

“LA SANCION DE CLAUSURA EN MATERIA TRIBUTARIA”

TRABAJO FINAL DE GRADO

CARRERA DE ABOGACIA

UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21



AUTOR: JUAN MANUEL FACELLO

AÑO: 2013

RESUMEN

El estado para cumplir con los objetivos impuestos por nuestra Carta Magna, necesita adquirir recursos, para ello, entre otras actividades, establece tributos que deben ser soportados por quienes manifiesten capacidad contributiva, en forma directamente proporcional (es decir, a mayor capacidad contributiva, mayor tributo). Todo el ordenamiento tributario tutela la Hacienda Pública y, en particular, las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria son tuteladas con la sanción de clausura.

Esta sanción es una herramienta que utiliza el estado a través de su organismo de recaudación (AFIP), con el fin de evitar que los contribuyentes incumplan con sus obligaciones formales y para penar a quienes lo hagan.

Pero es blanco de innumerables cuestionamientos. Hoy en día se rige por el artículo 40 y siguientes del texto ordenado de la ley 11.683.

El art. 41 de la L.P.T. establece el procedimiento a seguir para la aplicación de esta sanción, el cual es diferente al establecido para el resto de las infracciones a los deberes formales, ya que la clausura se trata una sanción del tipo mencionada pero claramente agravada, donde se reprimen aquellas conductas que revisten a los ojos del legislador mayor gravedad.

Los principios jurídicos del Derecho Penal que se encuentran consagrados en nuestra Constitución Nacional, constituyen en un límite, un conjunto de garantías que tienen los contribuyentes para evitar el ejercicio abusivo por parte del Estado, es decir, nos sirve a los individuos para que tengamos posibilidades de imponer limitaciones al ejercicio punitivo, si es que el Estado se extralimita en su aplicación.

Aun así, es una situación en la cual se ven restringidos una amplia serie de derechos individuales garantizados por la Constitución (derecho de propiedad, derecho a trabajar, a ejercer industria lícita, a ejercer el comercio etc.) y por este motivo nos corresponde analizar, detenidamente, la razonabilidad o no de dicha sanción.

En este trabajo final, nos proponemos como principal meta la de exponer acabadamente las cuestiones más relevantes de la sanción de clausura tributaria, para concluir sobre la conveniencia o no de la aplicación de la misma, y planteamos una sanción alternativa, con la que pretendemos sortear todas las consecuencias negativas que surgen de su aplicación.

ABSTRAC

The State to comply with the targets set by our Constitution, need to acquire resources, to this end, among other activities, set taxes which must be supported by those who manifest ability to contribute, as directly proportional (i.e. a greater ability to contribute, more tribute). All tax legislation protects public finances and, in particular, verification and supervision of the tax authorities schools are supervised with the sanction of closure.

This sanction is a tool that uses the State through its Agency revenue (AFIP), in order to avoid that taxpayers comply with their formal obligations and to punish those who do it.

But is white of innumerable questions. Today is governed by article 40 et seq. of law 11.683 ordered text. Article 41 of the L.P.T.

establishes the procedure to be followed for the implementation of this sanction, which is different to that established for other violations of the formal duties, the closing is a sanction of the type mentioned but clearly aggravated, where repressed those behaviors that are in the eyes of the greatest legislator gravity.

The legal principles of criminal law that are enshrined in our national Constitution, are within a limit, a set of guarantees that have taxpayers to avoid the abuse by the State, i.e., serves individuals so we have chances of imposing limitations on the exercise of punitive, if that State is overstepping in their application.

However, is a situation in which are restricted a wide range of individual rights guaranteed by the Constitution (right to property, right to work, to exercise lawful industry, to exercise

the trade etc.) and by this reason ours carefully the reasonableness or otherwise of such sanction.

In this thesis, we propose as a main goal the fully expose the most relevant issues of the sanction of closing tax, to conclude on whether or not from the application of the same, and propose an alternative sanction, with which we hope to overcome all the negative consequences arising from its application.

INDICE

1) Introducción	08
2) Marco teórico	
- Justificación	08
Objetivos Generales y Específicos	09
- Antecedentes legislativos, doctrinarios y jurisprudenciales	10
3) Marco Metodológico	
- Tipo de estudio o investigación	11
- Fuentes principales que utilizaremos	11
- Técnicas de recolección de datos	11
- Delimitación temporal/Nivel de análisis	12
4) Desarrollo	
Capítulo 1: Los delitos e infracciones tributarios	
• El bien jurídico tutelado	13
• Los delitos tributarios	14
-Teoría Administrativista	15
-Teoría Tributaria	16
-Teoría Penalista	16
• La clausura como sanción de tipo penal	18
• Antecedentes históricos	18
Capítulo 2: Los principios constitucionales aplicados al derecho tributario	
• Principio de Legalidad	24
• Irretroactividad de la ley en materia penal	26
• El derecho a defensa en juicio	27
• Non bis in ídem	29
• Presunción de inocencia	29
• El principio de culpabilidad	30
-Error excusable	31
• Proporcionalidad y razonabilidad	32

• Capacidad contributiva-----	33
 Capítulo 3: Las conductas típicas	
• La clausura ordinaria-----	35
-Omisión de entregar facturas o comprobantes-----	38
-Omisión de llevar registros-----	40
-Encargar o transportar mercaderías sin el respaldo documental suficiente---	42
-No encontrarse inscriptos como contribuyentes o responsables-----	43
-No conservar comprobantes de compras-----	44
-No poseer instrumentos de medición y control-----	44
-El error de hecho o derecho como causal exculpable-----	44
-Reincidencia y suspensión de la matrícula-----	46
• El principio de insignificancia o bagatela-----	48
• La acumulación de multa y clausura-----	52
 Capítulo 4: Procedimiento para imponer la clausura	
• Acta de comprobación-----	55
• Audiencia de descargo-----	59
• Aplicación de la sanción-----	61
• Recursos Oponibles-----	63
• Eximición y reducción de sanciones-----	68
• La extinción de la clausura	
-Prescripción-----	69
-Revocación, conversión, muerte, amnistía e indulto-----	69
 Capítulo 5: Propuesta de Proyecto de Ley alternativa a la sanción de clausura---	
73	
 Conclusión-----	
77	
 4) Bibliografía Consultada -----	
79	

INTRODUCCION

La sanción de clausura en materia tributaria, es un tema que ha generado no pocos cuestionamientos y controversias entre los distintos actores. Se trata de la principal herramienta con la que la Administración Federal de Ingresos Públicos cuenta para impulsar el cumplimiento de ciertas obligaciones formales en cabeza de los responsables, las que facilitan la tarea de fiscalización y verificación y, en consecuencia, protegen la recaudación tributaria.

En primer lugar, abordaremos el tema de la sanción de clausura en el marco de la Ley de Procedimiento Tributario, poniendo de manifiesto las situaciones fácticas que provocan la aplicación de la sanción en análisis, el bien jurídico tutelado y la naturaleza jurídica de la misma.

Realizaremos un análisis de la figura a partir de los principios constitucionales que rigen la materia. Además, desarrollaremos lo referente al procedimiento para hacer efectiva la sanción y los recursos que se pueden imponer contra las resoluciones que la determinen.

Y por último, plantearemos una sanción alternativa a la de clausura, en la que no se vea afectada la renta fiscal, no se dañe la imagen del establecimiento y que redunde en un beneficio para la sociedad.

Con este trabajo final, nos proponemos como principal meta la de exponer acabadamente las cuestiones más relevantes de la sanción de clausura tributaria, para concluir sobre la conveniencia o no de la aplicación de la misma, y, como ya fue mencionado en el párrafo anterior, plantearemos una sanción alternativa.

MARCO TEORICO

JUSTIFICACION

Como es sabido, el Estado en su afán de lograr los fines para los cuales está establecido, necesita contar imperiosamente con recursos, estos recursos son obtenidos fundamentalmente por la recaudación de tributos, y, para ello ,despliega una enorme actividad que se traduce en el establecimiento de obligaciones para los contribuyentes y/o responsables, en actividades de fiscalización y verificación y en el establecimiento de sanciones para penar a quienes incumplan con alguna de las obligaciones.

La sanción de clausura se constituye como una herramienta que utiliza el estado a través de su organismo de recaudación (AFIP), y que como mencionamos anteriormente, es blanco de innumerables cuestionamientos.

Consideramos de gran importancia el análisis de esta figura para echar un poco de luz a sus aspectos más controvertidos. ¿Es razonable la sanción de clausura? ¿Es constitucional su aplicación? ¿Es conveniente teniendo en cuenta el daño que provoca a la imagen de las empresas de cara a la sociedad? Responder estos interrogantes nos proporciona una idea de cuán importante es realizar el análisis de la Sanción de Clausura en Materia Tributaria.

El presente trabajo está orientado a definir la Sanción del Clausura y mostrar su funcionamiento, que se encuentra legislado, dentro de las facultades de verificación y fiscalización de la Ley de Procedimientos Tributarios 11.683.

Analizaremos los casos en que procede, las facultades del órgano de recaudación fiscal, su alcance y efectos.

Este tipo de sanciones, no solo provoca consecuencias económicas en el contribuyente infractor sino que también a nivel social, no es un dato menor el carácter difamador de la misma.

Realizaremos el análisis sobre toda la normativa involucrada, las expresiones de los más destacados doctrinarios y los fallos judiciales más relevantes.

La pretensión final será la de arribar a la conclusión de si estamos ante una sanción razonable, constitucional y conveniente.

Objetivo General

Analizar la procedencia de la Sanción de Clausura en materia tributaria a la luz de la restricción que provoca sobre derechos garantizados constitucionalmente.

Objetivos Específicos

- Analizar las facultades que la legislación vigente otorga al organismo recaudador en materia de fiscalización y verificación.
- Establecer cuáles son los principios constitucionales del derecho sancionador tributario.
- Conceptualizar la sanción de clausura, su alcance y tipos.

- Determinar cuáles son los casos en que dicha sanción debe ser aplicada.
- Analizar la constitucionalidad de la sanción.
- Analizar el bien jurídico tutelado.

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS, DOCTRINARIOS Y JUISPRUDENCIALES

La sanción de clausura ya se establecía con carácter preventivo a aquellos deudores de impuestos internos (de las primeras leyes sobre estos impuestos) que no satisfacían el pago de los mismos dentro de los 30 días de haber sido notificados. Se trataba de una medida ante incumplimientos de deberes materiales.

Luego, en el año 1978, se dictó la ley 21.858 que estableció la sanción de arresto por incumplimiento a los deberes formales, la cual era determinada por los jueces administrativos. Tanto la doctrina como la jurisprudencia, se manifestaron en forma contundente, en contra de esta sanción por su evidente inconstitucionalidad, ya que carecía de razonabilidad.

En mayo de 1985, se derogó la sanción de arresto por medio de la ley 23.314 sustituyéndola por la sanción de clausura. En enero del año 1989 se la complementó a través del dictado de la ley 23.658, que incorpora nuevas infracciones para su aplicabilidad.

En abril de 1992, con el dictado de la ley 24.073, se incorporó a la ley ritual, la clausura automática, de aplicación inmediata y sin posibilidad de recurrir la medida ante la justicia, con efecto suspensivo.

En enero de 1997, se modificó nuevamente el artículo 44 de la ley de procedimientos tributarios mediante el dictado de la ley 24.765. El mencionado artículo pasó a ser el actual artículo 40, luego de que a mediados del 1998 fuera ordenado el texto de la ley 11.683.

Mucho se ha discutido en la doctrina acerca de que si la sanción de clausura era o no inconstitucional. Acaso la mayor objeción que se realizaba era que la misma no se adecuaba a la norma del artículo 28 de nuestra Carta Magna, es decir, que estamos en presencia de una sanción irrazonable. Toda esta discusión encontró su fin al expedirse la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Mickey”.

MARCO METODOLOGICO

Tipo de Estudio o Investigación

Ningún trabajo de tesis o monografía con las características que al presente se le exigen, se puede concebir sin la elección de una metodología a usar y respetar durante su desarrollo.

Es por ello, y luego de un profundo análisis de los tipos existentes, optamos por el TIPO DESCRIPTIVO, que es aquel que “apunta a una descripción del fenómeno bajo estudio, mediante la caracterización de sus rasgos generales” (Yuni y Urbano, 2003, pág. 47).

Partiendo de la consigna inicial respecto de si es conveniente la sanción de clausura tributaria a la luz de las restricciones que provoca sobre derechos garantizados constitucionalmente, es que analizaremos la normativa vigente, los fallos más relevantes y la opinión de los juristas más destacados, para describir el escenario en el que es aplicable este tipo de sanciones y en consecuencia arribar a las conclusiones sobre las mayores controversias que la aplicación de la misma genera.

