo de medios para protegerlo de los posibles ataques que puedan afectarlos, siempre teniendo en cuenta la relevancia para la vida en sociedad y la convivencia humana.

---

<sup>30</sup> Gómez, Teresa y Folco, Carlos María; Procedimiento...pág. 313.-

<sup>31</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... pág. 113.-

<sup>32</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 30.-

Dentro de lo que es el Derecho Tributario observado en su totalidad hay acuerdo en la doctrina en que el bien jurídico que este tutela es la Hacienda Pública, esto es la facultad del Estado de obtener recursos para cumplir con los fines impuestos por la normativa constitucional y lograr de este modo un clima de bienestar general. De lo que se sigue que lo que se protege es el orden económico y social, postura ésta que se diferencia de la teoría patrimonial, la cual identifica al patrimonio del Estado con el de los particulares al establecer que lo que se protege al sancionarse los delitos tributarios es el patrimonio estatal.

Ahora bien, para entender cuál es el bien jurídico específicamente protegido por la Ley de Procedimiento Tributario y más precisamente con la sanción de clausura debemos comprender que la obligación de los particulares va más allá del pago del tributo, ésta es solo una parte del cumplimiento de sus deberes pero no la única ya que los particulares deben cumplir con las obligaciones formales y el incumplimiento de dichas obligaciones también está sancionada; por lo tanto para que haya sanción habrá un bien jurídico al que se le deba dar protección y en este caso específico de la clausura lo que se protege es la facultad de verificación y fiscalización de la AFIP. Como dice Álvarez Echagüe “lo que se resguarda en este caso, es uno de los primeros momentos en que se pone en práctica la actividad financiera, esto es, el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización, que constituye un elemento indispensable para determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria material.”<sup>33</sup>

Edwards cita a Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth quienes con claridad explican que “el bien jurídico tutelado en las infracciones tributarias es, en nuestra opinión, el exacto cumplimiento del deber constitucional de contribuir, que constituye, precisamente, el interés jurídicamente tutelado mediante la tipificación de las distintas infracciones tributarias, siendo que en algunas de estas infracciones se intenta adelantar al máximo la punibilidad, configurando una suerte de protección previa al bien jurídico o, si se prefiere, protegiendo ese bien jurídico frente a agresiones de menor entidad cuya gravedad no justifica su tipificación como delito de derecho criminal... el bien jurídico tutelado en las infracciones tributarias tiene dos vertientes distintas que se complementan entre sí: en primer lugar, el interés social a la existencia de recursos financieros necesarios para afrontar los gastos públicos y, en segundo lugar, el interés social a que se cumpla con la distribución de la carga tributaria conforme a lo dispuesto por los preceptos legales y las pautas constitucionales que rigen la materia (principio de igualdad, de proporcionalidad, de capacidad contributiva, etc.).”<sup>34</sup>

Edwards considera que lo que la ley protege es la actividad financiera del Estado ya que quien no cumple con sus obligaciones fiscales está obstaculizando la obtención de recursos y por lo tanto el cumplimiento de fines superiores. En este sentido afirma lo siguiente: “es decir que lo tutelado es la

---

<sup>33</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 33.-

<sup>34</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... págs. 113 y 114.-

actividad financiera estatal que, en definitiva, consiste en la obtención de recursos que serán aplicados a los fines propuestos por el estado.”<sup>35</sup>

Si bien es cierto que lo que protege la ley es la actividad financiera del estado se entiende que este es el fin del Derecho Tributario pero lo que específicamente se tutela en la ley y en particular con la pena de clausura es la facultad de fiscalización y verificación del fisco por lo que no se está de acuerdo con el citado autor, ya que la actividad financiera comprende también el gasto público que es algo más general y está relacionado con la política fiscal y económica del Estado.

En este sentido estoy de acuerdo con lo que sostiene Álvarez Echagüe quien concluye diciendo que “el bien jurídico tutelado por la L.P.T. está constituido por las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria, tendiente a proteger el sistema recaudador del Estado en cuanto parte integrante de la *Hacienda Pública*, siendo que ésta es el medio del que se vale aquél para el cumplimiento de los objetivos constitucionales a los que se encuentra obligado.”<sup>36</sup>

Ahora bien, para que se aplique la pena de clausura ante la comisión de una infracción no basta con que se haya configurado la acción u omisión tipificada por la ley, sino que es necesario que se vea afectado el bien tutelado, esto es que se haya provocado un daño o que se haya creado una situación de peligro concreto, es éste uno de los principios básicos del derecho penal. Esto es lo que sostiene la doctrina mayoritaria, aunque la jurisprudencia se ha expresado en contra sosteniendo que también en casos de peligro abstracto corresponde aplicar la sanción.

Para finalizar con el presente análisis diré que estoy de acuerdo con la posición sostenida por la mayoría de los autores quienes dicen que para que el bien jurídico protegido se vea afectado tiene que existir daño o peligro concreto proporcional a la pena que se impone. De este modo para que sea aplicada una sanción ante el incumplimiento a un deber formal debe haber un peligro concreto para la tarea fiscalizadora de la AFIP.

## **4.2 Naturaleza Jurídica de las infracciones y sanciones tributarias**

De este tema toca ocuparme a continuación teniendo en cuenta principalmente a la sanción de clausura del Art. 40 de la ley 11.683.

Se debe tener en cuenta que los efectos serán diferentes con relación a la postura que se adopte, ya que de ello dependerá que se apliquen los principios del derecho penal o que se los deje de lado. La discusión se plantea en torno a dilucidar si existen diferencias solamente formales entre el derecho penal tributario y el derecho tributario penal o si las diferencias van más allá de las

---

<sup>35</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... pág. 114.-

<sup>36</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 33.-

formalidades y justifican un tratamiento distinto en caso de adoptarse posturas diferentes para cada uno.

Si bien la mayoría de los autores están de acuerdo en que existen diferencias entre los delitos y las contravenciones aquí se tratará de descifrar si tales diferencias justifican un tratamiento que se aparte de los principios del derecho penal en el caso de las contravenciones o si, por el contrario a ellas también deben aplicarse los principios y garantías constitucionales que se aplican en el derecho penal de fondo, de ello dependerá que se resguarden las garantías del contribuyente en el proceso sancionador administrativo tributario.

Para aclarar el tema Álvarez Echagüe cita a Torrealba Navas quien dice que: “es claro y aceptado que el delito tributario se diferencia de la infracción administrativa por el órgano que establece la sanción (el juez o tribunal penal en el primer caso; la administración o un juzgado contencioso administrativo, en el segundo); por el procedimiento que debe seguirse (el proceso penal, en el primer caso; el administrativo o judicial administrativo en el segundo); y por el tipo de pena (posibilidad de pena privativa de libertad, en el primer caso; proscripción de este tipo de pena en el segundo). La discusión se ha planteado más bien en cuanto a si estas diferencias son suficientes para que las infracciones administrativas deban sustraerse plenamente de los principios del derecho penal o punitivo, para ponerse así en la función plena de los objetivos recaudatorios tutelados por el derecho tributario, o si, por el contrario, pese a tales diferencias, su régimen jurídico constitucional debe adecuarse a tales principios.”<sup>37</sup>

A continuación se desarrollará las diferentes posturas en torno a la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias y sus correspondientes sanciones adelantando que en la materia existen tres posturas bien diferenciadas que son la administrativa, la tributaria y la penal.

#### 4.2.1 Postura Administrativa

Con respecto a esta postura las diferencias se encuentran en el bien jurídico que ésta tiende a proteger y en la jurisdicción competente, se dice que la diferencia es cualitativa.

Esta teoría tiene su origen en Alemania y su creador fue el gran jurista de ese país James Goldschmidt, como lo explica Edwards “a partir de su obra fundamental, *Verwaltungsstrafrecht*, publicada en el año 1902 y a través de sus múltiples trabajos posteriores, desarrolló su idea de la existencia de un derecho penal administrativo partiendo de la distinción entre la acción administrativa del Estado y sus otras actividades de legislación y justicia.”<sup>38</sup>

Saccone intenta explicar esta teoría que diferencia el régimen represivo tributario del de derecho penal común y dice que: “Para la teoría conocida con la denominación de administrativista, el bien jurídico tutelado por el régimen

<sup>37</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 39.-

<sup>38</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... pág. 119.-

represivo tributario es distinto cualitativamente del protegido por el derecho penal común: mientras éste busca la protección de los derechos de los individuos, el derecho tributario penal persigue el propósito de proteger un interés público, el del Estado. Además, el carácter administrativo está basado en las características y efectos de la pena, que no busca disminuir –en criterio de esta teoría- un bien jurídico del transgresor (como en el derecho penal común), sino indemnizar al fisco, por la infracción cometida. Se sostiene también que la naturaleza administrativa le viene dada por ser la administración pública quien juzga y aplica las sanciones (sin perjuicio de los ulteriores recursos judiciales), mientras que en el derecho penal común es de competencia de la jurisdicción judicial.”<sup>39</sup>

Esta teoría es aceptada por diversos autores quienes la explican cada uno con matices diferentes por ejemplo Núñez divide en Derecho penal común y Derecho penal contravencional, Andreozzi también admite la división entre delitos y contravenciones.

Estos autores, continúa diciendo Saccone, “Consideran que los delitos son infracciones que lesionan en forma inmediata y directa los derechos, tanto individuales como sociales, de las personas y representan el contenido propio del derecho penal. Pero, en cambio, el derecho penal contravencional, describe faltas de colaboración con la acción estatal. Se trata de infracciones que no lesionan en forma inmediata o directa los derechos de los particulares.”<sup>40</sup>

Como se puede observar esta teoría propone que las infracciones tributarias son de carácter administrativo por la índole del bien jurídico tutelado, por los órganos encargados de actuar y por la mediatez con respecto a la lesión de los derechos de las personas.

Esta teoría hace inaplicable determinados principios constitucionales del derecho penal común quedando los contribuyentes en una situación de desamparo ante determinadas situaciones.

Edwards lo explica diciendo que “la consecuencia fundamental de adoptar esta posición administrativista sería que el juzgamiento de las infracciones tributarias estaría a cargo de tribunales administrativos y no de los judiciales, con un procedimiento rápido, que podría enervar peligrosamente la garantía constitucional del debido proceso y de la defensa en juicio, debilitándose la aplicación de los principios fundamentales del derecho penal.”<sup>41</sup>

#### **4.2.2 Postura Tributaria**

Esta teoría se basa en la autonomía del derecho tributario y considera que las infracciones fiscales como sus sanciones son de carácter tributario ya que si la materia es autónoma también debe serlo su régimen sancionatorio fiscal.

---

<sup>39</sup> Saccone, Mario Augusto; Manual de Derecho Tributario; La Ley, 2002, pág. 148.-

<sup>40</sup> Saccone, Mario Augusto; Manual... pág. 149.-

<sup>41</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... pág. 120.-

Álvarez Echagüe hace referencia a esta postura y cita a su mayor exponente, Carlos María Giuliani Fonrouge, quien sostiene que "... las sanciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tienen un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las transgresiones y no para reparar daño alguno, como bien se ha dicho, de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscripta a la ilicitud contemplada en el Código Penal. No se rigen por éste, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse "derecho penal administrativo" o "derecho penal económico", cuya autonomía científica resulta inadmisibile."<sup>42</sup>

De esta manera, para el profesor y maestro el derecho tributario penal es parte integrante del derecho tributario y por lo tanto las infracciones y sanciones derivadas del ilícito fiscal pertenecen al ámbito del derecho tributario y responden a sus propios principios

Para esta teoría las sanciones fiscales forman parte del derecho tributario, como un apéndice de éste y tienen su justificación en el poder tributario estatal, de esta manera como las provincias también tienen poder de imperio, por lo tanto también pueden aplicar sus propias sanciones fiscales tendientes a asegurar la recaudación tributaria.

El efecto de considerar a las sanciones fiscales como parte integrante del Derecho Tributario es que como en la postura anterior se van aplicar sus propios principios dejando de lado principios del derecho penal común ya que su aplicación no va a ser obligatoria.

### **4.2.3 Postura Penalista**

Según esta postura los ilícitos tributarios no son diferentes ni ontológica ni cualitativamente de los ilícitos penales comunes, por ej. considera que un hecho antijurídico es aquel hecho contrario al ordenamiento jurídico considerado en su totalidad, por lo tanto cualquier acto que sea contrario a la ley será antijurídico sin importar de la materia de que se trate ya sea que viole normas de derecho administrativo o tributario, el acto es ilícito en sí mismo.

En cuanto a los fundamentos de esta posición se dice que "aquellos autores que sostienen la naturaleza penal del ilícito tributario parten de la base de afirmar que la sanción tributaria tiene un claro sentido retributivo y no resarcitorio, siendo que, además, afirman que no existen diferencias ontológicas entre el ilícito penal común y el ilícito tributario. Quienes sustentan esta postura interpretan que en el ilícito tributario, al igual de lo que sucede en el ilícito penal, se tiende a proteger bienes jurídicos, lo que demostraría la identidad entre ilícito tributario e ilícito penal. Dichos autores niegan la existencia de diferencias sustanciales entre los bienes jurídicos tutelados por la norma represiva penal y los bienes jurídicos protegidos por la norma represiva

---

<sup>42</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 42.-

tributaria, ya que sostienen que un mismo bien jurídico, puede ser tutelado indistintamente por un delito penal o una infracción tributaria.”<sup>43</sup>

Álvarez Echagüe sostiene que “ambas sanciones, es decir, las penales y las administrativas, pertenecen a la categoría de *sanciones de naturaleza penal*, cuya principal diferencia la encontramos cuando analizamos cuál es el órgano encargado de aplicarlas, sea la administración pública en el caso de las sanciones administrativas, o bien los órganos del Poder Judicial en el caso de las sanciones penales *strictu sensu*.”<sup>44</sup>

Si bien se puede decir que existen diferencias en cuanto a la gravedad de las sanciones, ya se trate de infracciones tributarias (más leves) o de delitos de derecho penal común, se entiende que la naturaleza es la misma ya que lo que se busca a través de las sanciones es la retribución por haber cometido un hecho antijurídico y no un resarcimiento económico (propio del ámbito civil) aunque la sanción consista en una multa. Hay que tener en cuenta que en relación a la estructura de la infracción y también de la sanción no existen diferencias entre ambos tipos de infracciones, la única diferencia es de tipo formal y la misma obedece a políticas legislativas.

Saccone cita a García Belsunce para quien “el carácter penal que hace aplicables los principios del Código Penal significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los imputados, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías que rodean al debido proceso penal (principios de legalidad, culpabilidad, aflicción retroactiva de la ley más benigna, admisión del error excusable, etc.).”<sup>45</sup>

Para finalizar con el análisis de estas posturas se debe tener en cuenta que la posición adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el conocido precedente “Lapiduz, Enrique c/ D.G.I. s/ acción de amparo”<sup>46</sup> sostuvo que la clausura tiene un innegable carácter represivo, es una sanción de tipo penal.

Del mencionado fallo se llega a la conclusión de que para la Corte Suprema de Justicia de la Nación las infracciones y las sanciones tributarias tienen una naturaleza penal y por lo tanto les son aplicables los principios del derecho penal común. La consecuencia de seguir esta teoría es que deben aplicarse a las infracciones tributarias y sus correlativas sanciones todos los principios constitucionales que gobiernan la materia penal, de esta manera se brinda al contribuyente una mayor protección en sus derechos como consecuencia del respeto por las garantías del proceso penal.

---

<sup>43</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... pág. 121.-

<sup>44</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... págs. 43 y 44.-

<sup>45</sup> Saccone, Mario Augusto; Manual... pág. 144.-

<sup>46</sup> Revista Impuestos LVI-A-684; FALLOS: 321: 1043.-

### 4.3 ¿Medida Cautelar o Sanción?

Luego del análisis de la naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones tributarias y de cada una de las posturas en las que se intenta fundamentar la misma, analizaré a continuación la naturaleza jurídica de la clausura preventiva del inciso f) del Art. 35. Como quedó demostrado en párrafos anteriores la naturaleza de la clausura del Art. 40 según la mayoría de la doctrina y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es de carácter estrictamente penal.

Dicho esto, se debe tener en cuenta que hay una corriente de pensamiento que sostiene que la naturaleza de la clausura preventiva es cautelar.

Para ello es necesario realizar una breve explicación acerca de qué son las medidas cautelares y de sus requisitos para luego determinar si nos encontramos frente a una medida de esta naturaleza o de una verdadera sanción de carácter penal.

Para ello seguiré a las Dras. Angelina Ferreyra de De La Rúa y a Cristina González De La Vega de Opl, quienes sostienen que “las medidas cautelares constituyen mecanismos idóneos creados ante la necesidad de otorgar una tutela adecuada antes y durante el desarrollo del proceso hasta tanto se dicte la sentencia.”<sup>47</sup>

Estas medidas tienden a asegurar el cumplimiento de lo dispuesto en una resolución judicial posterior para proteger los derechos de quien acciona, quien se vería afectado en caso de que se dicte una resolución y ese derecho ya no pueda hacerse efectivo por lo que pudiera ocurrir en el período entre la demanda y la sentencia.

En este sentido “la finalidad de las medidas cautelares es evitar que el tiempo que insume el proceso frustre el derecho del peticionario; se asegura así el eventual cumplimiento de la condena, disipando los temores fundados de quien la pide...”<sup>48</sup>

Los presupuestos para la procedencia de estas medidas son tres, esto es verosimilitud del derecho (*fumus bonis iuris*), el peligro en la demora (*periculum in mora*) y la contracautela.

El primero de ellos tiene por objeto, que quien solicita la medida debe acreditar que su petición se funda en el “alto grado de probabilidad de que la sentencia definitiva que se dicte oportunamente reconocerá el derecho en que funda su pretensión.”<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> Angelina Ferreyra de De La Rúa, Cristina González De La Vega de Opl; Código Procesal Civil y Comercial de la provincia de Córdoba, La Ley, Buenos Aires, 2006, 3° ed.; Tomo III; pág. 949.-

<sup>48</sup> Roland Arazi; Medidas Cautelares; Astrea, 1999, 2° ed., págs. 4 y 5.-

<sup>49</sup> Roland Arazi; Medidas... pág. 7.-

Con respecto al periculum in mora se ha dicho que “se hace necesario demostrar la urgencia, esto es, que la posibilidad o certidumbre de que la actuación normal del derecho llegará tarde.”<sup>50</sup>

Y para finalizar con los presupuestos debo decir que el requisito de la contracautela se funda en el requisito de la igualdad entre las partes en un proceso, y tiene por finalidad garantizar por los eventuales daños que la medida pudiera causar a quien debe soportarla.

Dicho esto, se debe tener en cuenta que la medida para que proceda no debe cumplir exactamente con cada uno de los requisitos sino que se debe tener en cuenta la apreciación judicial y las circunstancias del caso; así por ej. cuanto mayor certeza exista sobre el derecho invocado menor será la exigencia con respecto a los demás requisitos y viceversa.

Ahora bien, analizada brevemente la medida cautelar, y sus requisitos, es conveniente continuar con el desarrollo del tema de las sanciones, para así aclarar el tema de la naturaleza jurídica de la Clausura Preventiva.

Con lo dicho anteriormente con respecto a las posturas sobre las infracciones y a las sanciones tributarias, para quien escribe, no hay dudas de que estamos ante una sanción de carácter penal, esto es retributiva, ya que con ella no se pretende resarcir al fisco por los daños causados ante el incumplimiento de deberes formales, sino simplemente castigar la conducta del presunto infractor.

Más precisamente el máximo tribunal se ha expresado en un fallo que ya fue mencionado en otra parte de este trabajo pero que es necesario recordar; se trata del caso “Lápiduz”, en el cual se deja bien en claro el carácter represivo de la sanción de clausura del Art. 40 de la ley 11.683. Esto es importante porque considero que la clausura preventiva y la sanción de clausura son las mismas sustancialmente por más que los procedimientos sean diferentes la sanción tiene el mismo carácter y la misma finalidad y no por agregarle el aditamento de “preventiva” se va a transformar automáticamente en una medida de carácter cautelar.

En este sentido Álvarez Echagüe sostiene “que la clausura se denomine como “preventiva” otorga, como primera idea, que estamos frente a una medida cautelar, lo cual no debe llevar a confusión en el presente caso pues desde ningún punto de vista es ése el objetivo, ya que es innegable el carácter claramente represivo y sancionador que posee, motivo por el cual le es aplicable el conjunto de derechos y garantías constitucionales en materia penal, ya que en esos supuestos la sanción debe aguardar el agotamiento de la revisión judicial.”<sup>51</sup>

Edwards sostiene que se trata de una medida cautelar, así dice que “la clausura preventiva consiste en evitar que se continúe consumando una

---

<sup>50</sup> Angelina Ferreyra de De La Rúa, Cristina González De La Vega de Opl; Código... pág. 952.-

<sup>51</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... pág. 216.-

infracción; opera como una medida de naturaleza cautelar, a fin de interrumpir los efectos antijurídicos de la contravención.”<sup>52</sup>

Por su parte para Villegas también se trata de una medida cautelar en el sentido en que fue redactada, pero considera que en el caso concreto resulta irrazonable ya que se inserta dentro de las facultades de fiscalización y verificación con que cuenta la Administración Tributaria y se trataría de una medida exagerada ya que la AFIP cuenta con otros medios para realizar tal control.

Entre quienes se encuentran a favor de la Clausura Preventiva como medida cautelar Álvarez Echagüe cita a Rossen para quien “la figura de la clausura preventiva constituye un medio idóneo para atacar la evasión, que, al llegar a porcentajes tan altos como en la República Argentina, impide la correcta y oportuna recaudación de las rentas públicas; lo cual conlleva a que las contribuciones no sean equitativas entre todos los habitantes y, por consiguiente, se vulnera el principio de igualdad. Por lo cual, desde su particular visión la sanción de clausura preventiva sirve para contribuir a hacer efectivo el principio constitucional de la equidad en la distribución de las cargas públicas.”<sup>53</sup>

García Prietto explica que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico “afirmó que la clausura debe ser analizada bajo la condición de sanción “pese que pueda ser denominada como una medida cautelar, (porque) causa un gravamen irreparable si su aplicación es inmediata.”<sup>54</sup>

Continúa el mismo autor diciendo que “no solamente ocurre que la clausura regulada por el “nuevo Inc. F)” tiene todos los caracteres y efectos de una pena, sino que no cumple propósito alguno de prevención o de cautela, sobre todo si se tiene en cuenta las demás facultades que la ley 11.683 otorga a la Dirección General Impositiva.”<sup>55</sup>

En un reciente fallo se ha dicho que “ante ello, resulta claro que la naturaleza jurídica de la clausura preventiva instituida en la Ley 11.683, en el marco de las potestades de fiscalización tendientes a establecer el cumplimiento de los contribuyentes a sus obligaciones tributarias materiales, se encuentra fuera del contexto cautelar mencionado y posee el inequívoco propósito de sancionar a una persona sin proceso previo contrariando en forma manifiesta, el contenido del Art. 18 de la C.N.”<sup>56</sup>

Ahora bien, luego de haber realizado un estudio doctrinal y jurisprudencial acerca de la naturaleza de la Clausura Preventiva, estoy en condiciones de sostener que la misma es de naturaleza penal ya que como dije anteriormente

---

<sup>52</sup> Edwards, Carlos Enrique; Régimen... pág. 194.-

<sup>53</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura... págs. 218 y 219.-

<sup>54</sup> García Prietto, H, Clausuras: ¿ante una inconstitucionalidad simplemente académica?, En <http://www.aaef.org.ar>.-

<sup>55</sup> García Prietto, H, Clausuras....-

<sup>56</sup> Juzg. Fed. De 1° Inst. en lo criminal y correccional N° 2 de San Martín; Automotores Bonelli; 26/03/2010.-

no importa el procedimiento de que se trate, la misma tiene el mismo efecto y finalidad, cual es cerrar un establecimiento para impedir que se siga cometiendo la o las infracciones u omisiones del Art. 40.

Esto último me parece excesivo lo cual en derecho se convierte en una medida irrazonable y desproporcionada; más cuando los agentes tienen a su disposición tantas facultades como para controlar y fiscalizar el debido cumplimiento de deberes formales.

Coincido con quienes sostienen que la clausura preventiva cumple con la característica de medida cautelar en los casos en que es necesaria y urgente la actuación del estado por medio del poder de policía, como en casos en que se pretende proteger a las personas en casos en que está en juego el medio ambiente o la salubridad pública; pero no veo que esta sea la finalidad del Art. 35 Inc. f).

## CAPITULO III

### 5. Garantías y Principios Constitucionales

En este trabajo donde se analiza la constitucionalidad de un norma legal debo hacer referencia a los Derechos y Garantías reconocidos por nuestra Carta Magna. Para ello se desarrollaré brevemente qué es lo que las Garantías resguardan y que remedios establece la Constitución Nacional ante la violación de los Derechos y Garantías.

Se debe tener en cuenta que si bien la distinción entre Derechos y Garantías no es tajante, en la Constitución están utilizados de diferentes maneras, por lo que cabe concluir que tienen sentidos diferentes. Sagüés las distingue y dice que “mientras los *derechos* importan *facultades y atribuciones*, las *garantías* significan *herramientas o medios* para efectivizar los derechos. Por ejemplo, tengo el derecho a transitar libremente por el territorio argentino (Art. 14) y la garantía del hábeas corpus si me violan tal derecho (inferida del Art. 18 de la Const. Nacional).”<sup>57</sup>

De esta manera puede observarse que lo que se protege es el Derecho, lo que lo protege es la Garantía. Las Garantías son instrumentos que los ciudadanos utilizan para exigir al aparato del estado la protección de sus derechos, lo cual se obtiene a través de la actividad jurisdiccional que tiene a su cargo resolver la situación en la que aquellos se encuentren.