Para realizar el presente trabajo, utilizaremos como estrategia metodológica a la cualitativa, que se basa en el empleo de términos estrictamente verbales.

Fuentes principales que utilizaremos:

Primarias: Análisis de la normativa que establece la aplicación de la sanción de clausura, ley 11.683 (ley de procedimiento tributario) y jurisprudencia para exponer el criterio utilizado por los jueces en cada caso particular.

Secundarias: Fuentes doctrinarias. Sobre este tema, destacados juristas se han expedido, analizando la normativa vigente tanto como los fallos judiciales más relevantes.

Técnicas de recolección de datos:

Observación de datos o de documentos: analizaremos la información obtenida en las distintas fuentes. Plantearemos el tema a partir de lo prescripto en la normativa vigente y a partir de ello, expondremos los casos en que procede la sanción de clausura, los tipos de sanciones, etc. Luego, narraremos como la justicia falló en los casos más preponderantes. Además, es necesario plasmar la opinión de los autores más destacados, respecto de la sanción en cuestión y las posturas que fueron adoptando.

Delimitación Temporal/Nivel de análisis:

El tema que investigaremos es de larga data, pero para la elaboración del presente trabajo, lo analizaremos a partir de la reforma introducida en el año 1997 por la ley 24.765.

El actual texto de la ley 11.683 contiene todo lo referente a la sanción de clausura, a partir de lo allí establecido es que desarrollaremos el análisis, tomando como fuente fundamental del mismo, los fallos judiciales más destacados y la opinión de los juristas más importantes del país, tal como se mencionó anteriormente.

- CAPITULO 1 -

LOS DELITOS E INFRACCIONES TRIBUTARIOS

EL BIEN JURIDICO TUTELADO

Cuando hablamos de bien jurídico tutelado, estamos haciendo referencia al conjunto de bienes materiales e inmateriales, que el ordenamiento jurídico les otorga protección. Se trata de aquellos valores que se vinculan con el ser humano y su entorno social y que el derecho los protege en un lugar y tiempo determinado. Se puede afirmar que el interés social no se convierte en bien jurídico hasta que no es protegido por el derecho.

“Toda norma que impone sanciones, debe necesariamente identificar cuál es el bien jurídico que la misma está destinada a proteger, dicho en otros términos, se debe seleccionar el bien individual o colectivo que se pretende resguardar de las posibles conductas disvaliosas de los ciudadanos y elevarlo a rango de bien jurídico protegido, lo que nos lleva a una segunda finalidad del orden eminentemente práctico, que es la de excluir de responsabilidad a aquellas conductas ,que si bien adquieren el carácter de típicas, no llegan a lesionar el bien jurídico tutelado”.¹

El bien tutelado es un método para interpretar la ley y, por el otro lado, un elemento que determina cuando una conducta lo daña o lo ha puesto en peligro como para merecer reproche y, por tanto, ser sancionada”.²

El estado para cumplir con los objetivos impuestos por nuestra Carta Magna, necesita adquirir recursos, para ello, entre otras actividades, establece tributos que

¹ Chicolino Fernández y otros “Cuestiones fundamentales de procedimiento tributario nacional”, Ediciones Buyatti 2007 pág. 313

² Álvarez Echague Juan Manuel “La Clausura en Materia Tributaria”, Ed.AD-HOC pág. 30

deben ser soportados por quienes manifiesten capacidad contributiva. Todo el ordenamiento tributario tutela la Hacienda Pública y en particular, la sanción de clausura se encarga de la tutela de las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria.

LOS DELITOS TRIBUTARIOS

El **delito**, en sentido dogmático, es definido como una conducta, acción u omisión típica (descrita por la ley), antijurídica (contraria a Derecho) y culpable a la que corresponde una sanción denominada pena. Supone una conducta infraccional del Derecho penal, es decir, una acción u omisión tipificada y penada por la ley.

La atribución de responsabilidad penal requiere no sólo la ejecución de un delito, sino, que la pretensión punitiva –también llamada “acción penal”- no esté extinguida. Asimismo, se requiere que durante el proceso el presunto responsable no haya muerto, y también que exista una sentencia de condena firme. Por eso, el delito es condición necesaria, pero no suficiente, de la responsabilidad penal.

Dentro de la Ley Tributaria, podemos clasificar a las sanciones en:

-Civiles: El ejemplo típico son el pago de intereses fuera de término de la obligación tributaria. Se caracterizan por tender a restituir a la víctima al estado anterior al hecho ilícito

-Penal: Por ejemplo, las multas y la clausura. Tienen naturaleza represiva, castigando la conducta antijurídica e intentando prevenir otras transgresiones al orden jurídico

El tema de la definición de la naturaleza jurídica de los delitos e infracciones, ha generado no pocas controversias, por lo que se han adoptado

diferentes posturas al respecto:

-Teoría Administrativista: Quienes se adhieren a esta teoría, sostienen que los ilícitos tributarios tienen naturaleza administrativa y consideran que el bien jurídico tutelado es distinto al protegido por el derecho penal. Para ellos, lo determinante es el órgano que aplica las sanciones, y como en el caso de los ilícitos tributarios, es el encargado de sancionar es la misma Administración Pública, las infracciones tienen naturaleza administrativa.

Como sostiene Andreozzi "...las contravenciones, administrativas y tributarias, no deben estar en el derecho penal, sin formar parte del derecho administrativo penal o derecho tributario penal. Son violaciones que se castigan con sanciones que, para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas, aunque sea esta la palabra genérica que se use en el sentido del castigo."³

También participan de esta teoría autores como Núñez y Goldschmidt, este último, su mayor impulsor, separa el delito de justicia de la trasgresión al orden administrativo, pues considera que solo el delito tiene una verdadera infracción al bien jurídico, mientras que en el segundo caso, considera como una simple indiferencia del ciudadano en el cumplimiento de sus deberes para con la Administración Pública.⁴

Por lo expuesto, estos doctrinarios afirman que hay principios del derecho penal que no son aplicables en las sanciones correspondientes al incumplimiento del derecho administrativo, por ejemplo, la irretroactividad de la ley.

³ Andreozzi, Manuel: Derecho tributario argentino pág. 363, t II, TEA, Buenos Aires

⁴ Álvarez Echagüe, Juan Manuel, La Clausura en Materia Tributaria, pág. 40

-Teoría Tributaria: Tiene su sustento en el principio de que las provincias, por su poder de imperio, se encuentran facultadas para imponer sanciones punitivas con el fin de asegurar la recaudación de los tributos, por lo tanto, una infracción tributaria implica quebrantar un verdadero deber social, como es el de abonar los tributos, esenciales para el mantenimiento del Estado.

Ya lo afirma Giuliani Fonrouge:... “las sanciones fiscales ofrecen acentuado paralelismo 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 (...) de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de ejercer esta expresión a un sentido genérico y no circunscripta a la ilicitud contemplada en el Código Penal. No se rigen por este, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse derecho penal administrativo(...) Por lo tanto, la aplicación de los principios generales del derecho penal al derecho sancionador tributario son imposibles, pues ambos derechos punitivos tienen ámbitos competenciales diferentes, salvo remisión expresa de la norma fiscal a aquellos postulados...”⁵

En resumen, las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal.

-Teoría Penalista: Es la postura mayoritaria, a la que también se adhiere la Corte Suprema de Justicia.

Afirma que no existen diferencias esenciales entre las sanciones penales y las administrativas, ya que ambas tienen como finalidad sancionar afectando un bien

⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Vol II pág. 631 , ed. De Palma

jurídico del infractor con fines retributivos y /o preventivos, y no con el objetivo de reparar el daño causado o proveer de recursos al fisco.

Ambas sanciones, las penales y administrativas, pertenecen a la categoría sanciones de naturaleza penal, la principal diferencia se encuentra al analizar cuál es el órgano facultado a aplicarlas (Administración Pública o Poder Judicial).

Otra diferencia, pero de grado, es que a los delitos les corresponden penas más duras que a los incumplimientos a los deberes formales.

Un comentario interesante, publicado por la revista Iberoamericana de Derecho Tributario, año 1.996, que traemos a colación, es el de Torrealva Navas, quien expresa que "...la consecuencia fundamental es que también en el caso de infracciones no criminalizadas deben regir los principios constitucionales del derecho penal: principio de inocencia, responsabilidad subjetiva, non bis in ídem, debido proceso y proporcionalidad de las penas..."⁶

La Corte Suprema de Justicia, ha señalado en reiteradas causas que las clausuras (por ejemplo fallos "Morrillas, Juan Ramón s/ apelación c/resolución de la DGT", del 08/06/1.993, y " Buombicci, Nélica Adela s/apelación de clausura", del 08/06/1.993) y las multas revisten carácter penal, mas allá del interés fiscal, criterio compartido por el Tribunal Fiscal de la Nación.

⁶ Torrealva Navas, Adrian de Jesús, Principios Constitucionales del Derecho sancionador, Revista iberoamericana de Derecho Tributario, 1996, Pág. 707

LA CLAUSURA COMO SANCION DE TIPO PENAL

La clausura es un instrumento muy eficaz para el Fisco, que tiene por finalidad sancionar cierto tipo de incumplimientos en materia impositiva del tipo formal, que se traduce en una sanción de tipo penal.

Es una situación en la cual se ven restringidos una amplia serie de derechos individuales garantizados por la constitución (derecho de propiedad, derecho a trabajar, a ejercer industria lícita, a ejercer el comercio etc.) y por ese motivo corresponde analizar, detenidamente, la razonabilidad o no de dicha sanción.

Para que algún individuo sea sancionado, es necesario el pronunciamiento de una sentencia firme que declare su culpabilidad en un delito determinado y le aplique la pena, y, para obtener legítimamente esa sentencia, es preciso tramitar un procedimiento previo, según la ley, en el que se verifique si realmente corresponde la imputación.

Toda sanción de carácter penal es represiva y preventiva, no teniendo en cuenta la reparación de daño causado.

En el fallo “Lapiduz, Enrique” contra D.G.I s/ acción de amparo”, del 28/04/1998, la Corte Suprema de Justicia, sostuvo expresamente que la clausura es una sanción de tipo penal.

ANTECEDENTES HISTORICOS

La clausura no es una sanción nueva en nuestro ordenamiento jurídico tributario, sino que ya en las primeras leyes de impuestos internos, que surgieron en nuestro país, se establecía esa especie de pena que tenía carácter preventivo y se aplicaba sobre el establecimiento, en el caso de que el deudor, intimado del pago, no

lo hiciera efectivo dentro de los tres días, a lo cual podía sumarse el embargo sobre las existencias e instalaciones del local. De ello surge en forma clara que esta sanción era impuesta por la mera ausencia de pago y no frente al incumplimiento de los deberes formales.

En el año 1978 es dictada en Argentina la ley 21.858, que estableció la sanción de arresto por incumplimiento de deberes formales, la cual era determinada por los jueces administrativos.

Esta norma preveía que, sin perjuicio de poder aplicarse la multa establecida por un artículo, se imponía el arresto de hasta treinta (30) días cuando:

-No se presentaran declaraciones juradas luego de quince (15) de intimado;

-No se cumplieren con requerimientos efectuados por el ente recaudador a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la ley.

-Si dos o más veces no se expidieren facturas o documentos equivalentes cuando fueran exigibles.

Para aplicar la sanción de arresto, el juez administrativo debía, previamente, oír al contribuyente. Dictada la resolución condenatoria, las mismas podían ser apeladas con efecto suspensivo, dentro del plazo de cinco (5) días ante los Jueces ordinarios que fueran competentes. Esta penalidad resultó inaplicable, ya que, tanto la doctrina como la jurisprudencia determinaron su evidente inconstitucionalidad la falta de razonabilidad de la pena en función de la falta cometida, ya que podía llegar a pensarse con arresto a quien sólo omitió presentar la declaración jurada, aún cuando haya abonado el impuesto.

Por medio de la ley 23.314, del 24 de mayo de 1985 es derogada la sanción de arresto, sustituyéndose por la de clausura, la cual, luego es complementada por

la ley 23.658 del 11 de enero de 1989, elevándose a 6 los tipos infraccionales (antes eran 3) y consistían en:

1) No emitir facturas o comprobantes (o no conservar duplicados) de ventas, locaciones o prestaciones de servicios según dispusiera la D.G.I.;

2) Tener o haber tenido la posesión de mercaderías sin facturas de su adquisición;

3) No llevar registraciones de ventas, compras o locaciones según las normas de la D.G.I. ;

4) No estar inscriptos como contribuyentes cuando así correspondiera;

5) Llevar doble contabilidad a fin de ocultar datos a la dirección;

6) Omitir información propia o sobre terceros.