Bidart Campos explica cuales son los fundamentos de las garantías constitucionales en un estado de derecho cuando dice, “hay que recordar que el constitucionalismo moderno o clásico procuró desde su inicio organizar al estado en defensa de las libertades y los derechos del hombre, lo que equivale a decir que ha tendido a *asegurar al hombre frente al estado*. Todo el andamiaje constitucional se armó para proporcionar *seguridad y garantías*, tal como lo testimonian las dos partes tradicionales en que se divide la constitución: la parte dogmática con su declaración de derechos, y la parte orgánica con la llamada división de poderes.”<sup>58</sup>

Mooney citando a Joaquín V. González; dice que “las garantías constitucionales, son remedios que la constitución otorga al hombre, al ciudadano y a grupos sociales, instituciones, personas jurídicas para asegurar el pleno ejercicio de los Derechos cuya titularidad ejercen en virtud del reconocimiento. Por ejemplo: El Amparo, El Habeas Corpus. Por eso bien se ha dicho: si la ley no otorga la respectiva garantía para el ejercicio de un derecho,

---

<sup>57</sup> Sagüés, Néstor Pedro; Manual de Derecho Constitucional; Editorial Astrea; Buenos Aires, 2007, pág. 614.-

<sup>58</sup> Bidart Campos, Germán José; Compendio de Derecho Constitucional, Ediar, Buenos Aires, 2008, 1ª ed. 1ª reimp, pág. 184.

de nada sirve que la constitución la declare. Es menester poder efectivizarlo y protegerlo.”<sup>59</sup>

Ahora bien, lo que las garantías constitucionales hacen, es resguardar derechos reconocidos por la propia Constitución Nacional como por ejemplo: derecho de defensa, derecho al trabajo, derecho a la igualdad, derecho a ejercer industria lícita; y todo tipo de derecho reconocido por ella; todo esto para evitar que la constitución de un Estado se convierta en letra muerta, lo que sucedería si al violarse alguno de aquellos derechos el afectado no tuviera la posibilidad de actuar y hacerlos valer frente a la justicia.

En este sentido si bien el ordenamiento jurídico en su totalidad tiene por objeto resguardar derechos y protegerlos por medio de garantías, éstas en su acepción más restringida apuntan a “la disponibilidad que tiene la persona para movilizar al estado en protección suya, tanto para evitar ataques como para restablecer la situación al estado anterior al ataque, o para compensarle el daño sufrido, sin dejar de lado la sanción al transgresor.”<sup>60</sup>

## 5.1 Debido Proceso y Derecho de Defensa

Uno de los principios básicos del constitucionalismo clásico es la Libertad, sin la cual no hay Estado de Derecho que subsista, la misma ha sido reconocida por nuestra Constitución Nacional, al igual que en la mayoría de su época, en la norma del Art. 18. La misma establece una serie de garantías y principios que resguardan las libertades elementales que tiene toda persona y funcionan como una garantía en contra del poder del estado.

El Art. 18 de la Constitución Nacional establece: “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice.”<sup>61</sup>

Como dice Sagüés “esta norma incluye preceptos de derecho constitucional procesal (reglas y principios, así como garantías, de índole procesal, que el constituyente, por su importancia para el sistema político, transporta a la Constitución) y de derecho constitucional penal (principios y normas penales

<sup>59</sup> Mooney, Alfredo, Tratado de Derecho Constitucional, Ediciones La Docta, 1998, pág. 278.-

<sup>60</sup> Bidart Campos, Germán José; Compendio..., pág. 184.

<sup>61</sup> Art. 18 Constitución Nacional.-

también reputados fundamentales por el constituyente y, por ello, insertados en la Constitución).<sup>62</sup>

Como se puede observar, esta norma establece principios y garantías para los ciudadanos y refleja la ideología de nuestra constitución a la vez que plasma los principios establecidos en el preámbulo. Pero lo que aquí importa es el reconocimiento de las garantías del debido proceso y de la inviolabilidad del derecho de defensa en juicio.

La garantía del Debido Proceso reconocida en el Art. 18 de la Constitución Nacional funciona para proteger el derecho de los ciudadanos a acceder a la justicia y ejercer su derecho de defensa ante un órgano jurisdiccional. El Debido Proceso tiene en nuestro sistema constitucional dos acepciones, una conocida como Debido Proceso Adjetivo (relacionada con el Derecho de Defensa) que no es más que la facultad de acceso a la jurisdicción por parte de los ciudadanos, que no sólo implica el acceso a petitionar sino también a actuar en cada una de las etapas procesales que correspondan, esta modalidad es reconocida por el Pacto de San José de Costa Rica en el Art. 8 con el nombre de Tutela Judicial Efectiva, en el cual no solo se reconoce el acceso a la justicia sino que además se debe obtener una resolución del caso en un tiempo oportuno y razonable, de lo contrario tal principio no se ve efectivizado.

En relación con lo dicho las Dras. Angelina Ferreyra de De La Rúa y Cristina González De La Vega de Opl sostienen que; “lo que garantiza la fórmula constitucional es la imposibilidad de condenar válidamente a una persona sin que antes haya precedido a la sentencia un proceso conforme a las exigencias constitucionales. Ello importa sostener que para poder considerar válido un juicio debe existir acusación, defensa, prueba y sentencia. Conjugado este principio con la garantía de la inviolabilidad de la defensa en juicio es lo que se conoce como “Debido Proceso Legal Adjetivo”.<sup>63</sup>

El otro concepto del Debido Proceso es el Sustantivo, que se refiere a que las resoluciones judiciales tengan validez en sí mismas, que sean razonables, hace referencia a la cuestión de fondo y no ya a las formas de acceso a la justicia. Esta modalidad del Debido Proceso es una garantía de las llamadas innominadas que se ubica dentro de los derechos no enumerados del Art. 33 de la Constitución Nacional.

Dicho esto, la garantía del Debido Proceso permite que se lleven a cabo todas las etapas procesales que correspondan, así por ej. : las etapas de audiencia y prueba, en donde las partes podrán exponer y demostrar todo lo necesario para la defensa de sus intereses.

Esto último es nada más y nada menos que el ejercicio del Derecho de Defensa en Juicio reconocido también en el Art. 18 de la Ley Fundamental. El

---

<sup>62</sup> Sagües, Néstor Pedro; Manual..., págs. 855 y 856.-

<sup>63</sup> Ferreyra de De La Rúa, Angelina – González De La Vega de Opl, Cristina; Teoría General del Proceso, Editorial Alveroni, 2003, Tomo I, pág. 89.-

mismo reza “es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”. El Derecho de Defensa implica la posibilidad de ser escuchado, de contradecir y de ofrecer prueba.

En relación a esta garantía se ha dicho que “la inviolabilidad de la defensa en juicio es la más amplia y vigente de las garantías constitucionales, comprende tanto la defensa material como la técnica. La material reconoce al justiciable el derecho de participar en la invocación o defensa de sus intereses; la técnica se manifiesta en nuestro sistema por la exigencia legal de actuar con patrocinio letrado obligatorio y asegurarlo por medio de funcionarios de Estado para el carente de recursos.”<sup>64</sup>

Como se dijo anteriormente el Derecho de Defensa se efectiviza con el ejercicio de otros derechos que sirven de medio para la realización de aquél. Así, se derivan de aquella garantía el derecho a ser oído, a elegir defensor, a contar con una defensa eficaz, a ofrecer y producir pruebas, a la igualdad de trato entre las partes, a la bilateralidad en el proceso, etc. De todo esto se deduce que todo proceso debe cumplir por lo menos con cuatro etapas esenciales: acusación, defensa, prueba y sentencia.

De lo contrario se estará en presencia de procedimientos inconstitucionales, ya que como se sabe las normas procesales son realizadoras del orden jurídico y deben garantizar los derechos reconocidos por la Constitución Nacional. Esto es así porque las normas procedimentales receptan los principios y garantías establecidos por nuestra Carta Magna y no pueden apartarse de ella, bajo pena de ser consideradas contrarias al texto constitucional.

## **5.2 Supremacía constitucional y control de constitucionalidad**

### **5.2.1 Distintos sistemas. El sistema argentino**

Otra norma importante para analizar la constitucionalidad de un instituto es el Art. 31 de la Constitución Nacional, el cual tiene como antecedente a la Constitución de los Estados Unidos de 1787 que establece la supremacía constitucional.

El Art. 31 establece que: “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada Provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto del 11 de noviembre de 1859”. De lo que se sigue, que todas las leyes que en su consecuencia se dicten deben estar de acuerdo con la Carta Magna y los tratados internacionales con jerarquía constitucional incorporados luego de la reforma de 1994.

---

<sup>64</sup> Ferreyra de De La Rúa, Angelina – Rodríguez Juárez, Manuel E.; Manual de Derecho Procesal Civil, Editorial Alveroni, 2004, Tomo I, pág. 64.-

Ahora bien, para que haya supremacía tiene que haber rigidez, esto quiere decir que la constitución no puede ser alterada por normas inferiores a ella. Como dice Guillermo Becerra Ferrer, “Toda norma jurídica que no se asienta en la Constitución, no es ley porque no se adecua a la super-ley. Como dice Sánchez Viamonte, más allá de la Constitución, o fuera de la Constitución sólo existe el abismo jurídico”.<sup>65</sup> Continúa diciendo el mismo autor que “este principio de supremacía constitucional tiene su fundamento en la distinción entre poder constituyente y poderes constituidos: la Constitución emana del poder constituyente que por ser la potestad suprema de un pueblo, da origen a una súper-ley que es la Constitución. En cambio el poder constituido sanciona las leyes comunes que solo encuentran validez en cuanto se conformen a la ley suprema que es la Constitución.”<sup>66</sup>

Bidart Campos explica que significado tiene la supremacía constitucional en nuestro sistema y sostiene que, “decir que la Constitución tiene supremacía alcanza dos significados posibles: a) con uno queremos afirmar que la *Constitución material* es la base o el fundamento que da efectividad y funcionamiento al orden jurídico-político de un estado; b) con otro, adosado a la tipología de la *Constitución formal*, se señala que, por estar revestida de súperlegalidad y supremacía, la Constitución impone como “deber-ser” que todo el mundo jurídico inferior a ella le sea congruente y compatible, y no la viole ni le reste efectividad funcional y aplicativa.”<sup>67</sup>

En el mismo sentido y teniendo en cuenta la doctrina de la *interpretación armonizante*, Sagüés dice que “la hermenéutica de cualquier norma inferior a la Constitución -ha dicho la Corte- debe practicarse de modo que concuerde con los principios, derechos y garantías consagrados por la Constitución, en tanto eso sea posible sin violentar el espíritu o la letra de la norma interpretada.”<sup>68</sup>

Como se puede observar la supremacía constitucional establece que toda la normativa inferior a la Constitución Nacional debe ser armónica y coherente con ella. De tal modo que las leyes, decretos, reglamentos y códigos de procedimiento deben respetar los principios, derechos y garantías establecidos por la Ley Fundamental. Caso contrario se pondrán en funcionamiento los medios establecidos para ejercer el control de constitucionalidad y de ese modo restablecer el orden jurídico constitucional.

Para finalizar con el análisis de la supremacía constitucional parece acertado citar al maestro Bidart Campos, quien explica que “desde la supremacía de la constitución, el orden jurídico se escalona en *planos de gradación jerárquica*. Los hay subordinantes y subordinados, de modo que cuando se disloca esa gradación se produce una inconstitucionalidad en los planos inferiores que no compatibilizan con los superiores.”<sup>69</sup>

---

<sup>65</sup> Becerra Ferrer, Haro y otros; Manual de Derecho Constitucional, Advocatus, 2ª Ed. Actualizada, Córdoba, 1998, pág. 161.

<sup>66</sup> Becerra Ferrer, Haro y otros; Manual... pág. 161.

<sup>67</sup> Bidart Campos, Germán José; Compendio... pág. 23.

<sup>68</sup> Sagües, Néstor Pedro; Manual..., pág. 615.-

<sup>69</sup> Bidart Campos, Germán José; Compendio...pág. 23.-

## 5.2.2 Control de constitucionalidad

La garantía de la supremacía constitucional no podría tener vigencia en la práctica y sería una mera declaración teórica, si no hubiera un órgano que controle su vigencia. Uno de los precedentes más importantes del control de constitucionalidad fue el caso *Marbury vs. Madison*, de 1803 donde el juez Marshall dejó sin aplicar una norma legal por entender que la misma lesionaba la constitución. El juez de la corte norteamericana Marshall, elaboró de una forma sencilla los fundamentos de la potestad de los jueces para llevar a cabo y resolver acerca de la constitucionalidad o no de las leyes.

La tarea realizada por el juez norteamericano consiste en el siguiente silogismo:

1. La Constitución es una ley suprema.
2. Todo acto legislativo contrario a la constitución, no es ley.
3. Es función natural de los jueces decidir entre leyes en conflicto.
4. En caso de advertir el juez una contradicción entre ley ordinaria y la Constitución, debe resolver el caso aplicando directamente la Constitución y no aplicando la ley, declarándola inconstitucional. (Forma indirecta)
5. Si así no lo hiciere se echaría por la borda todo el sistema de las constituciones rígidas, porque una ley ordinaria tendría el mismo valor que la Constitución.

Ahora bien en el derecho comparado se puede observar diferentes sistemas de control de constitucionalidad, cada uno con sus órganos propios y característicos que definen de que manera cada país elige la forma en que propende a lograr el respeto por la ley fundamental; así existen órganos de control puros en los que un solo órgano está encargado de ejercer el control, el cual puede estar a cargo del poder judicial, del poder legislativo, del poder ejecutivo o en otros casos en un órgano creado exclusivamente con la finalidad de velar por el normal desenvolvimiento del orden constitucional; también existen órganos mixtos de control, denominados híbridos, que conjugan el control difuso con el control especializado.

En este trabajo haré referencia a la clasificación según el órgano de control y dentro de ella a los diferentes sistemas judiciales, esto es a los comunes, especializados y mixtos, sin perjuicio de otras clasificaciones que por la extensión y el tema en análisis no son relevantes para el presente trabajo.

Comenzaré analizando el sistema judicial de control difuso o desconcentrado propiciado por el modelo estadounidense por el cual “cualquier juez puede evaluar la constitucionalidad de una norma o acto (y el efecto de su decisión, por lo común se ciñe al caso concreto). Es un sistema no especializado, ya que el juez de la magistratura constitucional desempeña, al mismo tiempo, tareas de juez en lo civil, penal, laboral, etcétera.”<sup>70</sup> En el mismo sentido Mooney dice que “lo que en realidad hacen los jueces es ejercer una atribución ordinaria, la

---

<sup>70</sup> Sagües, Néstor Pedro; Manual..., pág. 101.-

de decir cuál es el derecho aplicable a una determinada situación jurídica concreta que se somete a su decisión.”<sup>71</sup>

En caso de conflicto de normas de distinta jerarquía, los jueces deben aplicar la de jerarquía superior, la declaración que efectúan es en relación a las partes intervinientes en el proceso; esto es en el caso concreto. Es este el sistema seguido en nuestro país que será analizado más adelante.

Otro sistema de control es el denominado sistema austríaco y debe su nombre a que fue implantado en ese país en 1920 y fue diseñado por Kelsen, quien parte de tres supuestos:

1. “No hay control efectivo de constitucionalidad si el órgano de control no está habilitado para fallar con efectos generales (erga omnes) y hasta para derogar a la norma inconstitucional.
2. Eso importa un enorme poder político-institucional, que no puede confiarse al poder judicial clásico, sino a un cuerpo intermedio, situado a mitad de camino entre el viejo Poder Judicial y el parlamento.
3. El control de constitucionalidad exige un cuerpo especializado, a fin de garantizar una mayor capacitación entre sus miembros y una suerte de *mentalidad constitucionalista* al dictar sus sentencias.”<sup>72</sup>

De este modo Kelsen establece un sistema de control “centralizado en un tribunal constitucional que opera como órgano extrapoder”<sup>73</sup>, esto es fuera de los tres poderes clásicos.

Este sistema también es denominado concentrado y se aplica en países como España, Italia, Austria, Portugal y Alemania. En algunos países el órgano de control se inserta dentro del poder judicial pero en un órgano especializado por ejemplo en Uruguay o en Costa Rica y su Sala Constitucional.

El sistema mixto o híbrido como también es denominado toma elementos de los dos sistemas anteriores, esto es del sistema norteamericano y del sistema austríaco y es recepcionado en países como Perú, Grecia, Guatemala, etc. La relación entre los dos sistemas es la siguiente: “todo juez puede conocer en litigios de constitucionalidad (régimen estadounidense), tomando decisiones con valor para el caso concreto; pero ciertas acciones, que pueden promover sólo determinados sujetos (p, ej., el presidente o el fiscal general), se diligencian exclusivamente en el tribunal constitucional; y la sentencia de éste tiene efectos erga omnes.”<sup>74</sup>

---

<sup>71</sup> Mooney, Tratado... pág. 26.-

<sup>72</sup> Sagües, Néstor Pedro; Manual..., pág. 101 y 102.-

<sup>73</sup> Sagües, Néstor Pedro; Manual..., pág. 101.-

<sup>74</sup> Sagües, Néstor Pedro; Manual..., pág. 102.-

Según Bidart Campos en el sistema mixto “tanto un tribunal constitucional como los jueces comunes son competentes, cada cual según determinadas vías procesales.”<sup>75</sup>

Luego de haber analizado los distintos sistemas de control de constitucionalidad jurisdiccionales, continuaré analizando el sistema de nuestro derecho que como ya adelanté en páginas anteriores sigue al sistema norteamericano.

### 5.2.3 El sistema argentino

Como he dicho en párrafos anteriores el sistema de control constitucional argentino es jurisdiccional y difuso o desconcentrado ya que la obligación de velar por el orden constitucional está a cargo de todos los jueces del país.

Guillermo Becerra Ferrer explica que la Corte Suprema de Justicia de la Nación afirmó este sistema en el caso “Municipalidad c/ Elortondo” que: “es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas si las encuentra en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderada, uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos.”<sup>76</sup>

Sagües dice que “el órgano más importante es el Poder Judicial, no por encargo expreso de la constitución (ya que ella nada dice de modo explícito, salvo, después de 1994, una escueta referencia al amparo), sino por construcción jurisprudencial y legislativa, siguiendo las directrices de la Corte Suprema de los Estados Unidos de América, principalmente en *Marbury v. Madison*.”<sup>77</sup>

Las notas básicas para que proceda el control de constitucionalidad en el sistema difuso son los siguientes:

1. Caso concreto.
2. Legitimación procesal.
3. Planteamiento oportuno.
4. Posibilidad de declaración de oficio (*Mill de Pereyra*)<sup>78</sup>.
5. Recurso fundado.

En cuanto a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley o de una norma se tiene como principio que los efectos son inter-partes, esto es,

<sup>75</sup> Bidart Campos, Germán José; *Compendio...* pág. 26.-

<sup>76</sup> Becerra Ferrer, Haro y otros; *Manual...*, págs. 167 y 168.-

<sup>77</sup> Sagües, Néstor Pedro; *Manual...*, pág. 174.-

<sup>78</sup> Fallos, 324:329.-

solo para el caso concreto que se plantea y no se aplica erga omnes; por más que una vez sentada la jurisprudencia sobre un caso concreto sea muy posible que un caso similar obtenga el mismo resultado que un caso ya resuelto por la Corte Suprema.

Por lo tanto para que una norma declarada inconstitucional sea derogada y dejada sin efecto va a requerir de un acto del Poder Legislativo que modifique la ley o la deje sin efecto, mientras tanto la ley o la norma van a tener validez y pueden hacerse valer en juicios, aunque ya sean declaradas inconstitucionales.

### **5.3 Vías procesales idóneas para ejercer el control de constitucionalidad**

En cuanto a las vías procesales que nuestro sistema constitucional establece para el ejercicio del control de constitucionalidad se puede decir que, al ser el argentino un sistema de control difuso, todo proceso tiene por objeto tutelar la supremacía de la Constitución. Esto es así ya que en un proceso ordinario, ejecutivo, civil, penal, laboral, administrativo, etc. puede plantearse la inconstitucionalidad de una norma, actos u omisiones.

Más allá de estas vías correspondientes a todo sistema difuso de control de constitucionalidad, el sistema jurídico argentino establece procesos o recursos específicamente destinados al control de la supremacía constitucional, estos son: el Hábeas Corpus, el amparo, la acción declarativa de inconstitucionalidad y el recurso extraordinario Federal.

Por ser ajenos al objeto de análisis del presente trabajo es que desarrollaré brevemente cada uno de estos procesos y recursos de control de constitucionalidad, por lo cual para un estudio profundo del tema es que remito a trabajos especializados en la materia.

#### **5.3.1 Hábeas Corpus**

EL Art. 18 de la Constitución Nacional establece que “nadie puede ser... arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente”, el Art. 43 también de la Ley Suprema en la parte final dice “Cuando el derecho lesionado, restringido, alterado o amenazado fuera la libertad física, o en caso de agravamiento ilegítimo en la forma o condiciones de detención, o en el de desaparición forzada de personas, la acción de hábeas corpus podrá ser interpuesta por el afectado o por cualquiera en su favor y el juez resolverá de inmediato, aun durante la vigencia del estado de sitio.”

Como dice Sagüés “el propósito fundamental del hábeas corpus es la tutela de la libertad física, esto es, el ius movendi et ambulandi.”<sup>79</sup> Así ante una restricción del Derecho a la Libertad o del agravamiento de la condición en que una persona se encuentra detenida, esta es la vía procesal correspondiente

---

<sup>79</sup> Sagüés, Néstor Pedro; Manual..., pág. 182.-

para poner fin a la ilegalidad, y tanto es así que el Art. 43 establece la posibilidad de que el juez declare inconstitucional el acto durante el estado de sitio y la desaparición forzada de personas.

El hábeas corpus tiene diferentes causas para su procedencia reguladas por la ley 23.098 y así se puede hablar del hábeas corpus reparador, preventivo, restringido, correctivo, de pronto despacho y por mora.

Esta acción tiene como característica principal que es sumarisima atento al objeto que persigue, pero que no quita la posibilidad de producción de pruebas, además los legitimados para interponerlo son el afectado o cualquiera en su favor.

### **5.3.2 Recurso de Amparo**

La acción de amparo reconocida en el Art. 43 de la Constitución Nacional luego de la reforma de 1994, tiene como antecedente dos casos jurisprudenciales que dieron el puntapié inicial para que hoy se hable de esta acción que permite un acceso rápido y efectivo a la tutela judicial.

En el primero de ellos Ángel Siri interpuso el recurso de hábeas corpus ante un acto de autoridad pública por el cual se clausuró un diario de su propiedad. El recurso fue rechazado ya que el hábeas corpus sólo protege la libertad ambulatoria de las personas. El caso llegó la Corte Suprema de Justicia de la Nación donde sus miembros debían decidir entre rechazar el recurso fundándose en que el hábeas corpus solo protege la libertad individual de las personas o permitir que aquella acción sea utilizada para proteger otros derechos no tutelados. El tribunal cimero finalmente hace lugar al recurso y argumenta que "las garantías individuales existen y protegen a los individuos por el solo hecho de estar consagradas por la Constitución e independientemente de las leyes reglamentarias."<sup>80</sup>

De esta manera la corte entendió que los derechos deben tutelarse de manera efectiva, por lo tanto les reconoce el efecto directo e inmediato por lo que no dependen de normas que lo reglamenten.

El caso Kot llega a la corte luego de que fuese rechazado el recurso en las instancias inferiores por los mismos motivos que en el caso Siri, esto es porque el hábeas corpus solo protege la libertad ambulatoria.

Ahora bien, lo novedoso de este caso es que el recurso fue interpuesto contra actos de particulares que ocupaban un inmueble durante un conflicto gremial por lo que se invocaron restricciones a los derechos de trabajar, de propiedad y de ejercer industria lícita al mismo tiempo que se sentaron las bases de la acción de amparo.

---

<sup>80</sup> Manili, Pablo Luis, Derecho Procesal Constitucional, Editorial Universidad, Buenos Aires, 2005, 1° ed. Pág. 51.-

La corte entiende que no importa de dónde provenga la restricción ilegítima de cualquiera de los derechos fundamentales de las personas, sino que lo que importa son éstos derechos en sí mismos.

Con los casos Siri y Kot se inició una etapa conocida como el amanecer garantista que duró hasta el año 1966 cuando el gobierno de facto sancionó el dec.-ley 16.986 que reglamentó el amparo, pero que lo convirtió en una figura de carácter restrictivo y acabó con el garantismo conseguido por la Corte Suprema de Justicia. La reforma de 1994 derogó parcialmente el dec.-ley 16.986 e incorporó a la acción de amparo en el Art. 43 de la Constitución Nacional transformándola en una garantía explícita.

La acción general de amparo protege todos los derechos constitucionales, implícitos o explícitos y también los derechos patrimoniales, ya sea que surjan de la Constitución, de un tratado o de la ley.