En ambas leyes el plazo por el cual podía clausurarse era de 3 días. Con la ley 23.905 del 19 de febrero de 1991, se establece que la sanción de clausura puede ir de 3 a 10 días.

Por medio de esta ley, se suprimieron ciertas causales, pues se superponían con las del artículo 43 de la ley de procedimientos que aplicaba multas, quedando reducidas a tres:

1) No emitir facturas o comprobantes de ventas, locaciones o prestaciones de servicios según las formas establecidas por la D.G.I.;

2) No llevar registraciones de sus adquisiciones o ventas de bienes o servicios , o llevarlas sin las formas requeridas por el organismo recaudador;

3) No inscribirse como contribuyentes o responsables estando obligados a hacerlo, salvo error de hecho o derecho.

Por medio de la ley 24.073 del 13 de abril de 1992, se incorporó a la L.P.T.11.683 la clausura automática, que puede ser aplicada en forma inmediata y sin que exista posibilidad de recurrir la medida ante la justicia con efecto suspensivo. La misma procede cuando se configure una reiteración de la conducta de no emitir facturas o comprobantes de las operaciones realizadas, o bien cuando emitan comprobantes distintos a los utilizados habitualmente por el contribuyente para cumplimentar sus obligaciones con el Impuesto al Valor Agregado. La sanción prevista es la clausura por un término de tres (3) a diez (10) días.

Se diferencia esta sanción de clausura de la anterior, en que la misma es aplicada por el mismo funcionario actuante en la inspección (a quien se le otorga la calidad de juez administrativo) y que, además, puede aplicarse en forma inmediata, sin que exista posibilidad de interponer recurso alguno. Pero para que proceda, el adquirente, locatario o prestatario del bien o servicio, debe suscribir *voluntariamente* el acta en la que se describa la falta cometida por el infractor.

Esta legislación se mantuvo hasta el año 1997, cuando la ley 24.765 del 13 de enero de 1997 modificó nuevamente el art. 44 de la ley 11.683, lo que importó un agravamiento del régimen sancionatorio, ya que modificó la regulación de las clausuras, en cuanto a los sujetos de procedencia, sanciones conjuntas, procedimientos, recursos.

Las leyes 25.795 /2003 y 26.044/2005, aumentaron lo supuestos reprimidos.

Actualmente, los art. 40 y el incorporado a continuación del art. 41 de la ley 11.683, prevén que serán sancionados con:

-Multa de \$300 a \$ 30.000 y

-Clausura de 3 a 10 días del establecimiento, local, etc, cuando el valor de bienes y /o servicios superen los \$10. Ambas se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en la norma dentro de los 2 años que se cometió la anterior.

-Suspensión del uso de la matrícula, licencia o inscripción registral.

-Decomiso de bienes para las infracciones que se detallan en el mencionado artículo.

En virtud de todo lo expuesto en el presente capítulo, podemos concluir que el bien jurídico protegido, al imponer la sanción de clausura, es la renta Pública, al salvaguardar las facultades de verificación y fiscalización, por las que la AFIP, controla la correcta determinación e ingreso de los tributos, en función de la capacidad contributiva de cada contribuyente.

Existen diferentes posturas en cuanto a la naturaleza jurídica de las sanciones tributarias:

-Teoría Administrativista, sostiene que, al ser el órgano de aplicación de las mismas la Administración Nacional, las sanciones son de naturaleza administrativa.

-Teoría Tributaria, para la que las sanciones tributarias no tienen naturaleza penal, sino que derivan del propio poder tributario estatal, de sus facultades, y son aplicadas al quebrantarse un deber social, que es el pago de los tributos.

-Teoría Penalista, sostiene que no existen diferencias esenciales entre las sanciones penales y las administrativas, porque ambas tienen como finalidad sancionar al infractor, con fines preventivos o compensatorios. La única diferencia entre las mencionadas sanciones es el órgano que las aplica, en el caso de las

penales, el poder Judicial o alguno de sus órganos, y en las administrativas, la Administración Pública.

A esta última teoría, se adhiere la Corte Suprema y la mayoría de la doctrina.

Siguiendo con este razonamiento, podemos concluir que la clausura es una sanción de tipo penal, ya que implica el cierre del establecimiento, por alguna infracción a los deberes formales, tipificada en la Ley de Procedimiento Tributario, y no tiene como finalidad proveer de recursos al fisco ni de reparar el daño, sino solamente es para sancionar al contribuyente que incumple con alguna disposición y para impulsar a que las acciones infractoras no se realicen.

- CAPITULO 2 -

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICADOS AL DERECHO TRIBUTARIO

Los principios jurídicos del Derecho Penal que se encuentran consagrados en nuestra Constitución Nacional, son aplicables al derecho tributario sancionador. Esos principios, que emanan de la Carta Magna, son rectores de todo el ordenamiento penal, pues como éste constituye una legislación inferior a aquella, su normativa debe ajustarse a la misma.

Estos Principios, constituyen un límite, un conjunto de garantías que tienen los contribuyentes para evitar el ejercicio abusivo por parte del Estado, es decir, sirven a los individuos para que tengan posibilidades de imponer limitaciones al ejercicio punitivo, si es que el Estado se extralimita en su aplicación.

Citando a Ekmedkjian: “Un conjunto amplio de seguridad individual surge de la conjunción de todas estas nociones: es la situación del individuo que tiene garantizado un espacio de su libertad frente al Estado y frente a los demás, de modo tal que dicho espacio no puede serle invadido o afectado de ningún modo, mas allá de lo estrictamente indispensable para el respeto de los derechos de terceros”.⁷

A continuación se analiza cada uno de ellos:

-Principio de Legalidad: El artículo 18 de la Constitución Nacional dispone que ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al proceso. Este precepto se orienta hacia la seguridad jurídica.

⁷ Edmekdjian, Miguel Angel, Tratado de Derecho constitucional, t II, pág. 273, Editorial De Palma

El sistema de Gobierno democrático y republicano ha dado origen a este principio, por lo que, sólo la ley puede imponer sanciones penales a los habitantes, siendo la misma la única fuente del derecho penal, y el juzgamiento y la aplicación de ella queda en manos del Poder Judicial.

Para que una sanción legal se aplique, deben cumplirse los requisitos que exponemos a continuación:

- *Ley Previa*, que impide la irretroactividad de la ley penal.
- *Ley Escrita*, con lo cual resulta imposible sancionar a alguien con leyes que no sean las emanadas por el Poder Legislativo.
- *Ley Precisa*, la que impone un gran grado de precisión a la norma penal, la cual debe determinar en forma clara, las distintas conductas punibles y sus consecuentes sanciones.

Esta normativa implica que, toda persona, para que pueda ser sancionada, debe conocer exactamente cuál es la conducta permitida y cuál es la prohibida por el ordenamiento jurídico antes de la realización del hecho ilícito que da origen a la sanción, pues sólo de esa manera podrá aplicársele la misma.

Los individuos tienen la obligación de adecuar sus conductas a lo prescripto por la ley. Para ello es necesario que ella sea anterior al hecho ilícito realizado por el sujeto.

La exigencia de Legalidad en el ámbito penal es absoluta, mientras que en ámbito sancionador tributario, es relativa, ya que en el primer caso, está prohibida la integración del tipo por resoluciones generales, circulares, etc., como lo ha sostenido las Corte Suprema, no puede el Poder Ejecutivo suplir la ley, mientras

que, en el ámbito tributario, se permiten la integración de leyes sancionadoras por medio de normas reglamentarias, como las ya citadas.

Zornoza Pérez da una opinión muy acertada, a nuestro criterio, sobre la cuestión, la cuál transcribimos a continuación: “...en el ámbito sancionador administrativo son frecuentes las tipificaciones imprecisas y ambiguas, las fórmulas abiertas o en blanco y las cláusulas de extensión analógica, que muchas veces impiden conocer a ciencia cierta cuáles son las conductas sancionables...”⁸

-Irretroactividad de la ley en materia penal: En ese mismo orden de ideas, es que se entiende que la ley penal más gravosa no puede tener efectos retroactivos, pues como ha entendido la Corte Suprema de la Nación, este precepto prohíbe que la nueva ley empeore la situación de los imputados. Se prohíben tanto la aplicación retroactiva de nuevos delitos creados, como la agravación de los ya establecidos por la normativa penal, ya que el sujeto que va a realizar una conducta debe conocer que la misma será pasible de sanción.

Sí puede aplicarse retroactivamente la ley penal cuando la misma sea más benigna que la anterior, por lo cual, de su aplicación se beneficie al infractor, sea que la nueva ley se dicte durante el proceso o, luego de dictada la sentencia, es decir, si por ejemplo se esta frente a un delito que se integra en varios actos, debe entenderse que el tiempo de la comisión del mismo es el del último acto de la conducta, y si la ley es más benigna en el momento del último acto, ésta es la que debe aplicarse.

⁸ Zornoza Pérez, El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias, pág. 86, Editorial Civitas

Hoy se ha otorgado carácter constitucional a los tratados que versen sobre derechos humanos, conforme lo establece el art. 75 inc 22 y el pacto de San José de Costa Rica, el cuál pregona en su art. 9 la aplicación de la ley penal más benigna, con lo cual se despeja cualquier duda sobre el carácter constitucional del principio.

-El derecho de defensa en juicio: De la misma norma surge otro de los principios que deben ser respetados por las normas penales, como es el de defensa en juicio.

También surge del artículo 18 el principio de nula poena sine culpa, el cuál implica que ninguna persona puede ser condenada por una acción llevada a cabo, cuando no obró culposa o dolosamente. El principio de culpabilidad es el criterio determinante para conocer si un acto merece reproche, pues para que un sujeto pasivo pueda ser sancionado, es necesario que sea objetiva y subjetivamente responsable.

Como bien ha señalado Horacio García Belsunce, “...en materia penal tributaria no se presume la culpa, sino la inocencia, y que, como consecuencia de ello, el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado...”⁹.

El Poder Judicial es el encargado de realizar el juzgamiento de los sujetos que se encuentren imputados por la realización de algún hecho ilícito. Durante este proceso, el reo tiene derecho de ejercer su derecho de defensa, intentando acreditar por todos los medios que la ley provee, su inocencia ante las acusaciones de la contra parte.

⁹ Cfr. “Valenti Especialidades S.A., Juzg. Penal Económico n° 8, del 28-5-92

El derecho de defensa tiene su sustento en que las partes intervinientes tienen la posibilidad de expresarse, probar y controlar el ejercicio de esos mismos derechos por la otra, durante el proceso.

En materia jurisprudencial, encontramos varios antecedentes de la Corte Suprema que privilegian el elemento subjetivo, dejando de lado el mero hecho objetivo sucedido. En el fallo “Morillas, Juan Ramón ”ya citado, la Corte ha consagrado el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que *sólo puede ser reprimido quien sea culpable*, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

-Non bis in idem: Este principio impide la múltiple persecución penal, la cuál se da cuando existe identidad de la persona perseguida e identidad del objeto de la persecución. Es decir que todas las imputaciones deben tener por objeto el mismo comportamiento atribuido a la misma persona.

Esta garantía impide no solo la nueva aplicación de una pena por el mismo hecho, sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra a través de un nuevo sometimiento a juicio de quien ya ha sido juzgado por el mismo acto.

La seguridad jurídica que necesita todo individuo para desarrollarse en sociedad y adecuar sus conductas a las normas que lo rigen, hace esencial la prohibición de la doble persecución y sanción penal por un mismo hecho, mas allá de que si se permitiese la doble sanción se estaría violando también el principio de proporcionalidad de las penas.

Un reconocido autor, Alejandro Carrió, expresa que la garantía del non bis in ídem se encuentra explícita en nuestra Carta Magna, pues tal garantía constituye una derivación del principio de inviolabilidad de la defensa, que establece el art. 18 de aquella.¹⁰

Los requisitos necesarios para que se configure una violación a este principio son:

-Identidad de la Persona: El sujeto imputado debe ser el mismo en una y otra persecución, y puede ser una persona física o jurídica.

-Identidad del hecho: Ambas persecuciones deben tener como acto motivador el mismo comportamiento omisivo o comitivo.

-Identidad del Fundamento: Para que se configure la violación, la causa de persecución penal debe ser idéntica en ambos casos.

-Presunción de Inocencia: Otro principio constitucional es el de inocencia, por el que toda persona se presume inocente hasta tanto se demuestre lo contrario, por lo cual nadie puede ser penado hasta que en un juicio se demuestre su culpabilidad.

De este principio surge el de que “ en caso de dudas debe estarse en favor del reo”, es decir, en caso de dudas en la interpretación de una ley, debe estarse por aquella que favorezca la situación del imputado.

Se encuentra relacionado con esta norma el artículo 19 de la C.N., en cuanto determina que ningún habitante será obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella prohíbe. Asimismo determina que las acciones privadas de los

¹⁰ Carrió , Alejandro, Garantías Constitucionales en el Proceso Penal,3° edición, pág. 378

hombres que no perjudiquen a la moral pública, están fuera del alcance de la ley. Es por ello que es necesario que la ley enumere taxativamente los hechos punibles y las penas pertinentes.

De este principio, en el Art. 18 de la Constitución Nacional, se derivan las facultades de no declararse culpable, y a no declarar contra uno mismo, que tienen derivaciones en el ámbito tributario.

Un problema más que se plantea, es con el deber de colaboración que exige la norma tributaria, porque el incumplimiento a esa obligación formal, es sancionado. No caben dudas del deber de colaboración con la Administración Tributaria forma parte del deber de contribuir. Lo que genera dudas, es la coerción de aportar datos, ya que de lo contrario, se aplican sanciones, como las establecidas en el art. 39 L.P.T.

-El principio de culpabilidad: Implica que para poder imputar a un sujeto la realización de alguna acción ilícita, por acción u omisión, debe haber actuado voluntariamente y lesionado o puesto en peligro el bien jurídico protegido.

El principio de culpabilidad es determinante para conocer si un acto merece o no reproche, pues para que un sujeto pasivo pueda ser sancionado es necesario que sea objetiva y subjetivamente responsable. En materia penal tributaria no se presume la culpa, sino la inocencia, y que, como consecuencia de ello, el querellante debe probar la culpabilidad del imputado.

La gran mayoría de los doctrinarios argentinos están de acuerdo en considerar que el elemento subjetivo de imputación es requisito primordial para aplicar una sanción tributaria, pero hay quienes sostienen la concepción objetiva,

pues según afirman, es muy dificultoso determinar el elemento subjetivo en el acto delictual financiero.

La Corte Suprema de se ha expresado en la causa “Morrillas, Juan S.”(ya citado en el Capítulo I, página 12) el criterio de la personalidad de la pena, que responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.¹¹

Este criterio seguido por la Corte, es decir, que el elemento objetivo como subjetivo son partes integrantes del principio de culpabilidad, se ha ido afirmando en el derecho tributario universal.

“Deben reunirse tanto el elemento objetivo como subjetivo para señalar a un sujeto como culpable, ya que estando ausente uno de ellos no se podrá sancionarlo, por lo cual, ante la imposibilidad de impugnar subjetivamente a título de dolo, culpa o simple negligencia el hecho acaecido al sujeto pasivo, la aplicación de una sanción será inconstitucional, deben tomarse en cuenta los actos o circunstancias objetivos que acompañaron la conducta típica”¹².

En el caso que un sujeto realice u hecho punible, pero incurre en error sobre alguna de las exigencias necesarias para que el delito exista, no puede ser considerado culpable, en dicho caso, estamos en presencia de **error excusable**.

Existen dos tipos de error excusable:

-**Vencible:** Es aquel en el que, se haberse observado cuidadosa y cautelosamente, se hubiese podido evitar.

¹¹ Sentencia del 08/06/1993

¹² Álvarez Echagüe, Juan Manuel, La clausura en materia tributaria, Pág. 81, Editorial AD-HOC

-Invencible: Aún aplicando la diligencia o el cuidado debido, no se hubiera podido evitar.

La Ley de Procedimiento Tributarios, en su art 45, establece, al determinar las sanciones aplicadas a las omisiones de impuestos, que “existiendo error excusable, la pena no puede ser aplicada”

-Proporcionalidad y Razonabilidad: Este principio exige una proporcionalidad entre el hecho llevado a cabo por el sujeto, es decir, la magnitud de afectación del bien jurídico protegido y la pena a aplicársele. Se materializa en el art. 28 de la Constitución Nacional, del que deriva el principio de razonabilidad, el cual, reza que debe existir una adecuada proporción entre el objetivo buscado y el medio elegido para su logro.

Este principio de razonabilidad o proporcionalidad en materia penal, contiene dos elementos integrantes:

- 1) Que la pena sea proporcionada al delito cometido.
- 2) Que la medida de proporcionalidad se establezca de acuerdo con la importancia social del hecho.

En el ámbito del derecho tributario sancionador, Santamaría Pastor ha señalado “...este principio desempeña, en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, un papel, y ello no sólo en cuanto a la expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la ley en términos de equidad, sino sobre todo por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas, por lo general, de forma sumamente flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de multas pecuniarias que se mueven entre márgenes muy amplios y

que, por lo mismo, pueden resultar en la práctica, de cuantía extraordinariamente diversa...”¹³

En páginas anteriores, mencionamos los diferentes criterios que existen respecto de la naturaleza jurídica de las sanciones de clausura y multa, más allá de que para algunos tenga un carácter meramente penal y para otros solo resarcitorio, el principio de proporcionalidad es plenamente aplicable, ya que su graduación será acorde a la afectación del bien jurídico tutelado efectuado a través de la realización de una conducta antijurídica, típica y culpable.

La corte ha establecido que las multas administrativas tienen por finalidad el cumplimiento de las leyes y la sujeción a la disciplina dentro de los límites que sus atribuciones, establezcan las autoridades ejecutivas, no sólo en cuanto a su monto, sino también según la racionalidad de la relación que dicho monto tenga con la naturaleza y las circunstancias de los hechos penados.

-Capacidad Contributiva: Es el presupuesto de hecho de los tributos, ya que la capacidad económica será el elemento cuantificante de la obligación tributaria.

Este principio, no se encuentra en forma expresa en la Constitución Nacional, a diferencia de lo que ocurre en otras Constituciones como la española o italiana, pero si se ha elevado a principio constitucional por la Corte Suprema de Justicia a través de fallos.

¹³ Santamaría Pastor, Juan A. y Perejo Alfonso ,Luciano, Derecho Administrativo ,La jurisprudencia del Tribunal Supremo, pág. 218

La capacidad contributiva se manifiesta dentro del derecho sancionador tributario como un criterio de graduación especial de las sanciones que no se hace presente, ante infracciones o delitos no tributarios.

En resumen, los principios jurídicos del Derecho Penal, desarrollados a lo largo del presente capítulo, y que se encuentran consagrados en nuestra Constitución Nacional ,es decir, de Legalidad, Irretroactividad de la Ley, Defensa en Juicio, Non Bis in Ídem, Culpabilidad, Proporcionalidad, Capacidad Contributiva, son aplicables al derecho tributario y constituyen en un límite, un conjunto de garantías que tienen los contribuyentes para evitar el ejercicio abusivo por parte del Estado.

- CAPITULO 3 -

LAS CONDUCTAS TIPICAS

-La Clausura Ordinaria: Con la modificación de la ley 11.683, introducida por medio la ley 24.765 el 13 de enero de 1997, en nuestro ordenamiento encontramos dos especies de clausura: la ordinaria y la preventiva (antes existía la clausura automática, la que fue declarada inconstitucional y era aplicada, como lo indica su nombre, en forma inmediata, sin que exista posibilidad de recurrir la medida ante la justicia, con efecto suspensivo).

La clausura preventiva, regulada en el art. 35 inciso f, se relaciona con la existencia de una o más infracciones contenidas en el Art. 40, o cuando existan registros concurrentes, un grave perjuicio o el contribuyente ya registrare antecedentes por haber cometido la misma infracción en un periodo inferior a un año, ante estas situaciones el funcionario actuante puede solicitar la clausura preventiva, que se aplicará en forma inmediata. La AFIP deberá comunicar inmediatamente al Juzgado en lo Penal económico (Capital Federal) o en la Justicia Federal (interior del País) para que, luego de realizar una audiencia con el contribuyente, la deje sin efecto o la mantenga hasta tanto este no regularice su situación.

Volviendo con la clausura ordinaria, actualmente, el antiguo art. 44 ha pasado a ser el n° 40, el cual dice:

“Serán sancionados con multa de TRESCIENTOS PESOS (\$300) a TREINTA MIL PESOS (\$30.000) y clausura de TRES (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 :

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 llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios de industrialización, o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.

d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes ante la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS cuando estuvieren obligados a hacerlo.

e) No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate.

f) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo Nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y

fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La Corte Suprema ha determinado, refiriéndose a la anterior redacción de este artículo, que las normas que integran el mismo son de menor jerarquía, pero que ello no da lugar a objeciones de orden constitucional.

El problema es que no existe una sola norma complementaria, sino que hay un sinnúmero de ellas y, como bien señala Altamirano “...la falta de certeza en la descripción del tipo genera efectos nocivos, pues la tipicidad se encuentra en directa relación con la exigencia de la previsibilidad en la descripción del comportamiento infractor, toda vez que la calificación de un hecho como configurador de un ilícito no representa una facultad discrecional de la Administración, sino que es una actividad reglada y netamente jurídica, demandando así el encuadre preciso y específico del hecho infraccional dentro de la descripción del tipo”. Y luego señala que este tipo de normas penales en blanco “...generan dificultades concretas en la aplicación de las sanciones tributarias cuando la integración es relativa a aspectos sustanciales de la figura tipificada...”¹⁴

La reforma llevada a cabo por la ley 24.765 ha incorporado una condición objetiva de punibilidad como requisito necesario para que se configure la infracción, al afirmar que el valor de los bienes o servicios involucrados deben superar los \$10, con lo cuál, una conducta que encuadre con alguno de los supuestos previstos por la norma, pero cuyo monto hubiese sido por un monto exacto de \$10 no es típica, es decir, no puede ser sancionada con la clausura del negocio, pues no se cumple con la

¹⁴ Altamirano Alejandro, “Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario N° 3, pág. 585.

condición objetiva de punibilidad, mas allá de que pueda incurrirse en otras de las infracciones de la ley 11.683.

Precedentemente, **se analiza cada inciso del artículo 40 transcrito:**

a) Omisión de entregar o emitir facturas o comprobantes: Se refiere a la ausencia de emisión o entrega de facturas que no posean los requisitos establecidos por la AFIP en las resoluciones generales (Nº 1415, 100 ,1.575, 4.104 y 1.361 entre otras). Ello tiene su fundamento en que la factura es el medio de información del Fisco de las operaciones económicas que dan nacimiento al hecho imponible, y por ende, están sujetas al pago de impuesto y sirven de medio de prueba, tanto al Organismo recaudador como al sujeto pasivo.

La norma posee defectos en su redacción, por lo que puede plantearse que solo está tipificado y penado el no emitir facturas o comprobantes en debida forma, lo cual arroja la inevitable consecuencia de que se encuentre despenalizada la no emisión lisa y llana de facturas, ticket o comprobantes. El principio de tipicidad exige que la conducta que se desea penar se encuentre clara y determinada precisamente.

Realizando una interpretación de la norma desde sus antecedentes legislativos inmediatos, lo que ha intentado el legislador es sancionar con clausura a quien no emita o no entregue la factura o comprobante equivalente cuando estuviera obligado a hacerlo, en la medida que supere los \$10.

Esto tiene su lógica, ya que quien no emite la factura está obstaculizando las facultades de verificación y fiscalización del Fisco.

La doctrina sostiene que la conducta que se encuentra tipificada es la de no emitir o entregar facturas o comprobantes equivalentes, criterio que ha sido avalado

por la Corte Suprema de Justicia, en la causa” Relojería Fernández SCA s/Apelación de Clausura”¹⁵

Otro problema de interpretación que surge es la temporalidad en la que se configura la infracción, es decir, la norma será aplicada a los comerciantes, quienes realicen la venta y entrega de la mercadería en un mismo momento, estando obligado de emitir en ese instante el comprobante, caso contrario, la conducta se transforma en típica y deviene la sanción.

En el caso “ Posse Lema SA s/ infracción ley 11.683”¹⁶ los inspectores determinaron la falta de emisión de comprobante a dos clientes del hotel, en el descargo el contribuyente aduce que en el momento de la inspección, no habían efectuado el pago los mencionados clientes, sin embargo el Juzgado Penal Económico N° 1, sostuvo que si correspondía la clausura ya que configura una infracción a los deberes formales, como textualmente expresa el fallo: “...no puede tenerse en cuenta que el mismo tenga un método propio de entrega de las facturas tal como lo relata, ya que dicha modalidad no está comprendida en las normas de aplicación por lo que conformando una estructura de riesgo, ante la sola posibilidad de incumplimiento, el contribuyente optó por asumir una conducta reprochable”

Es sabido que en la operatoria comercial, sobre todo en empresas medianas o grandes, existen casos en que se entrega la mercadería mediante un remito, que es una constancia de la entrega y recepción conforme de los bienes, y la factura es entregada tiempo después de realizada la operación comercial.