Luego del análisis del origen de la acción de amparo, se desarrollarán brevemente los requisitos para su procedencia que están establecidos en el Art. 43 de la Constitución Nacional y son los siguientes:

- Arbitrariedad e ilegalidad manifiesta: esto es que el acto, omisión o amenaza debe ser notorio y evidentemente contrario a las Constitución.
- Lesión actual: el acto u omisión debe causar un perjuicio actual o en un futuro remoto.
- Ausencia de medio judicial más idóneo: el amparo procede siempre que no exista un medio judicial más idóneo ya que ante la lesión actual o inminente de un derecho no es conveniente obligar al lesionado a que siga el trámite ordinario.
- Legitimados: pueden interponer la acción el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propendan a la defensa de intereses colectivos reconocidas como tales.

Como vía de control de constitucionalidad la norma establece que el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva. Así, puede observarse como el Amparo es un medio que sirve para impugnar una norma y declararlo inconstitucional. Es una de las vías procesales que establece la Constitución Nacional para ejercer el control de constitucionalidad y así mantener la supremacía de la constitución.

### **5.3.3 Acción declarativa de inconstitucionalidad**

Esta acción fue receptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación luego de muchos años de resistencia. Como dice Sagüés “el fundamento normativo expreso está en el Art. 322, párr. 1° del Cód. Proc. Civil y Com. de la Nación, que indica: “podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa

falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”<sup>81</sup>

Como se deduce del artículo citado los requisitos para que proceda la acción son:

- Existencia de una relación jurídica.
- Estado de incertidumbre.
- Actualidad de la lesión.
- Legitimación en las partes.
- Ausencia de otra vía procesal.

La acción declarativa de inconstitucionalidad es residual, y su finalidad es despejar las dudas acerca de si una norma es o no constitucional o conocer por ej. el ámbito de aplicación de una ley ya que de ello dependerá el conocimiento del alcance de los derechos y obligaciones de las partes.

#### **5.3.4 Recurso extraordinario federal**

El control de constitucionalidad, como dije en otra parte de este trabajo, también puede realizarse por vía recursiva. Esta vía es el Recurso Extraordinario Federal que si bien la Constitución Nacional no lo establece expresamente, su competencia deriva de diferentes normas constitucionales.

Esta vía procesal no está regulada en una norma específica, sino que la misma se encuentra en forma dispersa en todo el ordenamiento jurídico, si bien la ley madre es la ley 48 (Arts. 14,15 y 16) el mismo está regulado también en el CPCCN y en el Art. 6 de la ley 4055.

El Recurso Extraordinario Federal según Sagüés “Es la vía procesal que permite elevar a la Corte Suprema todo expediente en el que se haya dictado una sentencia definitiva, emanada de cualquier superior tribunal de la causa del país, a fin de plantearle a aquella temas de derecho federal (constitucional o infraconstitucional)...”<sup>82</sup>

Este recurso será admisible sólo cuando se cumpla con los requisitos de forma y de fondo exigidos, ya que la regla es que se traten cuestiones de derecho federal y en forma excepcional solo puede entender en cuestiones de hecho y derecho no federales como en el caso de arbitrariedad de sentencia. Se trata de una apelación de carácter excepcional y restrictivo, y su objeto es mantener la supremacía constitucional ya que la corte será quien ejerza en última instancia el control de normas y actos estatales contrarios a la ley suprema. Así lo afirman Fernández Barone y Iorio cuando dicen que “El REF es un apelación de carácter excepcional y restrictivo, que tiene por objeto el mantenimiento de

<sup>81</sup> Sagües, Néstor Pedro; Manual..., pág. 181.-

<sup>82</sup> Sagües, Néstor Pedro; Manual..., pág. 200.-

la supremacía constitucional y no la sumisión a la Corte de cualquier causa en que pueda existir agravio o injusticia a juicio del recurrente.”<sup>83</sup>

Como todo recurso, el Recurso Extraordinario Federal para ser admitido debe cumplir con ciertos requisitos, algunos comunes a toda vía recursiva y otros propios que son característicos de este recurso excepcional, a ellos haré referencia a continuación aunque sin profundizar ya que no es el objeto de estudio en este trabajo por lo que remito a obras especializadas en la materia para una mayor comprensión del tema.

#### **5.3.4.1 Requisitos del recurso extraordinario federal**

##### **Requisitos comunes:**

- Intervención de un tribunal de justicia.
- Que esa intervención sea en un juicio.
- Que en el juicio se decida una cuestión justiciable o judicial.
- Que exista gravamen que justifique la apelación extraordinaria.
- La subsistencia de estos requisitos al momento en que la Corte dicte sentencia.

##### **Requisitos propios:**

- La existencia en la causa de una cuestión o causa constitucional o federal.
- La cuestión debe guardar relación directa con la solución del caso.
- Que la cuestión federal haya sido resuelta en forma contraria o no favorable al derecho federal invocado.
- Que se trate de una sentencia definitiva, esto es una resolución que pone fin al pleito o impide su continuación o se trate de una resolución equiparable a definitiva por representar un gravamen irreparable.

##### **Requisitos formales:**

- son aquellos relativos a las partes, a la introducción del caso federal, a la fundamentación autónoma, etcétera.

---

<sup>83</sup> Manili, Pablo Luis, Derecho..., pág. 332 y 333.-

## CAPITULO IV

### 6. Consideraciones finales

#### 6.1 Inconstitucionalidad de la Clausura Preventiva

Siendo coherente con todo lo que se ha desarrollado en capítulos anteriores no puedo llegar a otra conclusión que no sea de que el instituto que se analiza sea notoriamente inconstitucional.

La inconstitucionalidad de la norma del Art. 35 Inc. f) viene dada porque la misma es contraria al Art. 18 de la Carta Magna en el sentido de que la misma viola la garantía del Debido Proceso, más precisamente del Derecho de Defensa que asiste a todo individuo y que también es reconocido en tratados internacionales con jerarquía constitucional, específicamente en el Art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica. El mismo establece que toda persona tiene derecho a ser oída por un juez o tribunal independiente e imparcial para la sustanciación de cualquier acusación penal o para la determinación de sus derechos de cualquier orden.

Como dije al analizar el procedimiento de la clausura preventiva, la misma se aplica una vez constatados los requisitos exigidos para su procedencia por parte de un agente de la AFIP sin tener el contribuyente la posibilidad de esgrimir defensa alguna ni siquiera ante el mismo funcionario actuante. Así la medida que se ejecuta de inmediato no da posibilidad alguna al contribuyente para que ejerza una defensa válida de su derecho sino que la misma recién va a ser posible una vez que el establecimiento ya ha sido cerrado. Todo ello es violatorio de las garantías del Debido Proceso y del Derecho de Defensa en Juicio establecido por el Art. 18 de la Constitución Nacional.

La garantía del Debido Proceso permite a la personas tener la posibilidad de acceder a la justicia, en este caso el acceso a la justicia es postergado para una etapa posterior. Es de destacar que si bien el debido control jurisdiccional de las actuaciones administrativas está regulado en el procedimiento de la ley 11.683, se trata en realidad de un control que llega tarde y torna abstracta toda decisión judicial, toda vez que la medida ya ha sido aplicada y el negocio clausurado con los perjuicios que ello trae aparejado para el comerciante, por ej. se lo priva de ejercer industria lícita, del derecho a trabajar, no genera ingresos por lo que se ve afectado el derecho de propiedad indirectamente y uno de los perjuicios que más problemas trae al contribuyente es la estigmatización de la marca ya que la misma una vez que se le aplica semejante sanción es muy difícil que vuelva a recuperar el prestigio del que gozaba.

En torno al Derecho de Defensa debo decir que el mismo también es vulnerado por el inciso f) del Art. 35 ya que se le niega toda posibilidad de esgrimir su defensa al presunto infractor, porque la clausura preventiva es aplicada por el

agente por sí y ante sí, sin darle la posibilidad de ejercer su descargo ni de ofrecer pruebas a su favor, tal posibilidad se da en la audiencia con el juez, pero como se dijo en el párrafo anterior la misma se lleva a cabo luego de que la sanción ya ha sido aplicada.

En cuanto a lo que tiene que ver con la naturaleza jurídica de la clausura preventiva, la misma tiene relación con las garantías mencionadas precedentemente ya que como lo sostiene la doctrina mayoritaria y con la cual estoy de acuerdo, la naturaleza de carácter penal de la clausura preventiva implica que a la misma se le apliquen principios propios de derecho penal en el cual están insertos el Juicio Previo y el Derecho de Defensa en Juicio. A ello se llega luego de analizar esta medida de carácter estrictamente penal y de demostrar que no se trata de una medida de naturaleza cautelar ya que la misma de por sí es necesaria para casos en que la urgencia de la situación amerita que se lleve a cabo un trámite, si se quiere menos formal de lo que ocurriría normalmente, pero ello no sucede aquí por cuanto la AFIP dispone de los diferentes medios establecidos por el Art. 35 para verificar y fiscalizar el debido cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes; por lo que se concluye que tal urgencia no existe.

En el mismo sentido se sostiene que: “La ley 24.765, en cuanto introduce “el nuevo Inc. f)”, es inconstitucional, por cuanto pretende otorgar a funcionarios de la administración (Poder Ejecutivo) la facultad de imponer penas de clausura, sin sujetar la imposición de tales penas a las competencias o al menos al control del poder judicial y sin otorgar al afectado derecho alguno para ser oído o ejercer defensa, siquiera ante el funcionario que resuelve y aplica la medida.”<sup>84</sup>

En este sentido se ha expresado el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico N° 3, en la causa Yu Jian s/ Infracción – ley 11.683 en la que sostuvo que “el combate contra la evasión no justifica el avasallamiento de la defensa en juicio ya que como se ha dicho el clausurado sólo podrá presentar un descargo a un juez competente luego de que la clausura haya sido impuesta, y se encuentre sufriendo sus consecuencias.”<sup>85</sup> En este sentido García Prietto se refiere a la violación de la garantía de defensa en juicio cuando dice que “la ley 24.765 viola la garantía de defensa en juicio, otorga a funcionarios administrativos no calificados la facultad de ejercer funciones judiciales, aplicando penas sin siquiera oír al contribuyente.”<sup>86</sup>

En cuanto a la desproporción de la sanción con la infracción cometida se debe decir que la misma no tiene relación, ya que la AFIP cuenta con diferentes medios para tutelar el bien jurídico que pretende proteger, por lo que se concluye que la misma es exagerada y desproporcionada; además de irrazonable ya que la misma es aplicada por un funcionario por sí y ante sí,

---

<sup>84</sup> García Prietto, H, Clausuras...-

<sup>85</sup> Yu Jian s/ Infracción, Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico N° 3, 24/05/1999.-

<sup>86</sup> García Prietto, H, Clausuras....-

para luego poder efectuar el descargo, claro está que ya colocada la faja de clausura lo que la torna arbitraria.

La doctrina mayoritaria se expresa a favor de la inconstitucionalidad de la Clausura Preventiva, en el mismo sentido la jurisprudencia se ha expresado en diferentes fallos siguiendo la misma posición.

Es de destacar en cuanto a la jurisprudencia algunos fallos que han tomado trascendencia en los últimos años; así por ejemplo el caso “Barolo Guillermo A. por El Lomo S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos” en el que se ha declarado la inconstitucionalidad del Art. 35 Inc. f) como a continuación se transcribe: “Corresponde declarar la inconstitucionalidad del Art. 35 Inc. f de la ley 11.683 en cuanto faculta al Fisco a clausurar preventivamente un establecimiento, pues, la citada norma deja a criterio de los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos la aplicación inmediata de la sanción, incumpliendo el principio según el cual nadie puede ser penado sin juicio previo consagrado en el Art. 18 de la Constitución Nacional. Si bien la decisión administrativa que impone una clausura preventiva es revisable judicialmente según lo previsto en el Art. 75 de la ley 11.683, la ejecución inmediata de dicha sanción torna abstractas las resoluciones que deciden al respecto, sea en sede administrativa o judicial ya que, la clausura se habrá efectivizado antes del dictado de la resolución judicial que resuelva definitivamente la cuestión.”<sup>87</sup>

También se ha dicho “Que en el mismo orden de ideas resulta absolutamente lógico y de acuerdo a nuestro sistema legal y constitucional, el hecho de que la clausura preventiva, como clausura que es, tiene el carácter de pena, por lo que resulta fácil observar que ha habido una violación a las garantías de defensa en juicio y de juez natural establecidas en la Constitución Nacional (Art. 18 C.N.). Se llega a la aplicación de una pena sin que haya habido procedimiento alguno, no se le da la oportunidad al contribuyente de ejercer su defensa en juicio. A lo que se agrega además la violación de los deberes constitucionales, según los cuales el Poder Ejecutivo no puede ejercer funciones judiciales (Art. 109, C.N.). Es inconcebible que un contribuyente sufra la aplicación de una sanción sin la actuación de un juez judicial que tuviera la posibilidad de analizar la aplicación de la misma. De lo expuesto resulta claro que el sistema de fiscalización tributario no puede sustraerse a los límites constitucionales que son exigibles a cualquier actividad estatal, ni siquiera el noble propósito de combatir la evasión puede esgrimirse como fundamento para la imposición de clausuras inconstitucionales, máxime teniendo en cuenta que el daño producido por la clausura preventiva es muy grande para el contribuyente e imposible de reparar. Por lo expuesto, entiendo que corresponde declarar la inconstitucionalidad del Inc. f) del Art. 35 de la ley 11.683, y en consecuencia de la clausura preventiva dispuesta.”<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> Cám. Fed. de Ap. de Cba., sala A, “Barolo, Guillermo A. por El Lomo y Cía. S.R.L. c/ Administración Fed. de Ingresos Públicos”, 14/11/2005, IMP 2006-3, 462.-