¹⁵ Sentencia del 10/12/1997

¹⁶ Sentencia del 10/07/1998

La legislación vigente (RG 3419 Y 4104) nada dice respecto al momento en que debe emitirse la factura en estos casos, por lo que el contribuyente en cuestión, facturaría inmediatamente y la llevaría al Organismo recaudador como prueba de la emisión, imposibilitando que se aplique la sanción.

Todos los incumplimientos deben ser llevadas a cabo con la intención de obstaculizar o impedir la verificación y/o fiscalización del Organismo Fiscal, debiendo probarse el dolo del sujeto, ya que la culpa o negligencia no son suficientes para aplicar la sanción de clausura, caso contrario sería inconstitucional, ya que es necesaria la razonabilidad y proporcionalidad de la pena aplicada con la conducta.

Berraza y Díaz Ortiz sostienen "...el hecho de que se trate de una acción típicamente dolosa nada dice en principio con relación a la prueba del dolo. No debe olvidarse que por tratarse de una infracción por omisión, la materialidad de la conducta puede determinar prima facie la concurrencia del elemento subjetivo en cuestión. En definitiva, esto significaría un desplazamiento de la carga de la prueba en cabeza del presunto infractor, quien debería demostrar la inexistencia del dolo a través de su prueba de descargo..."¹⁷

b) Omisión de llevar registros: En cuanto al inciso b), a partir de la reforma realizada en el año 1.997, quien poseía registraciones defectuosas, era sancionado con multa del art. 39 de la Ley de Procedimiento Tributario ya que en la mencionada reforma se había obviado una circunstancia que anteriormente era tipificante, como es la relacionada con llevar registraciones defectuosas, es decir, sin cumplir con los

¹⁷ Bertazza, Humberto J. y Díaz Ortiz, José: La clausura impositiva ,Errepar, Buenos Aires,1997

requisitos exigidos por el órgano de aplicación, hecho por el que más se labran actas de infracción.

La ley 26.044 (B.O. 6/7/2005) modifico la redacción del presente inciso en el cual las registraciones incompletas o defectuosas se incorporan como supuestos acciones típicas

En el caso de la ausencia de registración en tiempo y forma de un comprobante de venta, no es punible porque la norma habla de ventas o adquisiciones, es decir, más de una, y que esa actitud de repita en el tiempo, denotando dolo claramente. Además, el principio de insignificancia o bagatela, impedirá que se aplique la sanción por una sola omisión.

Sin embargo, en el caso de que hubiera postergación en realizar más de una registración ello no implica que automáticamente deba aplicarse la sanción, pues se deberá analizar en que medida se vió afectado el Fisco ante esta conducta.

Cito a Juan Manuel Álvarez Echagüe, opinión que compartimos “...Solamente será punible aquél sujeto cuya conducta omisiva de registrar y anotar varias operaciones en tiempo y forma y de acuerdo con lo establecido actualmente por la Resolución General 3419, denote la clara intención de impedir el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización por parte de la Administración Fiscal, aún cuando con posterioridad a la detección de la infracción el sujeto pasivo hubiere corregido la situación y registrando debidamente las operaciones que hubieren dado motivo al inicio del procedimiento sancionador...”¹⁸

¹⁸ Juan Manuel Álvarez Echagüe, La Clausura en Materia Tributaria, pág. 141

c) Encargar o transportar mercaderías sin el respaldo documental

suficiente: La Res. General 3.419, establece específicamente las exigencias relacionadas con este tema:

-En primer lugar, el documento respaldatorio será el remito, la factura, guía o cualquier comprobante que se emita de acuerdo con las leyes vigentes nacionales, provinciales y municipales, que regulen el traslado de bienes.

-Cumplir con los requisitos establecidos en el art. 6, puntos 1 y 2 de la citada resolución.

-Identificación (apellido y nombre o razón social, domicilio comercial y CUIT) de la empresa transportista de corresponder.

-Identificación (apellido y nombre o razón social, domicilio comercial y CUIT) de quien efectuó la impresión del comprobante y fecha.

-En el caso que no pueda individualizarse el destinatario de los productos al momento de la salida de fábrica, depósito, local de venta, etc., deberá emitirse a nombre del transportista.

La sanción tiene su motivación porque quienes realicen el transporte de mercaderías infringiendo la normativa de AFIP, impiden que ésta pueda realizar sus facultades de verificación y fiscalización, controlando el origen, destino y valor de las mercaderías.

Barraza y Díaz Ortiz sostienen que "...la acción calificante del tipo es que el transporte debe ser comercial, es decir, la actividad cae dentro de la descripción del Código de Comercio. Todo otro transporte que no posea esos rasgos característicos,

por ejemplo el transporte benévolo, no estará incluido en la acción descrita en la ley fiscal.”¹⁹

Siguiendo este criterio, podríamos afirmar, que el transporte por medios propios de mercadería propia, no caería dentro del tipo (comercial) y no sería sancionable, ya que es necesario la existencia de un cargador y un transportista, que haga de este rubro su actividad habitual de comercio, lo cuál, no ha sido el espíritu de la norma, pero por su escasa redacción, da lugar a que se planteen este tipo de razonamientos y vacíos legales.

d) No encontrarse inscripto como contribuyente o responsable: En el inc. d) se sanciona a quienes no se encuentren inscriptos como contribuyentes o responsables cuando estuvieren obligados a hacerlo, pero en la nueva redacción se ha eliminado la causal de exoneración de responsabilidad contemplado en la anterior norma, en el art. 44.inciso 3, es decir, el error de hecho o derecho que condujo a no inscribirse al que correspondía ser sujeto pasivo.

La obligación o excepción de inscribirse como contribuyentes se encuentra en la Res 10/97 y en otras normas específicas de impuestos, por lo que también el incumplimiento de ellas, hará factible la sanción de clausura.

En el momento de realizarse una verificación, si el sujeto no se encuentra inscripto como contribuyente o responsable, será pasible de aplicársele la sanción en análisis, pero no será punible si en ese momento se encuentra inscripto, mas allá de que hubiese estado un tiempo sin hacerlo anteriormente, es decir, lo que se pretende

¹⁹ Bertazza, Humberto J. y Díaz Ortiz, J ose ;La Clausura Impositiva, Errepar, pág. 33

es sancionar a los que correspondiendo inscribirse no lo hacen con el objetivo de evitar el alcance del Fisco, evadiendo el pago de los tributos.

En nuestra opinión, por lo expuesto, esta conducta es la más grave de todas las tipificadas, pues revela una intención directa de no cumplir con las obligaciones tributarias.

La ley 24.765 ha eliminado como causal de excusión el error de hecho o derecho que condujo al sujeto a no inscribirse como contribuyente.

e) No poseyeren o no conservaren comprobantes de compras: se trata de una hipótesis delictual agregada por la ley 25.795 (B.O. 17/11/2003). El presente inciso contempla los supuestos de la existencia de un archivo incompleto, o la inexistencia del mismo. Claro está que no se pretende punir las salidas no documentadas, ya que las mismas tienen su consecuencia en el impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado.

f) No poseyeren instrumentos de medición y control: al igual que el inciso anterior, esta hipótesis delictual fue agregada por la ley 25.795, el cual incluye a los instrumentos de medición y control de la producción como objeto principal para generar la sanción en análisis.

El Error De Hecho O Derecho Como Causal Exculpable

El principio de culpabilidad es determinante para conocer si un acto merece ser sancionado, pues para que un sujeto pasivo pueda serlo es necesario que sea objetiva y subjetivamente responsable.

La cuestión de la objetividad o subjetividad de las infracciones tributarias en Argentina es un tema que aún hoy genera discusiones. La gran mayoría de los doctrinarios están de acuerdo en considerar que el elemento subjetivo de imputación es requisito primordial para aplicar una sanción tributaria.

En materia jurisprudencial, encontramos varios fallos de la Corte Suprema²⁰ que privilegian el elemento subjetivo, dejando de lado el mero hecho objetivo sucedido.

En el fallo “Morillas”²¹ ya citado, el Máximo Tribunal ha consagrado el criterio de personalidad de la pena que se adhiere al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

La carga de la prueba para acreditar que se trató de un error queda en manos del imputado, quien utilizará los medios probatorios que posea a los efectos de acreditar el error que lo llevó a realizar la conducta a ser sancionada, es decir, deberá probar de que a pesar de haber actuado con diligencia, no tuvo la posibilidad real de comprender el carácter contrario a la ley de su conducta. Como sostiene Álvarez Echagüe ... “ sin perjuicio de su incorporación o no dentro de la norma, existe la plena posibilidad de que el imputado acredite por todo medio de prueba del que quiera o pueda hacerse valer para fundamentar que ha actuado bajo un error de hecho o de derecho, pues tal acreditación bastará para desvirtuar su culpabilidad, quedando de ese modo excluida la posibilidad de aplicársele sanción alguna por inexistencia del elemento subjetivo que requiere toda conducta para que sea

²⁰ Por ej. “Parafina del Plata S.A.” y “Rovia S.A.”, CSN del 2-11-68 (Fallos 271 :297) y 3-4-68, respectivamente

²¹ “Morrillas Juan S./ apelación c/Resolución de la DGI”

reprochable, tal como se desprende del principio constitucional nullum crimen, nulla poena sine culpa...”²²

Reincidencia Y Suspensión De La Matricula

***Reincidencia:**

La ley establece que para el caso de volver a cometer alguna de las infracciones tipificadas en el plazo de dos años de que se detectó la conducta anterior, el mínimo y máximo de la multa y clausura se duplicarán.

La problemática que se plantea es desde cuándo se cuenta el plazo de los dos años: *¿desde el acto que originó la infracción o desde el cumplimiento de la pena?*

Al respecto, Breglia Arias y Gauna señalan que en el Código Penal “...el plazo se cuenta, por tanto, desde el cumplimiento de la pena, es decir, el final del tiempo total impuesto en la sentencia condenatoria, ya se esté en encierro total o en libertad, por libertad condicional del art 13 de Código Penal...”²³ Para que sea aplicable la reincidencia debe, además de detectarse la/las conducta/s sancionada/s, sino también, se debe haber aplicado y ejecutado las sanciones

La Ley de Procedimiento Tributario establece que la detección de la infracción da lugar al comienzo del plazo de reincidencia mencionado, y no desde la sanción.

Si adecuamos ambos criterios, es decir, el de la Ley de Procedimiento Tributario y el Código Penal, la posibilidad de aplicar las sanciones agravadas por reincidencia será muy difícil, ya que los procedimientos sancionatorios, inclusive en

²² Juan Manuel Álvarez Echagüe, La Clausura en Materia Tributaria, pág. 151

²³ Breglia Arias, Omar y Gauna, Omar R., Código Penal y leyes complementarias, Pág. 178, Ed. Astrea

sede administrativa, tardan un tiempo generalmente mayor a los 2 años, plazo exigido por el art. 40. De arribarse a sentencias condenatorias, cada una de las conductas reprochables deberían ser sancionadas en forma independiente.

***Suspensión De La Matrícula O Licencia:**

Esta suspensión actúa como una pena accesoria a la multa y clausura, y se refiere a matrículas o licencias emitidas sólo por la Nación, porque se trata de una Ley con alcance nacional.

Esta situación, es decir de una pena accesoria a otra, atenta contra el principio de tipicidad, ya que la norma sólo se refiere a la posibilidad de aplicar la suspensión pero no determina el plazo en que se hará efectiva, es decir, no hay precisión ni certeza en cuanto al momento que podrá ser aplicada.

La doctrina se encuentra dividida en cuanto a la aplicación o no de esta sanción.

Hay quienes, como Bertazza y Ortiz, dicen que la norma se encuentra incompleta y es de dudosa aplicación, al no establecerse el plazo o término de la suspensión, podría llevar a sostener que se extiende por el tiempo que dure la clausura, pero esta conclusión no es consistente, puesto que la clausura es, precisamente, una inhabilitación temporal para ejercer el comercio o actividad.²⁴

Y hay otros estudiosos, como Carlos Edgard, quienes adoptan una postura favorable a la aplicación de la sanción en cuestión, sosteniendo que la intención del legislador ha sido establecer una pena distinta a la de la clausura y pretendió impedir la continuación de la actividad económica del infractor, respecto a la falta de fijación

²⁴ Bertazza, Humberto J. y Díaz Ortiz, José; La Clausura Impositiva, Errepar, pág. 170

de un plazo máximo de duración de la suspensión, quede al arbitrio del juez administrativo.²⁵

Consideramos que no puede dejarse la determinación del plazo de duración de una pena al arbitrio de juez administrativo, ya que esto atentaría el principio de división de poderes, porque corresponde al legislativo establecer aquello.