<sup>88</sup> Yu Jian s/ Infracción, Juzgado... 24/05/1999.-

Para finalizar, en un fallo más reciente se declaró la inconstitucionalidad de la Clausura Preventiva argumentando que “En consecuencia, a criterio del suscripto, el instituto de la "Clausura Preventiva" en su redacción actual, denota una palmaria contradicción con los valores republicanos expuestos, que debe ser aniquilada con la inconstitucionalidad de la normativa que la contiene. Esta facultad judicial, es una obligación impuesta a los jueces con carácter imperativo e ineludible y que deben materializar en sus pronunciamientos.”<sup>89</sup>

Por todo lo dicho es que considero conveniente que se modifique el inciso f) del Art. 35 de la ley 11.683 por ser contrario a los principios y garantías reconocidos por nuestra Carta Magna, por atentar en contra de la supremacía constitucional que rige en nuestro sistema ya que toda normativa inferior debe adecuarse al texto constitucional incluso las normas procedimentales deben respetar los principios, derechos y garantías constitucionales. Por esto es que considero conveniente una reforma de la ley y que se implemente un procedimiento en que el contribuyente tenga la posibilidad de ejercer su Derecho de Defensa antes de que se le aplique la sanción, si bien la ley 11.683 establece el procedimiento de multa y clausura en el cual se respeta el ejercicio del Derecho de Defensa mediante la audiencia que se realiza en un plazo no menor a 5 días y no mayor a 15 días en la cual el presunto infractor tiene la posibilidad de presentar las pruebas y las defensas correspondientes a su derecho; considero que sería una buena opción adecuar este procedimiento a casos en que el presunto infractor sea reincidente y reducir los plazos para la celebración de dicha audiencia, de esta manera se daría la posibilidad al presunto infractor de ejercer su Derecho de Defensa en un plazo menor que en el procedimiento de multa y clausura y al mismo tiempo se cumple con el objetivo de actuar en forma urgente que es uno de los fundamentos para quienes sostienen el carácter cautelar de la Clausura Preventiva.

---

<sup>89</sup> Automotores Bonelli; Juzgado Federal de 1a Instancia en lo Criminal y Correccional Nro. 2 de San Martín; - 26/03/2010.-

## Bibliografía

- Angelina Ferreyra de De La Rúa, Cristina González De La Vega de Opl; Código Procesal Civil y Comercial de la provincia de Córdoba, La Ley, Buenos Aires, 2006, 3° ed.; Tomo III.-
- Álvarez Echagüe, Juan Manuel; La Clausura en Materia Tributaria; Editorial AD-HOC; Buenos Aires, 2002.-
- Becerra Ferrer, Haro y otros; Manual de Derecho Constitucional, Advocatus, 2ª Ed. Actualizada, Córdoba, 1998.-
- Bidart Campos, Germán José; Compendio de Derecho Constitucional, Ediar, Buenos Aires, 2008, 1ª ed. 1ª reimp.-
- Edwards, Carlos Enrique; Régimen Penal Tributario; Editorial Astrea; Buenos Aires; 2000; 4ª Ed.-
- Ferreyra de De La Rúa, Angelina - González De La Vega de Opl, Cristina; Teoría General del Proceso, Editorial Alveroni, 2003, Tomo I.-
- Ferreyra de De La Rúa, Angelina – Rodríguez Juárez, Manuel E., Manual de Derecho Procesal Civil, Alveroni Ediciones, 2004, Tomo I.-
- García Prieto, H, Clausuras: ¿ante una inconstitucionalidad simplemente académica?.-
- Gómez, Teresa y Folco, Carlos María; Procedimiento Tributario; La Ley; Buenos Aires; 2009; 6ª Ed.-
- Graciela R. Manera de Fantín; Principios de Derecho Constitucional Tributario; Ed. Alveroni, 2010.-
- Manili, Pablo Luis, Derecho Procesal Constitucional, Editorial Universidad, Buenos Aires, 2005, 1° ed.-
- Mooney, Alfredo; Manual de Derecho Constitucional, Advocatus, Tomo I.-
- Mooney, Alfredo, Tratado de Derecho Constitucional, Ediciones La Docta, 1998.-
- Roland Arazi; Medidas Cautelares; Astrea, 1999, 2° ed.-
- Saccone, Mario Augusto; Manual de Derecho Tributario; La Ley, 2002.-

- Sagües, Néstor Pedro; Manual de Derecho Constitucional; Editorial Astrea; Buenos Aires, 2007.-
- Villegas, Héctor Belisario; Curso de finanzas, derecho financiero y tributario; Astrea; Buenos Aires, 2009, 9ª ed., 2ª reimp,-
- [www.aaef.org.ar](http://www.aaef.org.ar).-
- [www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar).-

## 7. Anexo Jurisprudencia

### 7.1 Causa Barolo

Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, sala A (CFedCordoba)(SalaA)

Fecha: 14/11/2005

Partes: Barolo, Guillermo A. por El Lomo y Cía. S.R.L. c. Administración Fed. de Ingresos Públicos

#### HECHOS:

El juez de primera instancia hizo lugar a la acción de amparo interpuesta y declaró la inconstitucionalidad del Art. 35 Inc. f de la ley 11.683. La Cámara confirmó el fallo apelado.

#### SUMARIOS:

1. Corresponde declarar la inconstitucionalidad del Art. 35 Inc. f de la ley 11.683 en cuanto faculta al Fisco a clausurar preventivamente un establecimiento, pues, la citada norma deja a criterio de los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos la aplicación inmediata de la sanción, incumpliendo el principio según el cual nadie puede ser penado sin juicio previo consagrado en el Art. 18 de la Constitución Nacional.

2. Si bien la decisión administrativa que impone una clausura preventiva es revisable judicialmente según lo previsto en el Art. 75 de la ley 11.683, la ejecución inmediata de dicha sanción torna abstractas las resoluciones que deciden al respecto, sea en sede administrativa o judicial ya que, la clausura se habrá efectivizado antes del dictado de la resolución judicial que resuelva definitivamente la cuestión.

4. El hecho de que el contribuyente sea sancionado con una clausura preventiva por no haber emitido el comprobante pertinente, cuando ese día se le había impuesto la sanción de clausura prevista en el Art. 40 de la citada ley como consecuencia de la misma infracción, importa la violación del principio "non bis in idem".

#### TEXTO COMPLETO:

2ª Instancia. - Córdoba, noviembre 14 de 2005.

#### Y Considerando:

I. A fs. 360/367 vta., la parte demandada interpone recurso de apelación en contra de la resolución precedentemente transcripta. Alega el recurrente que el Juez A-quo ha ordinarizado la presente acción de amparo lo que es incompatible con el trámite sumarísimo que la caracteriza y que además

existen otras vías aptas para la defensa de los derechos supuestamente conculcados. Disiente con el análisis que el Inferior realiza sobre la validez de los recursos administrativos y del procedimiento penal provisto en el Art. 75 de la ley 11.683; en este sentido expresa que la invocación de la citada norma es desafortunada ya que la ley no prevé instancia administrativa revisora de las clausuras preventivas sino únicamente la instancia judicial. Señala que le agravia la declaración de inconstitucionalidad del Art. 35, Inc. f) ya que del análisis de la norma surge que la allí prevista, no es una sanción como la dispuesta por el Art. 40 sino una facultad otorgada a la AFIP para disponer, en carácter preventivo, la clausura de un establecimiento comercial cuando se constatan los extremos requeridos. Respecto a la decisión del sentenciante de dejar sin efecto el procedimiento de control de ventas denominado punto fijo, sostiene que dicha resolución carece de fundamentación ya que sólo se refiere a las constancias de la causa sin especificar cuales son las que tornarían arbitrario el accionar fiscal; en este sentido señala que lo resuelto por el A-quo se contradice con lo sostenido por este Tribunal en oportunidad de pronunciarse respecto de la medida cautelar mediante sentencia N° 604 de fecha 28/06/2004, dictada en los autos "Incidente de Apelación de -medida cautelar en 'Barolo, Guillermo A. por el Lomo y Cía. c. AFIP - Amparo ley 16.986 (Expte. N° 81 -B- 2003)"; así, expresa, no se advierte cual es el perjuicio que dicho procedimiento irroga al amparista ni en qué reside la arbitrariedad de los funcionarios del fisco. Afirma que la ampliación de demanda es improcedente porque se omitió aplicar el Art. 331 del C. Procesal. Se agravia asimismo por el plazo de cinco días otorgado por al A-quo para evacuar el informe del Art. 8°. En relación a la multa prevista por el Art. 45 del C.P.C.C.N., afirma que los argumentos del Inferior para rechazar su aplicación son insuficientes, por lo que reitera el pedido en tal sentido. Finalmente se agravia por la imposición de costas y los honorarios regulados por el A-quo en la suma de \$ 3.000. Concluye solicitando se revoque la resolución recurrida. Formula reserva del caso federal.

Corrido el traslado de ley, el mismo es contestado por la parte actora a fs. 377/386, quien por los fundamentos que en la oportunidad expone, solicita la confirmación del fallo apelado.

II. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate, vemos que la demandada en oportunidad de evacuar el traslado del Art. 8° (fs. 43/50 vta.), expresa que con fecha 12/09/2003, a su solicitud, se libró orden de allanamiento por el término de 48 horas, el que comienza a ejecutarse el día 14/09/2003 a partir de la hora 21; que el día 15/09/2003 a la hora 00:15 y con motivo de este procedimiento, se labró el acta N° 086343 (v. fs. 61), en la que se hace constar que el contribuyente no habría emitido factura o documento equivalente por operaciones de prestaciones de servicio, aplicándosele por ello la sanción prevista en el Art. 40 de la ley 11.683. Acto seguido, el mismo día a la hora 01:30, funcionarios de la demandada labran el acta N° F 8400 - 091185, (fs. 1/2), en la que se hace constar idéntico hecho; agregándose que con carácter concurrente se constata que la conducta del contribuyente ocasiona un perjuicio a las tareas de verificación, fiscalización y percepción de los tributos a cargo del Fisco; se indica además que el contribuyente ocupa una significativa posición económica dentro de su actividad, señalándose que se

trataría de una maniobra de probable continuidad. Así, de conformidad con las facultades conferidas por el Art. 35 Inc. f) de la ley 11.683, se dispuso proceder a la clausura preventiva del local comercial.

Frente a ello, la actora promueve la presente acción de amparo con el objeto de que se deje sin efecto la clausura impuesta por la AFIP en los términos del Art. 35 Inc. f) de la ley 11.683. Afirma en su demanda que la medida adoptada por la AFIP afecta su derecho de defensa, libertad de comerciar y que además es arbitraria porque no están cumplidos los requisitos fijados en la norma. Considera se le aplicó doble sanción porque el día 15/09/2003, a la hora 00:15, la demandada aplica la sanción prevista en el Art. 40, citándolo en oportunidad de labrar el acta pertinente, a la audiencia que fija, el Art. 41, y que no obstante ello inmediatamente después se aplica la sanción contemplada en el Art. 35 Inc. f), ya citado. Sostiene que se ha vulnerado, el principio del "non bis in ídem", pues -afirma- se ha duplicado la sanción, estando en trámite un recurso de apelación en contra de la primera sanción. Tacha de inconstitucional la citada norma argumentando que no permite el ejercicio del derecho de defensa.

Así las cosas, el señor Juez A-quo, mediante el pronunciamiento obrante a fs. 348/357, decide acoger la acción de amparo y declarar la inconstitucionalidad de la citada norma, dejando además sin efecto el procedimiento de control de ventas (punto fijo) -también impugnado por la accionante en la presentación que obra a fs. 132/149-; pronunciamiento objeto del recurso de apelación que ahora nos ocupa.

III. En primer término habremos de referirnos a las quejas vertidas por el recurrente, en punto a la inadmisibilidad formal de la acción intentada. Ello nos lleva a señalar que la ley 16.986 en su Art. 1º, dispone, que la acción de amparo será admisible contra todo acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta los derechos y garantías reconocidos por la Constitución Nacional, requiriendo además en su Art. 2º Inc. a), que no exista otro remedio judicial o administrativo, o que la determinación de la eventual invalidez del acto requiriese una mayor amplitud de debate o prueba (Art. 2º Inc. d).