EL PRINCIPIO DE INSIGNIFICANCIA O BAGATELA

Se funda en el principio de *proporcionalidad* que entre el delito y la pena. El mismo se encuentra en el Art. 28 de la Constitución Nacional, del cuál emana el principio de razonabilidad: “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.

A su vez, el art. 4º de la Carta Magna establece la proporcionalidad para el sistema tributario nacional, al afirmar “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; de la venta y locación de tierras de propiedad nacional; de la renta de Correos; de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional”.

Ambos principios deben ser interpretados conjuntamente a los efectos de aplicarlos al derecho sancionador.

²⁵ Edwards, Carlos E., Régimen Penal Tributario. Leyes 24.765 y 24.769, ed. Astrea

Ya se encontraba receptado, en 1.789, en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, el cual pregonaba "...penas estricta y evidentemente necesarias...", y hoy lo encontramos en la Declaración Universal de Derechos Humanos.

El Art. 49 de la Ley de Procedimiento Tributario, en su último párrafo, se manifiesta sobre este principio: "En los supuestos de los art. 38 y 39, el juez administrativo podrá reducir a su mínimo legal o eximir de sanción, cuando a su juicio la infracción no revistiera de gravedad." Y esta última interpretación ha sido la seguida en algunos pronunciamientos de jueces administrativos de la AFIP (D.G.I.), los cuáles han revocado clausuras en base al principio de bagatela.

El principio de bagatela establece que las inconductas que afectan de manera insignificante al bien jurídico protegido por las leyes, no son acciones típicas, es decir, no son acciones susceptibles de ser penadas, porque para que pueda afectarse el bien jurídico y se genere la tipicidad de la acción, debe tener cierta gravedad.

De ello surge la inconstitucionalidad de la norma que establecía penas de prisión por cometer infracciones formales, en virtud de la desproporción entre causa y efecto.

Como señala Altamirano "No es posible considerar razonable el hecho de que para determinar, verificar y fiscalizar el cumplimiento de una obligación tributaria, se restrinja la libertad ambulatoria del contribuyente por parte del organismo recaudador"²⁶

²⁶ Altamirano Alejandro, *"Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina"*, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario N° 3, pág. 592

Como consecuencia de ello es que muchos e importantes doctrinarios han predicado la irracionalidad y desproporcionalidad de la clausura, motivo por el cuál han indicado que la misma es inconstitucional. Tal aseveración radica en la falta de proporción entre el perjuicio económico que sufre el infractor, quien se ve privado de ejercer sus derechos de propiedad y de trabajar, con la consecuente merma de ingresos, por el mero hecho de haber cometido una infracción que ataca insignificadamente al bien jurídico tutelado⁶⁸. A pesar de lo expuesto, y como ya lo señalamos más arriba, para el Máximo Tribunal la sanción de clausura “...no se exhibe como exorbitante, teniendo en cuenta los fines perseguidos y los objetivos jurídicos y sociales tutelados”⁶⁹.

Volviendo al principio de bagatela específicamente, las conductas que sólo afectan de manera insignificante el bien jurídico protegido por el ordenamiento tributario, son *atípicas*. Es decir, para que pueda considerarse afectado un bien jurídico y se genere la tipicidad, la acción debe contener cierta gravedad, pues no toda afectación del bien jurídico tutelado convierte a la acción en típica⁷⁰.

Ha sido la Corte Suprema en la causa “Godoy, Roberto Carlos”,²⁷ que ha aplicado el principio de insignificancia para los supuestos de clausura, señalando “...aún con una exégesis ceñida a los términos literales de la norma de mentas, corresponde concluir que las facultades eximitorias alcanzan a los supuestos de clausura”.

En el mismo sentido, el Juzgado Penal Económico, en el fallo “Machado María E. s/ inf. Ley 11.683”, del 26-11-97, el Juez revocó la clausura porque la

²⁷ Sentencia del 8-6-93 ; en el mismo sentido CSN “Turnier Eduardo”, 7-4-92

conducta atribuida (no emitir una factura por \$12) no tuvo entidad suficiente para afectar al bien jurídico como para justificar la aplicación de la sanción.

En la causa “Dr. García Pinto p/ Mickey SA”, del 05/11/1991, la Corte Suprema de Justicia afirma que “... no aparece exorbitante que frente a la finalidad reseñada en el considerando 5º, el legislador castigue con la sanción cuestionada la no emisión de facturas o comprobantes en legal forma, pues aunque se trate de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base al menos de la sujeción a tales deberes que se aspira alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, finalidad que, en sí, se ve comprometida por tales comportamientos. Ello no implica la indefectible aplicación de una sanción por el sólo hecho de comprobarse un incumplimiento objetivo, pues cada caso deberá decidirse según las peculiaridades que ofrezca, las defensas y las pruebas que a su respecto pueda producir el inculpado, y en consideración a las causales de exención de la sanción si éstas cupieren.”

De lo expuesto, creemos que surge la necesidad de incorporar a ley de Procedimiento Tributario, dentro de las facultades de eximición que posee el Juez Administrativo, a la clausura y, siguiendo el criterio del caso “Mickey SA”, la posibilidad de que la misma se torne irrazonable al analizar el caso en concreto.

No puede dejarse de lado el principio de la realidad económica, así que este principio deberá ser aplicado cuando no exista una verdadera identidad entre el

hecho jurídico que se pone de manifiesto y que, consiguientemente, provocará una carga fiscal y el sustento real que de ese hecho se desprende.²⁸

LA ACUMULACIÓN DE MULTA Y CLAUSURA

En la redacción actual del Art. 40, se sanciona a las acciones típicas ya analizadas con *multa* y *clausura*, lo que para algunos doctrinarios, sanea la violación al principio *non bis in ídem* (que impide una misma sanción penal sobre el mismo hecho y persona) que se daba en la anterior redacción, que establecía que la clausura se acumularía con la multa del entonces art. 43, que se trataba de una multa para ciertas infracciones formales.

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Moño Azul SA, afirmó que el principio que impide la doble o múltiple persecución penal no se viola por la concurrencia de las sanciones de multa y clausura, (...) si bien los artículos 43 y 44 se refieren al incumplimiento de los deberes formales (...) lo cierto es que en el aludido art. 43 se tiene en miras aquellos que tiendan a determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables. En cambio, en el art. 44 el cumplimiento de los deberes formales, constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y del mercado. Las exigencias se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde

²⁸ Folco, Carlos María - Gómez, Teresa, Procedimiento Tributario, 6ta. Edición, actualizada y ampliada, Bs. As., La Ley, 2009, pág. 55.

que permiten determinar no tan sólo la capacidad contributiva de los responsables, sino también ejercer el debido control del circuito económico.”²⁹

Con la modificación del Art. 40, la multa ha pasado a ser una sanción accesoria a la principal, que es la clausura del establecimiento, con lo que se supera cualquier violación a las garantías constitucionales. El mismo Código Penal establece penas principales y accesorias, por ejemplo inhabilitaciones seguidas a la pena de la privación de la libertad.

Con el pronunciamiento de la Corte sobre la constitucionalidad de este artículo, resulta sumamente difícil plantear una defensa esgrimiendo que el actual sistema de multa y clausura es violatorio al principio non bis in ídem.

Como conclusión del capítulo, podemos afirmar que con la reforma a la ley 11.683, llevada a cabo por la ley 24.765/97, se ha incorporado una condición objetiva de punibilidad como requisito necesario para que se configure la infracción, al afirmar que el valor de los bienes o servicios involucrados deben superar los \$10.

La cuestión de la objetividad o subjetividad de las infracciones tributarias en Argentina es un tema que aún hoy genera discusiones. La gran mayoría de los doctrinarios están de acuerdo en considerar que el elemento subjetivo de imputación es requisito primordial para aplicar una sanción tributaria, incluso la Corte Suprema en varios fallos, privilegian el elemento subjetivo, dejando de lado el mero hecho objetivo sucedido.

Respecto de otra controversia que se genera por la aplicación de las sanciones (multa y clausura) sobre un mismo hecho punible, la Corte Suprema de

²⁹ Fallo Moño Azul SA s/ infracción ley 11.683, del 15/4/1993

Justicia de la Nación afirmó que el principio que impide la doble o múltiple persecución penal no se viola por la concurrencia de las sanciones de multa y clausura, con la modificación del Art. 40, la multa ha pasado a ser una sanción accesoria a la principal, que es la clausura del establecimiento, con lo que se supera cualquier violación a las garantías constitucionales.

-CAPITULO 4-

PROCEDIMIENTO PARA IMPONER LA CLAUSURA

El art. 41 de la L.P.T. establece el procedimiento a seguir para la aplicación de esta sanción, el cuál es diferente al establecido para el resto de las infracciones a los deberes formales, ya que la clausura se trata una infracción del tipo mencionada, pero claramente agravada, donde se sancionan aquellas conductas que revisten a los ojos del legislador mayor gravedad.³⁰

El procedimiento se inicia con la confección del acta de comprobación que los funcionarios de la DGI labran al detectar algún incumplimiento de deberes formales que pueda dar lugar a la aplicación de la sanción de clausura.

Luego se concede al infractor una audiencia de descargo, en la que podrá ofrecer todos los medios de prueba que considere oportunos para su defensa.

Finalizada la audiencia, el juez administrativo se pronunciará una vez terminada la misma o, en su defecto, en un plazo de dos (2) días, aplicando o no las sanciones correspondientes.

ACTA DE COMPROBACION

Este instrumento que da apertura al procedimiento para imponer la clausura, ha generado controversias en cuanto a la definición de su naturaleza jurídica.

Existen dos posturas:

-Se trata de un acto administrativo

-Se trata de un instrumento público

³⁰ Félix Gustavo Guerrieri, Elementos de Procedimiento Administrativo, Procedimiento Tributario y Penal Tributario, Pág. 127, Consejo Profesional de Ciencias Económicas

En el acta, deben constar las causas, motivos, hechos y derecho aplicable, elementos que configuran todo acto administrativo. Además, en ningún artículo, la ley 11.683, establece que los inspectores tengan potestades suficientes como para que las mismas sean consideradas instrumentos públicos.

Por otro lado, para quienes avalan la postura de que constituyen instrumentos públicos, por la presunción de legitimidad de las mismas, implica que se invierta la carga de la prueba, como lo afirma Palavecino e Isola “En consecuencia, lo que realmente ocurre es que la Administración Fiscal debe unir los elementos de convicción previo al dictado del acto, mientras que el impugnante del mismo debe atacarlos luego de su dictado, al momento de tramitar el procedimiento que corresponda. En tal procedimiento, la ausencia de actividad probatoria tuvo que desarrollarla con anterioridad al dictado del acto, y cuya ausencia no podrá ser defendida con la sola referencia a la presunción de legitimidad que resulte desvirtuada por la prueba aportada por el impugnante...”³¹

Si a las afirmaciones de los funcionarios escritas en las actas, por estar plasmados en un instrumento público, hacen plena prueba, se estaría violando el derecho de defensa en juicio. Los antecedentes contenidos en las mismas, si son suficientes y no son impugnados por las pruebas ofrecidas por el contribuyente, sirven de fundamento para la sentencia a favor de la Administración, pero no, por sí mismos, sirven de plena prueba.

El Tribunal Fiscal de la Nación, se pronunció en la causa “Boris Ricardo H s/ apelación del 03/09/1998, que las actas no son instrumentos públicos.

³¹ Palavecino, Federico e Isola, Ana, Algunas consideraciones sobre las actas de comprobación de la DGI, pág. 2301, Impuestos LVIII

Por lo tanto, las actas de comprobación son instrumentos que receptan un acto administrativo proveniente del Organismo Fiscal, el que tendrá un valor probatorio que dependerá de los antecedentes reunidos por los inspectores, pero que no invierte la carga de la prueba, continua siendo la AFIP la encargada de probar su acusación, también goza de presunción de legitimidad, mientras el contribuyente no pueda desvirtuarla.