Ahora bien, adviértase que la cuestión planteada se centra en que la clausura preventiva se ejecuta inmediatamente sin previa revisión judicial ya que atendiendo a las provisiones contenidas en el Art. 75 de la ley 11.683, primero se sanciona y luego se comunica al órgano jurisdiccional. De esta manera es claro que para hacer cesar en forma inmediata la ejecutoriedad de la sanción, la acción de amparo es la más idónea. De otro lado la ordinarización del proceso que invoca el apelante, es insuficiente a los fines de declarar la inadmisibilidad formal de la acción, dado que cumplidas las exigencias que fija la ley al respecto, toda eventual demora en la que se pudiera incurrir durante el desarrollo del juicio, constituyo una contingencia propia de todo proceso judicial, que no autoriza por sí solo a declarar la inadmisibilidad formal de la acción.

Respecto al agravio referido al plazo de 5 días fijado por el Juez de primera instancia para evacuar el informe del Art. 8, corresponde se desestime, ello a poco que se advierta, que la citada norma autoriza a fijar el plazo que A-quo juzgue prudencial; revistiendo tal carácter el establecido por el Juez, si se

atiende a que la cuestión planteada requería contar en forma inmediata con las razones del Fisco.

IV. Entrando al tratamiento sustancial de la cuestión planteada, vemos que el Art. 35 Inc. f.) de la ley 11.683, dispone que "La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive, respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes; reglamentos o resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá...f) clausurar preventivamente un establecimiento cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos y omisiones previstos en el Art. 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." (El destacado es nuestro).

Así las cosas, vemos, que la norma antes transcrita, deja a criterio de los funcionarios intervinientes de la AFIP, la aplicación inmediata de la clausura preventiva, obviándose de esta manera el principio que indica que nadie puede ser penado sin juicio previo; vulnerándose en forma palmaria el derecho de la defensa en juicio consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional.

Corresponde destacar que en los autos caratulados "Dumit, Carlos José c. Instituto Nacional de Vitivinicultura s/ demanda contencioso administrativa", la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que "...la validez de los procedimientos administrativos de referencia se encuentra supeditada, como principio, a que las leyes dejen abierta la posibilidad de una revisión judicial ulterior (fallos: 247:646, 253:485). Máxime tratándose de aplicación de sanciones penales (Fallos: 255:354; 267:97), pues sólo así quedan debidamente a salvo pautas esenciales de la Constitución. Que por ello, no cabe hablar de "juicio" -y en particular de aquel que el Art. 18 de la Carta Magna 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 esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma..." (Fallos: 284:150).

Esta doctrina ha sido reiterada por nuestro más Alto Tribunal en la causa "Lapiluz, Enrique c. DGI s/ acción de amparo" de fecha 28/04/98, la que es aplicable al caso dado que la ejecutividad de la sanción dispuesta por el Art. 35 Inc. f), hace que esta decisión administrativa, si bien es revisable judicialmente según lo previsto en el Art. 75 de la ley 11.683, la ejecución inmediata de la clausura lleva a que en definitiva las resoluciones que decidan al respecto, sea

en sede administrativa o judicial, se tornen abstractas e ilusorias ya que en concreto hasta el dictado de la resolución judicial que resuelva en definitiva la clausura se habrá efectivizado.

Además también se ha señalado que "es inconcebible que un contribuyente sufra la aplicación de una sanción sin la actuación de un Juez que tuviera la posibilidad de analizar la aplicación de la misma. De lo expuesto resulta claro que el sistema de fiscalización tributaria no puede sustraerse a los límites que son exigibles a cualquier actividad estatal, ni siquiera el noble propósito de combatir la evasión puede esgrimirse como fundamento para la imposición de clausuras inconstitucionales, máxime teniendo en cuenta que el daño producido por la clausura preventiva es muy grande para el contribuyente e imposible de reparar" (J.N.Penal Económico N° 3 in re, "Yu Jian s. Infracción - ley 11.683", P.E.T., 1999-635).

Cabe además expresar que en autos se ha vulnerado el principio del "non bis in ídem". En efecto, surge de autos que la parte accionada, en el Acta N° 086343, labrada el día 15/09/2003, a la hora 00:15, hace constar que "...que el contribuyente no emitió factura o documento equivalente por las operaciones de prestaciones de servicios que se detallan a continuación: comprobante interno N° 0001-00114406 por 33,50, N° 0001-00114411 por \$ 14,50 y N° 0001-00114426 por \$ 24,90, hecho que configura la infracción del Art. 8° de la Res. General 1415/2003 y constituye "Prima Facie" la causal prevista en el Inc. a) del Art. 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modific.), para la aplicación de las sanciones dispuestas en dicho Art. ..." (v. fs. 3/4 vta.).

Luego de ello, el mismo día a la hora 1:30, esto es una hora y quince minutos después de labrada el acta antes referida, la demandada realiza un segundo procedimiento y confecciona el Acta N° 091185, en la que hace constar que "...contribuyente no emitió factura o documento equivalente por las operaciones de prestaciones de servicios que se detallan a continuación: comprobante interno 0001 00114406 por \$ 33,50; 0001-00114411 por \$ 14,50 y 0001 - 00114426 por \$ 24,90; y dicho proceder configura la causal prevista en el Inc. a) del Art. 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modific.), infringiendo el Art. 8° de la Res. General 1452/2003. Asimismo y con carácter concurrente, se constata que la conducta desplegada por la contribuyente, ocasiona un perjuicio a las tareas de verificación y fiscalización del organismo y en la percepción de los tributos...".

Se advierte así, que en virtud de la aplicación del Art. 35 Inc. f), se sancionó al contribuyente con clausura preventiva, cuando minutos antes había sido sancionado también con clausura en otro procedimiento y por el mismo hecho, vulnerándose, como se expresó el principio del "non bis in ídem" o doble juzgamiento por un mismo hecho.

De lo expuesto en párrafos precedentes, sólo cabe concluir en el sentido que la norma impugnada vulnera en forma palmaria garantías constitucionales; por lo que corresponde confirmar lo decidido por el A-quo en cuanto tacha de inconstitucional dicho dispositivo legal.

V. Corresponde agregar a lo expuesto que el proceder de los funcionarios cabe ser calificado de arbitrario. En efecto, si bien en principio se procedió conforme lo autorizaba el Art. 35 de la ley 11.683 (t.o. 1998), es de advertir que la clausura preventiva se aplica apenas transcurrida 1 hora, 15 minutos después de haber aplicado la primera. Ahora bien a fin de cumplimentar con la segunda condición que requiere la norma para su aplicación (que concurrentemente exista un grave perjuicio al fisco o registrar antecedente de haber cometido la misma infracción) los funcionarios actuantes, simplemente refieren en el acta de constatación la posición económica significativa del actor en el rubro, agregando que se trata de "una maniobra de probable continuidad" (el resaltado es nuestro). Ello nos lleva a expresar que no es razonable aplicar una sanción como la dispuesta en base a suposiciones o indicios; en este sentido la mención expresa de las razones y antecedentes fácticos y jurídicos, determinantes de la emisión del acto no se trata de un simple formulismo, sino que se dirige a garantizar una eficaz tutela de los derechos individuales, de modo que los particulares puedan acceder a un efectivo conocimiento de las motivaciones y fundamentos que indujeron a la administración al dictado del acto, ello en función de un adecuado contralor frente a la arbitrariedad y del pleno ejercicio del derecho de defensa. Cabe agregar a lo expuesto que al momento de aplicar la clausura preventiva el contribuyente no registraba con anterioridad al hecho constatado ese día, ningún otro antecedente de violación a las normas fiscales. A lo que se suma que suspendida por el A-quo, la clausura preventiva inmediatamente se dispone la aplicación del procedimiento denominado control de ventas o punto fijo realizando la AFIP, controles en diversas oportunidades (hasta 2 veces en el mismo día y en poco más de una semana) (ver fs. 58/131). No escapa al Tribunal que si bien la actuación de los funcionarios de la AFIP, pueden encontrar apoyatura en distintas normas, lo cierto es que analizado el proceder de éstos en su conjunto, se evidencia un actuar que excede el razonable ejercicio de las atribuciones que le fueron conferidas revelando claramente arbitrariedad y un fin persecutorio.

Finalmente corresponde referirnos a las quejas de la demandada que ataca de improcedente la presentación de fs. 132/149 (oportunidad en la que se impugna el procedimiento denominado punto fijo), por no cumplimentar -como ampliación de demanda-, las previsiones contenidas en el Art. 331 del C.P.C.N., y por considerar que se trata de un procedimiento legal.

En este sentido corresponde expresar que lo relacionado con este procedimiento fiscal, fue tratado por este Tribunal sólo en lo que respecta a la medida cautelar solicitada por el actor en los autos caratulados "Incidente de Apelación de Medida Cautelar "Barolo, Guillermo A. por el Lomo y Cía. S.R.L." c. AFIP - Amparo ley 16.986". (Expte. N° 36-B-2005)". Conveniente es aclarar que en esa oportunidad se expresó "...el juzgamiento de una medida cautelar, sólo es posible mediante una muy limitada aproximación a la cuestión de fondo, sin que ello imponga necesariamente el ingreso a la decisión sustancia del caso, lo cual deviene inadmisibles en el estrecho marco de tales medidas" (fs. 249/252 considerando IV, 2do. párrafo).

Ahora bien, en esta oportunidad, analizando la causa a los fines de dictar sentencia definitiva, corresponde señalar que el escrito presentado por el

accionante bajo el título de "Amplía Acción de amparo -Denuncia Acaecimiento de Hechos Nuevos- Solicita Nueva Medida Cautelar" (fs. 132/149), cabe ser considerado como un hecho nuevo en los términos del Art. 365 del C.P.C. de la Nación. En efecto, adviértase que dentro del contexto en que se han desarrollado las distintas decisiones de la AFIP, la de disponer inmediatamente después de suspendida la clausura preventiva el control de ventas denominado "punto fijo", constituye un hecho nuevo indudablemente ligado a la cuestión principal y que contribuye a confirmar lo sostenido anteriormente en el sentido que el accionar de la administración excede claramente lo razonable y que por ende cabe ser calificado de arbitrario. Consecuentemente corresponde desestimar las quejas vertidas por el demandado a este respecto.

VI. La pretensión del recurrente relacionada con la aplicación de la sanción prevista en el Art. 45 del C.P.C.C. de la Nación, debe ser desestimada de plano dado que no corresponde calificar de temeraria o maliciosa la conducta de la parte accionante, la que simplemente se ha limitado a ejercer la legítima defensa de sus derechos, los que, como se ha señalado, se han visto claramente vulnerados por arbitrariedad.

VII. Finalmente, el agravio vertido por el recurrente en relación a la imposición de costas y la regulación de honorarios practicada a favor del Dr. Ignacio Miguel Oría, letrado patrocinante de la parte actora, lleva a señalar que la imposición de costas dispuesta por el Sentenciante encuentra adecuado fundamento en el principio objetivo de la derrota consagrado en el art. 68 del C.P.C. de la Nación.

En cuanto a la regulación practicada, cabe indicar que dicho emolumento, atendiendo a las pautas contenidas en el Art. 6º, Incs. a), b), c), d) y f) sigtes. y conctes., es ajustada a derecho, motivo por el cual corresponde su confirmación.

VIII. Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la resolución recurrida en todo aquello que ha sido materia de agravios. Las costas de la Alzada se imponen al apelante vencido (Conf. Art. 68 del C.P.C.N.), a cuyo fin corresponde fijar los honorarios del Dr. Ignacio Miguel Oría por su labor desarrollada ante esta Alzada, en el 30% de lo regulado por el A-quo, por todo concepto (Conf., Art. 14 de la ley 21.839) y no regular a los letrados de la AFIP-DGI por ser funcionarios a sueldo de ese organismo.

Por ello, se resuelve: I. Confirmar la Res. 613 del 8 de julio de 2004 suscripta por el entonces titular del Juzgado Federal de Río Cuarto recurrida en todo aquello que ha sido materia de agravios. II. Imponer las costas de la Alzada al apelante vencido (Conf. Art. 68 del C.P.C. de la Nación), a cuyo fin corresponde fijar los honorarios del Dr. Ignacio Miguel Oría, por la labor desarrollada ante esta Alzada, en el 30% de lo regulado por el A-quo, por todo concepto (Conf. Art. 14 de la ley 21.839). - Gustavo Becerra Ferrer. - Humberto J. Aliaga Yofre. - Ignacio María Vélez Funes.