Los datos que deben figurar en la misma son:

a. *Lugar y Fecha:* Surgen del art 8 de la Ley de Procedimiento Administrativo, es necesario determinar el lugar donde se cometió la presunta infracción y la fecha.

b. *Descripción de la acción u omisión:* El art. 41 establece que deben indicarse detalladamente los hechos u omisiones que han ocasionado que se labre el acta de comprobación.

Este hecho es de suma importancia porque no se podrá sancionar al infractor, por no contener uno de los requisitos fundamentales que establece la Constitución, en su art. 18, de que todo imputado de conocer el hecho que da lugar a la imputación.

c. *Encuadramiento Legal:* Se refiere a la tipificación de la acción punible, es decir, que los inspectores deben determinar cuál es la norma que se ha quebrantado (inciso del artículo de la ley y normativa de AFIP incumplida). Si no se cumple con esto, se puede alegar la nulidad del acta.

d. *Valor de la operación:* Como la normativa establece un monto objetivo de punibilidad de \$10, es decir, que serán penadas con multa y clausura cuando los bienes o servicios en juego superen el valor mencionado, ya que caso

contrario, la conducta no será penada con clausura, pero si pueden caberle otras sanciones, como el caso del art. 39 de la ley 11.683.

Esta exigencia ha sido plasmada por la AFIP en la Instrucción Gral. 06/98 de la AFIP).

e. *Nombre del sujeto que atendió a los funcionarios*, que debe ser el dueño o, al menos, un encargado del establecimiento.

f. *Toda circunstancia de hecho relativa a la prueba* o a su encuadramiento legal: Los inspectores tienen la obligación de incorporar en el acta todos los descargos que la persona que los atendió quiera realizar, esto es en ejercicio de su derecho de defensa, ya que puede reforzar los argumentos del infractor en la audiencia. La negativa de ello por parte de los funcionarios actuantes puede acarrear la nulidad del procedimiento. El contribuyente puede llamar a un escribano para dejar constancia de la situación.

g. *Constancias acreditativas de la infracción*: Es necesario que el acta de comprobación vaya acompañada con las pruebas que hayan recolectado los inspectores, por ej., una factura emitida con defectos formales.

h. *Firma del acta de comprobación*: El acta debe ser firmada por los funcionarios (se entiende que la menos deben ser dos) que han intervenido y por aquella persona que los ha atendido en el establecimiento. En el caso que, en el momento de labrarse el acta no esté presente el representante legal, se le notificará de la misma en su domicilio fiscal.

i. *Notificación al infractor del derecho a concurrir a una audiencia de descargo* con un defensor técnico (abogado o profesional de ciencias económicas), con todos aquellos medios de prueba que considere conveniente, la mencionada

audiencia cual será fijada para una fecha no anterior a los cinco (5) días ni superior a los quince (15).

Cabe destacar que, respecto a la jurisprudencia en la materia, existen numerosos fallos que han dejado sin efecto a una sanción de clausura por defectos en la confección del acta de comprobación. Por citar algunos:

-Se han revocado sentencias por no dejarse constancia de la identidad de quien atiende a los funcionarios de la AFIP³²,

-Por no indicarse el nombre de quien no recibió la factura o el producto adquirido³³;

-Por haber sido atendidos los inspectores por alguien ajeno al establecimiento³⁴;

-Por no consignarse la forma en que se obtuvieron las pruebas que lo inculpan al contribuyente³⁵;

-Por no haber notificado al contribuyente de su derecho a concurrir a la audiencia de descargo con asistencia de defensor técnico, hecho que vulnera los principios constitucionales de debido proceso y de defensa en juicio³⁶

AUDIENCIA DE DESCARGO

El derecho de defensa se ve consolidado en esta audiencia, en la que se da la posibilidad al presunto infractor de ofrecer las pruebas que considere oportuno para

³² Juz. Penal Económico n° 7, "Whorty S.A.", 27-8-92.

³³ Juz. Penal Económico n° 4, "Farmacia Dos Belgranos", 19-2-92.

³⁴ Juz. Penal Económico n° 3, "Soria Marta", 20-9-91.

³⁵ Juz. Federal Morón n° 2, "Cerini Rafael", 17-7-92.

³⁶ Juz. Federal de Rosario n° 3, "Ámbitos Convencionales SRL", 25-3-92 y Juz. Federal de Posadas, "Distribuidora Aguapey SRL", 23-11-90.

su defensa y de ser oído por el juez administrativo, sin embargo, éste tiene la facultad de rechazar o no diligenciar las pruebas que considere inconducentes o no relacionadas con los hechos a demostrar, pero esto debe ser debidamente fundado, ya que si no es así, el procedimiento puede ser anulado.

El descargo, puede ser realizado en forma oral o escrita.

Quien asista a la audiencia deberá acreditar su personería y en que carácter asiste, es decir, como apoderado, titular del establecimiento, socio gerente, etc.

El Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Dafrieri” del 20/10/1996, dijo que “...la no consideración de la defensa presentada en tiempo oportuno por el sumariado violó las normas expresas de los art. citados que hacen al derecho de defensa en juicio garantizado por la Constitución Nacional. En consecuencia resulta violada una forma sustancial del procedimiento que vicia de nulidad la resolución apelada.”

Sin embargo, en la causa “Fares”³⁷ señaló que la omisión de una prueba no implicará necesariamente la nulidad del proceso, ya que a pesar de ello, pueden haberse respetado los principios establecidos en la Constitución Nacional.

Otro caso que merece mención es la causa “Alsina 422 SRL s/ infracción ley 11.683, del 05/04/2001”, en la que la Sala A de la Cámara ha revocado una sentencia del Juzgado Penal Económico N° 1, y se impone una sanción de multa y clausura por 3 días al contribuyente porque no realizó ningún descargo ni se presentó a la audiencia. Transcribimos a continuación la parte pertinente:

“... Que si bien las manifestaciones de los inspectores de haber visualizado la no emisión de un comprobante en una operación de venta resulta insuficiente para

³⁷ Causa Fares ,Fallos 200:378,LL 37-500

acreditar el hecho, en el caso consta que quién se encontraba a cargo del local de comercio, al que se dió la oportunidad de expresar lo que creyera pertinente luego de consignar la constatación de los inspectores, no dió contestación alguna.

Que en esas condiciones, la abstención del sancionado contribuyente de efectuar su descargo sede administrativa, equivale a una admisión del hecho y constituye prueba suficiente de la infracción”

Según la doctrina, este fallo es violatorio a la presunción de inocencia, siempre y cuando, se haya obrado de buena fé, es decir, tener la convicción de que se ha actuado según derecho. Y si esto es así, excluye a la culpabilidad, por lo que no cabría imponer sanción.

.La Administración es la encargada de probar la comisión de la infracción, la cuál no es suficiente con el hecho de que el contribuyente no haya ejercido su defensa.

APLICACIÓN DE LA SANCION

Relativo a los alcances y los días en que debe cumplirse la clausura una vez dispuesta, es la autoridad administrativa que hubiere dictado la providencia ordenando el cierre a quién le compete determinarlo, ello conforme el art. 42 de la LPT.

Los jueces administrativos son el Administrador Federal de Ingresos Públicos y los Directores Generales, quienes pueden delegar la función en funcionarios de categoría inferior, esto está establecido en el art. 9 del decreto 618/97.

El juez administrativo tiene un plazo máximo de 2(dos) días para expedirse, si no lo hace, pierde su competencia. Esto significa que el sumario deberá ser enviado a otro juez para que dicte sentencia.

En la causa “Ausena SA s/ infracción ley 11.683” del 24/11/1998, el juzgado en lo Penal Económico N ° 3, al haber transcurrido 40 días entre la fecha de descargo y la de la sentencia, expresa “...dado el gravísimo incumplimiento de todos los plazos legales esenciales en la presente causa, estimo que no corresponde más que declarar la nulidad del acta de verificación y del acto administrativo de fs. 36/39 y todo lo actuado en consecuencia, absolviendo al apelante de la imputación...”

El art. 42 de la ley 11.683, señala que la autoridad administrativa o judicial (depende del grado de apelaciones que haya llevado a cabo el imputado) dictará la sentencia ordenando el cierre, y dispondrá el alcance y los días en que debe cumplirse la clausura, estos deberán ser corridos.

La determinación del momento en que se aplicará la clausura es inapelable para el sancionado.

La AFIP (DGI) a través de sus funcionarios hará efectiva la clausura y, podrá realizar comprobaciones con el objeto de verificar que se acate la medida, dejando constancia documentada en caso de violaciones a la misma.

También es competencia de la AFIP fijar el domicilio donde se hará efectiva la clausura, que puede ser un establecimiento diferente a aquél en el que se verificó la infracción, para evitar que de alguna manera el sujeto evada la sanción, y esto tiene su lógica en que la sanción es aplicable al sujeto pasivo, no al establecimiento

En virtud de lo dispuesto por el art. 43, que regla los efectos de la clausura, durante la misma cesará en forma total la actividad del establecimiento, salvo la que

fuese habitual para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos productivos que, por su naturaleza, no puedan interrumpirse. No puede suspenderse el pago de salarios ni de obligaciones previsionales. Es así como, por ejemplo, la clausura no implica el apagado de un horno o una cámara frigorífica, ni suspender la conservación de materias primas que podrían sufrir descomposición, ya que ello impediría, que una vez cumplida la sanción, se pueda retomar normalmente con la actividad.³⁸

Quien quebrante una clausura o viole sellos, precintos o instrumentos utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de diez (10) a treinta (30) días y con una nueva clausura por el doble de tiempo (art. 44 LPT). Si bien no surge del texto, es obvio señalar que para que sea procedente aplicar una nueva clausura, quién quebrante la clausura o viole sellos debe ser una persona *vinculada* al establecimiento clausurado.

Reiterados fallos han establecido que no configura delito colocar objetos que impidan la visión de las fajas de clausura, aún cuando ello conlleva una clara intención de ocultar la sanción impuesta al contribuyente³⁹.

RECURSOS OPONIBLES

Los art. 77 y 78 de la Ley de Procedimiento Tributario regula las formas de recurrir a las sanciones de multa y clausura.

El artículo 77 establece que “las sanciones mencionadas, así como la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción en el registro, cuando sea

³⁸ García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario ,tomo 2,Editorial Lexis Nexos, tercera edición, Pág. 580

³⁹Por ejemplo: Cám. Nac. Apelaciones Penal Económico, Sala I, “DGI s/ denuncia s/ quebrantamiento de clausura”, causa 31621, del 6-8-92.

procedente, podrán ser recurridas dentro del plazo de cinco (5) días por ante los funcionarios superiores de la AFIP, quienes deberán expedirse en un plazo que no exceda de diez (10) días. La resolución de estos últimos causa ejecutoria, pudiendo ser puesta en práctica inmediatamente.”

Es decir, que si el contribuyente desea apelar la resolución dictada por los funcionarios superiores de la AFIP, puede plantar un RECURSO ADMINISTRATIVO DE APELACION, dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución, que corren desde la **notificación** de la sentencia al contribuyente. Se trata de un recurso jerárquico, ya que no lo resuelve el superior del Juez Administrativo, sino un funcionario especialmente designado.

Como dice textualmente el artículo: “la resolución es causa ejecutoria”, la AFIP puede ejecutar la sanción inmediatamente.

El art. 78 de la Ley de Procedimiento Administrativo dispone que “la resolución a la que se refiere el ultimo párrafo del articulo anterior, será recurrible por recurso de apelación, otorgado en todos los casos con efecto devolutivo, ante los juzgados en lo Penal Económico de la Capital Federal y Juzgados Federales en el resto del territorio de la república”.

Lo que significa que, en caso de que el contribuyente (o el fisco en su caso) no esté conforme con la sentencia del funcionario de la AFIP, pueden plantear un RECURSO DE APELACION ANTE LA JUSTICIA, el que será concedido al sólo *efecto devolutivo*, es decir, sin que se suspenda la medida. En caso de que el contribuyente quisiera apelar la sentencia del Juez, el recurso también será concedido con efecto devolutivo.

Esta disposición fue criticada por la doctrina, ya que atenta contra los principios del debido proceso legal y la defensa en juicio y de cumplirse la sanción, se estaría afectando el derecho constitucional de trabajar y ejercer industria lícita, establecido en el art. 14 de la Constitución Nacional.

Ramón Valdés Costa, reconocido tributarista uruguayo, expresa lo siguiente respecto del tema: "...El cierre de establecimiento, por la gravedad de la sanción, ya que afecta un derecho constitucional, debería ser aplicada en vía judicial, con las debidas garantías de defensa del imputado (...). La experiencia ha demostrado que las administraciones tributarias han hecho un uso abusivo de esta facultad, aplicando la pena por el incumplimiento de requisitos puramente formales, sin incidencia en el derecho del Fisco a la correcta percepción de los impuestos"⁴⁰.