## 7.2 Causa Yu Jian

Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Penal Económico Nro. 3(JNPenal Economico) (Nro3)

Fecha: 24/05/1999

Partes: Yu Jian s. infracción - ley 11.683

### SUMARIOS:

1. Que en el mismo orden de ideas, resulta absolutamente lógico y de acuerdo a nuestro sistema legal y constitucional, el hecho de que la clausura preventiva, como clausura que es, tiene el carácter de pena, por lo que resulta fácil observar que ha habido una violación a las garantías de defensa en juicio y de juez natural establecidas en la Constitución Nacional (Art. 18 C.N.) ya que se llega a la aplicación de una pena sin que haya habido procedimiento alguno, no dándosele oportunidad al contribuyente de ejercer su defensa en juicio.
2. A través de la reforma introducida en la ley 11.683 por la ley 24.765, se intenta transformar la facultad de inspección tributaria, cuya función es esencialmente preventiva, en el ejercicio de actos represivos comunes sin el control jurisdiccional previo. Y, en ese sentido, la instauración de la facultad administrativa de dictar sanciones de clausuras preventivas no es un signo de buena fe administrativa que se identifique con los principios rectores de un estado de derecho, asemejándose por el contrario a principios ajenos a un orden constitucional no justificando, el combate contra la evasión, el avasallamiento de la defensa en juicio ya que como se ha dicho, el clausurado sólo podrá presentar un descargo a un juez competente luego de que la clausura haya sido impuesta, y se encuentre sufriendo sus consecuencias.

### TEXTO COMPLETO:

Y considerando:

Que se inician las presentes actuaciones con motivo de la remisión del Sumario S.M./4319/98 de la D.G.I., en el cual con fecha 10/3/99 funcionarios de la D.G.I. constataron un nuevo incumplimiento al Art. 2 de la RG 3419/91 reglamentaria de la ley 11.683, la cual fuera cometida en un lapso inferior al año de haber sido cometida una misma infracción de aquel tipo -la cual fuera sancionada con clausura de cuatro días y multa de pesos un mil (\$1000) y ejecutada dicha clausura los días 19, 20, 21 y 22 de enero de 1999.

Que dicha remisión efectuada por la D.G.I. al Tribunal fue hecha a los efectos de cumplimentar lo dispuesto por el Art. 75 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y en consecuencia se resuelva sobre la correspondencia o no de la clausura preventiva, comprobados los extremos del Art. 35 Inc. f) de la ley (11.683).

Que radicadas las actuaciones en Secretaría, y fijada la audiencia de descargo

del contribuyente, éste se presenta por escrito a fs. 64/65 esgrimiendo una serie de razones -que en este acto y en honor a la brevedad doy aquí por reproducidas- por las cuales se debe revocar la clausura impuesto y sobreseer totalmente al presentante por los hechos que se le imputan. Asimismo solicita se declare la inconstitucionalidad de la medida aplicada.

Que tal como ha sido legislado el instituto del Inc. f del Art. 35 de la ley 11.683, es una medida cautelar precautoria mediante la que se dispone el cierre de un establecimiento para impedir que se sigan produciendo las actividades constatadas, o llevadas a cabo por quien fue objeto de clausuras en un período no superior a un año.

Que dicha norma establece la facultad del fisco de disponer la clausura preventiva en un establecimiento cuando los funcionarios autorizados por la D.G.I. constate la configuración de uno o más hechos u omisiones previstos por el Art. 40 de la ley 11.683. La norma en cuestión exige que además concurren dos condiciones excluyentes entre sí: o que exista un grave perjuicio o que el contribuyente registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la infracción anterior.

Que conforme el sistema instaurado por la reforma de la ley 24.765 en la ley 11.683, ante un hecho de los previstos por el Art. 40 de dicha ley se otorga una doble opción administrativa: una es la que adopta el mecanismo formal de juzgamiento, admitiendo la defensa, otorgando garantías y permitiendo recursos. La otra opción permite que un funcionario por sí, sin intervención letrada, sin siquiera escuchar al contribuyente, dispone de la facultad de clausurar en forma inmediata. Entiendo que la medida precautoria puede ser viable y plausible en determinados casos en los que el Estado (Poder Ejecutivo) ejerciendo su poder de policía intervenga para evitar situaciones de real gravedad para los habitantes, tal como la intervención para control de establecimientos sanitarios. Pero en el presente caso, en el que ha sido legislada y ubicada como facultad fiscalizadora, resulta a criterio del suscripto una medida exagerada que no justifica la falta de posibilidad de defensa y el adecuado acceso jurisdiccional. La comunicación inmediata al juez competente no soluciona las cosas, ya que primero se clausura y después se avisa.

En efecto, a través de la reforma introducida en la ley 11.683, se intenta transformar la facultad de inspección tributaria, cuya función es esencialmente preventiva, por el ejercicio de actos represivos comunes sin el control jurisdiccional previo. La instauración de la facultad administrativa de dictar sanciones de clausuras preventivas no es un signo de buena fe administrativa que se identifique con los principios rectores de un estado de derecho, asemejándose por el contrario a principios ajenos a un orden constitucional. El combate contra la evasión no justifica el avasallamiento de la defensa en juicio ya que como se ha dicho el clausurado sólo podrá presentar un descargo a un juez competente luego de que la clausura haya sido impuesta, y se encuentre sufriendo sus consecuencias.

Que en el mismo orden de ideas resulta absolutamente lógico y de acuerdo a

nuestro sistema legal y constitucional, el hecho de que la clausura preventiva, como clausura que es, tiene el carácter de pena, por lo que resulta fácil observar que ha habido una violación a las garantías de defensa en juicio y de juez natural establecidas en la Constitución Nacional (Art. 18 C.N.). Se llega a la aplicación de una pena sin que haya habido procedimiento alguno, no se le da la oportunidad al contribuyente de ejercer su defensa en juicio. A lo que se agrega además la violación de los deberes constitucionales, según los cuales el Poder Ejecutivo no puede ejercer funciones judiciales (Art. 109, C.N.). Es inconcebible que un contribuyente sufra la aplicación de una sanción sin la actuación de un juez judicial que tuviera la posibilidad de analizar la aplicación de la misma. De lo expuesto resulta claro que el sistema de fiscalización tributario no puede sustraerse a los límites constitucionales que son exigibles a cualquier actividad estatal, ni siquiera el noble propósito de combatir la evasión puede esgrimirse como fundamento para la imposición de clausuras inconstitucionales, máxime teniendo en cuenta que el daño producido por la clausura preventiva es muy grande para el contribuyente e imposible de reparar.

Por lo expuesto, entiendo que corresponde declarar la inconstitucionalidad del Inc. f) del Art. 35 de la ley 11.683, y en consecuencia de la clausura preventiva dispuesta.

Resuelvo:

Declarar la inconstitucionalidad del Inc. f) del Art. 35 de la ley 11.683 y en consecuencia de la clausura preventiva dispuesta en el Sumario S.M./4319/98 de la D.G.I. con fecha 10/3/99.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

### **7.3 Causa Lapiduz**

Fecha: 28/04/1998

Partes: "Lapiduz, Enrique c. D.G.I. s. acción de amparo."

SUMARIOS:

1. La clausura del Art. 44 de la ley 11.683 reviste un innegable carácter represivo, siendo una medida de naturaleza estrictamente penal.
2. No cabe hablar de "juicio" en los términos del Art. 18 de la Constitución Nacional 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 esa instancia no ha concluido y la sanción no es resultado de actuaciones producidas dentro de la misma, vulnerando así los artículos 11 y 12 de la ley 24.765 la garantía constitucional del debido proceso.

3. Es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial.

#### TEXTO COMPLETO:

Considerando:

1) Que la sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Rosario -al confirmar la sentencia de la anterior instancia- admitió la demanda de amparo y, en consecuencia, ordenó que el ente fiscal se abstuviese de clausurar el local comercial de la actora hasta tanto fuese debatida y resuelta, con sentencia judicial firme, la procedencia de dicha sanción que fue aplicada por la Dirección General Impositiva con sustento en el Art. 44 de la ley 11.683 (t.o. en 1978.). Para así decidir, declaró la inconstitucionalidad de los Arts. 10 y 11 de la ley 24.765 -modificatorios de la citada ley 11.683- en tanto disponen la ejecución sin otra sustanciación de la sanción aplicada por la autoridad administrativa, y el otorgamiento al solo efecto devolutivo del recurso de apelación interpuesto ante el órgano judicial correspondiente.

2) Que la Cámara destacó que si bien la jurisprudencia de esta Corte ha admitido la actuación de cuerpos administrativos con facultades jurisdiccionales, lo hizo tras establecer con particular énfasis que la validez de los procedimientos se encontraba supeditada al requisito de que las leyes pertinentes dejarán expedita la instancia judicial posterior. Señaló que este requisito adquiere particular relevancia cuando, como en el sub lite, la resolución administrativa contiene la aplicación de sanciones penales.

3) Que, sobre la base de tal razonamiento, entendió que era de aplicación la doctrina establecida por este Tribunal en el caso "Dumit" (Fallos 284:150), con arreglo a la cual "no cabe hablar de 'juicio' -y en particular de aquel que el Art. 18 de la Constitución Nacional 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 esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma". Por lo tanto, concluyó en que las disposiciones de la ley 24.765 antes mencionadas resultan contrarias a la garantía del debido proceso establecida en la Constitución Nacional.

4) Que contra tal sentencia el organismo recaudador interpuso el recurso extraordinario que fue concedido mediante el auto de fs. 125/126 vta. Aduce el recurrente que el a quo ha violado el principio de división de poderes, puesto que los jueces carecen de facultades para reformar las leyes y prescindir de lo que éstas disponen. En orden a ello, destaca que la ley 24.765 establece en forma clara y precisa que las apelaciones contra las resoluciones administrativas a que ella se refiere en sus Arts. 11 y 12 proceden en todos los

casos con efecto devolutivo y que el ente fiscal se encuentra autorizado para ejecutarlas, sin otra sustanciación.

Por otra parte, sostiene que las infracciones a los deberes formales requeridos para asegurar la adecuada verificación, determinación o percepción de los gravámenes participan de la naturaleza de las contravenciones, y que la clausura carece de carácter penal, pues consiste en una sanción de tipo administrativo, o bien en una medida preventiva o resultante del ejercicio del poder de policía. Asimismo alega que las normas impugnadas no vedan al particular la posibilidad de obtener el control judicial de la resolución recaída ni le impiden -de así corresponder- solicitar ulteriormente la reparación del daño causado por ella, siempre que éste fuese efectivamente demostrado.

5) Que el primero de los mencionados agravios debe desestimarse de plano pues importa tanto como desconocer que -según ha sido establecido desde antiguo- es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial Nacional (Conf. causa "Municipalidad de la Capital c. Isabel A. de Elortondo", Fallos 33:162, entre otros).

6) Que a ello cabe agregar que el Art. 43 de la Constitución Nacional dispone expresamente que en el proceso de amparo "el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva".

7) Que los restantes agravios del recurrente son igualmente inatendibles ya que en razón del innegable carácter represivo que reviste la clausura prevista en el art. 44 de la ley 11.683, los argumentos vertidos en el recurso extraordinario resultan ineficaces para desvirtuar la conclusión a la que llegó el a quo en cuanto a la aplicación al sub examine de la doctrina establecida por esta Corte en el precedente de Fallos 284:150. Cabe recordar que el mencionado precedente trataba, precisamente, sobre la aplicación de la sanción de clausura -prevista por la ley 14.878- a la que el Tribunal calificó como una medida "de índole estrictamente penal" (considerando 7º). Por ello, se declara improcedente el recurso extraordinario planteado por el Fisco nacional. Sin costas en atención a que no fue contestado el traslado que se confirió a fs. 122. - Julio S. Nazareno. - Eduardo Moliné O'Connor. - Augusto C. Belluscio. - Antonio Boggiano. - Adolfo R. Vázquez. - Guillermo A.F. López.- Gustavo A. Bossert.

**Formulario descriptivo del Trabajo Final de Graduación****Identificación del Autor**

Apellido y nombre del autor:	<b>Pinha, Andrés Agustín</b>
E-mail:	<b>andrespinha@hotmail.com</b>
Título de grado que obtiene:	<b>Abogado</b>

**Identificación del Trabajo Final de Graduación**

Título del TFG en español	<b>“Análisis de la constitucionalidad de la clausura preventiva llevada a cabo por la AFIP y su relación con las garantías constitucionales”</b>
Título del TFG en inglés	<b>“Examine the constitutionality of the Preventive Closure conducted by agents of the AFIP and its relation to constitutional guarantees”</b>
Tipo de TFG (PAP, PIA, IDC)	
Integrantes de la CAE	<b>Vocos, José; Tortone Julio</b>
Fecha de último coloquio con la CAE	<b>08/09/2011</b>
Versión digital del TFG: contenido y tipo de archivo en el que fue guardado	<b>PDF</b>

**Autorización de publicación en formato electrónico**

Autorizo por la presente, a la Biblioteca de la Universidad Empresarial Siglo 21 a publicar la versión electrónica de mi tesis. (marcar con una cruz lo que corresponda)

**Autorización de Publicación electrónica:**

- Si, inmediatamente**
- Si, después de ..... mes(es)**
- No autorizo**

---

 Firma del alumno