Podemos deducir que la intención del legislador ha sido intimidar al sujeto pasivo que incumple con los deberes formales, al aplicar esta sanción (que causa tanto pérdidas económicas como un perjuicio a la imagen del establecimiento) en forma inmediata, y no se suspende por más que el contribuyente apele.

Con buen criterio, la Corte Suprema, desde hace tiempo, ha seguido el criterio, plasmado en reiterados fallos distintos a la esfera tributaria, de que se "...ha admitido la actuación de cuerpos administrativos con facultades jurisdiccionales...la validez de los procedimientos se encontraba supeditada al requisito de que las leyes pertinentes dejaran expedita la instancia judicial posterior"⁴¹, por lo que, continuando con esa línea de pensamiento, ha determinado que es *inconstitucional* la disposición

⁴⁰ Valdés Costa, Ramón, Revista tributaria t. XXXIII N° 134, Sept. 96

⁴¹ Fallo Eleana Fernández Arias y otros c/José Poggio sobre sucesión" del 19/09/1960

del artículo 78 de la ley procesal tributaria ,en cuanto otorga mero efecto devolutivo a la apelación.

Ejemplo de lo expuesto es el famoso caso “Lapiduz, Enrique c/DGI s/ amparo”, del 24/04/1998, en el que confirma la Corte confirma un fallo de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, declarando la inconstitucionalidad del artículo 78 mencionado.

El fisco, afirmaba que la sentencia apelada, que se había violado el principio de libertad de poderes, porque el juez, dictó una sentencia contraria a la ley aplicable, a lo que la Corte responde en su considerando N° 5 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 encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial Nacional”.

Si se admite un recurso con solo efecto devolutivo, los pronunciamientos del juez interviniente a favor del contribuyente carecerían de sentido, porque al momento de emitirse el fallo, la clausura ya habría sido impuesta.

En el mismo sentido, en la norma se le confiere a la AFIP la facultad de verificar que el recurso interpuesto por el contribuyente esté formalmente correcto en un plazo de 24 hs, lo que tampoco tiene sentido, pues es competencia del juez ante el que se presentó la apelación, y no del organismo fiscal, así que mal podría este último rechazarlo.

Los pasos a seguir en este proceso serían los siguientes:

a) Apelada la sentencia ante el Juez de primera instancia, se celebra una nueva audiencia de descargo, lo que surge del art. 451 del Código Procesal Penal de la Nación, que es de aplicación supletoria a la ley 11.683.

b) Concedido el Recurso de Apelación, debe citarse a los interesados a que ratifiquen el mismo en un plazo de 3 días, contados desde que la causa ingresa al mismo, los que se elevaran a 8, si el tribunal tuviere asiento en un lugar distinto al de la causa.

Si el apelante no se presenta, se declara desierto el recurso, es decir, se lo tiene por desistido.

c) El juez debe citar al imputado a una audiencia dentro de los 5 días. Las partes podrán informar por escrito o verbalmente, la elección de esta última forma deberán hacerla en el acto de ser notificada la audiencia.

En ella, el imputado podrá efectuar su descargo, presentar nuevas pruebas o ampliar las ya ofrecidas en sede administrativa.

d) El tribunal resolverá dentro de los 5 días siguientes al de la audiencia. La decisión del juez de primera instancia podrá ser apelada ante la Cámara de Apelaciones, y a su vez, lo decidido por ella, podrá ser apelado ante la Corte de Justicia de la Nación, en los supuestos previstos en el art. 14 de la Ley 48.⁴²-

⁴² ARTÍCULO 14: Una vez radicado un juicio ante los tribunales de provincia, será sentenciado y fenecido en la jurisdicción provincial, y sólo podrá apelarse a la Corte Suprema de las sentencias definitivas pronunciadas por los tribunales superiores de la provincia en los casos siguientes:

1)- Cuando en el pleito se haya puesto en cuestión la validez de un tratado, de una ley del Congreso, o de una autoridad ejercida en nombre de la Nación, y la decisión haya sido contra su validez;

2)- Cuando la validez de una ley, decreto de autoridad de provincia se haya puesto en cuestión bajo la pretensión de ser repugnante a la Constitución Nacional, a los tratados o leyes del Congreso, y la decisión haya sido a favor de la validez de la ley o autoridad de provincia.

EXIMICION Y REDUCCION DE SANCIONES

El artículo 49 otorga la posibilidad de eximir de sanción cuando la infracción no revistiera gravedad. Asimismo en multa y clausura, la eximición, puede ser parcial: por una u otra sanción.

El art. 50 de la LPT establece que, “en el supuesto de que, aplicada la sanción de clausura, en la audiencia de descargo a la que puede concurrir el contribuyente (o su representante legal), éste reconociera la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal”.

Obviamente, la facultad del artículo 49 y la del artículo 50, no solamente es ejercida en sede administrativa, sino también en sede judicial.

Si en la audiencia de vista, se reconoce que se ha cometido la infracción, es decir, que los hechos son verdaderos y han sido realizados por él o por unos de sus dependientes, las sanciones se reducen a su mínimo legal. No se le exige que reconozca la culpa o dolo en su conducta, por lo que puede interponer las vías recursivas adecuadas, a los efectos de probar que no tuvo intención de cometer la infracción.

También establece el art. 50 que la sanción se podrá reducir a su mínimo legal por única vez, sin dar mayor detalle, lo que ha generado controversias a cerca de que si es por única vez en la vida, o cada 5 años, ya que el art. 20 del Código Penal, establece en su segundo párrafo, que el condenado a una inhabilitación especial, puede ser rehabilitado en ese plazo, siempre y cuando se comporte

3)- Cuando la inteligencia de alguna cláusula de la Constitución, o de un tratado o ley del Congreso, o una comisión ejercida en nombre de la autoridad nacional haya sido cuestionada y la decisión sea contra la validez del título, derecho, privilegio o exención que se funda en dicha cláusula y sea materia de litigio.

correctamente y haya reparado los daños ocasionados, pudiendo usar nuevamente este instituto.

LA EXTINCIÓN DE LA CLAUSURA

- **Prescripción:** Esta forma de extinción de la sanción de clausura se encuentra prevista en el artículo 56 de la LPT, la cual establece el mismo plazo tanto para las multas como para las clausuras. El término de prescripción para aplicar y hacerla efectiva es de cinco (5) años para contribuyentes inscriptos y para contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de hacerlo ante la AFIP o que, debiendo hacerlo, regularicen espontáneamente su situación; mientras que en el caso de contribuyentes no inscriptos el plazo es de diez (10) años.

Comienza a correr el plazo de prescripción para *aplicar* la clausura desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hechos u omisiones punibles (cfr. art. 58 LPT). El término de prescripción para *hacer efectiva* la clausura, comienza a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga.

-Revocación, Conversión, Muerte, Amnistía e Indulto:

La clausura puede ser *revocada* por la propia administración., es decir, si percibe la falta de legitimidad de la sanción, debe dejarla sin efecto.

En cuanto a la *conversión*, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los siguientes fallos “O’Reilly Miguel A.c/ El Shopping de La Limpieza s/inf. art. 44 inc. 1º ley 11.683”, del 9-2-93, ha establecido que no puede el juez convertir una clausura en multa, ya que resulta una sanción menos gravosa.

El art. 54 la LPT establece que las sanciones previstas en los art. 39, 40, 45, 46 y 48, ya analizados, no se aplicarán en el caso de *muerte* del infractor, aún cuando la resolución haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada.

La Corte Suprema, ha admitido, en el fallos “Ampel SRL s/ ley 11.683”, del 13-6-96, la condonación de la sanción por medio de indulto o amnistía, basándose en el principio de la ley penal más benigna. También, en la causa ya citada “Morrillas”, se admite la posibilidad de que el Poder Ejecutivo, establezca, dentro de las facultades que le otorga la Ley de Procedimiento Administrativo, la condonación de sanciones, como sucedió con el decreto 93/00, que condonaba la aplicación de multa, clausura e intereses que no se encontraran firmes al 31/10/1999, a los que se adhieran al régimen de facilidades de pagos.⁴³

Como corolario de esta unidad, el procedimiento a seguir para la aplicación de esta sanción, es diferente al establecido para el resto de las infracciones a los deberes formales, ya que la clausura se trata una infracción del tipo mencionada, pero claramente agravada, donde se sancionan aquellas conductas que revisten a los ojos del legislador mayor gravedad.

El procedimiento se inicia con la confección del acta de comprobación que los funcionarios de la DGI labran al detectar algún incumplimiento de deberes formales que pueda dar lugar a la aplicación de la sanción de clausura.

⁴³ Álvarez Echague Juan Manuel “La Clausura en Materia Tributaria”, Ed.AD-HOC pág. 229

Existen dos posturas contrapuestas respecto de la naturaleza jurídica de este instrumento: que se trata de un acto administrativo una y la otra que se trata de un instrumento público. La mayor parte de la doctrina y el Tribunal Fiscal de la Nación comparten la primera de ellas, ya afirman que si a las afirmaciones de los funcionarios escritas en las actas, por estar plasmados en un instrumento público, hacen plena prueba, se estaría violando el derecho de defensa en juicio, las actas de comprobación son instrumentos que receptan un acto administrativo proveniente del Organismo Fiscal, el que tendrá un valor probatorio que dependerá de los antecedentes reunidos por los inspectores, es decir, no sirven de plena prueba por sí mismas, sino que deben estar respaldadas por pruebas suficientes para acreditar la veracidad del hecho que el inspector imputa al contribuyente. Es muy importante que observemos que el acta posea todos los datos obligatorios (lugar y fecha, descripción de la infracción, encuadramiento legal, etc.) porque existen numerosos fallos, ya mencionados, que han dejado sin efecto a una sanción de clausura por defectos en la confección del acta de comprobación.

El segundo paso, es la Audiencia de Descargo, en la que el derecho de defensa se ve consolidado, ya que se da la posibilidad al presunto infractor de ofrecer las pruebas que considere oportuno para su defensa y de ser oído por el juez administrativo.

Luego de 2 días hábiles como máximo, el juez debe dictar sentencia, si no lo hace, pierde su competencia. El art. 42 de la ley 11.683, señala que la autoridad administrativa o judicial (depende del grado de apelaciones que haya llevado a cabo el imputado) dictará la sentencia ordenando el cierre, el alcance y los días en que debe cumplirse la clausura, o en su caso, la eximición de la sanción.

Los recursos oponibles en contra de esta sanción, se encuentran en los art. 77 y 78 de la Ley 11.683 son: El Recurso Administrativo de Apelación, que se lo presenta ante la misma AFIP, y es un funcionarios superior quien resuelve. El art. 78 de la Ley de Procedimiento Administrativo dispone que en caso de que el contribuyente(o el fisco en su caso) no esté conforme con la sentencia del funcionario de la AFIP, pueden plantear un RECURSO DE APELACION ANTE LA JUSTICIA, el que será concedido al sólo *efecto devolutivo*, es decir, sin que se suspenda la medida. En caso de que el contribuyente quisiera apelar la sentencia del Juez, el recurso también será concedido con efecto devolutivo. Esta disposición fue criticada por la doctrina, ya que atenta contra los principios del debido proceso y de defensa en juicio. La Corte Suprema, en reiterados fallos citados, sigue con la misma línea de pensamiento.

El artículo 49 de la Ley 11.683 otorga la posibilidad de eximir de sanción cuando la infracción no revistiera gravedad. El art. 50 establece que, en el supuesto de que, aplicada la sanción de clausura, en la audiencia de descargo éste reconociera la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal.

El término de prescripción para aplicar la sanción de clausura y hacerla efectiva es de cinco (5) años para contribuyentes inscriptos y para no inscriptos que no tengan obligación legal de hacerlo ante la AFIP o que, debiendo hacerlo, regularicen espontáneamente su situación; mientras que en el caso de contribuyentes no inscriptos el plazo es de diez (10) años.

También existen otras causales que extinguen la sanción de clausura: Revocación, Conversión, Muerte del responsable, Amnistía e Indulto.

-CAPITULO 5-

PROYECTO DE LEY EN REEMPLAZO DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA

Habiéndose ya desarrollado a lo largo del presente trabajo final los objetivos y las consecuencias que trae aparejada la sanción de clausura, además de un análisis exhaustivo de la figura, y con el deber de plantear una solución alternativa, totalmente factible a la problemática planteada, en la que se ven neutralizados los efectos negativos ya expuestos, se presenta el siguiente proyecto de ley, modificando los art. 40 y el agregado a continuación del mismo, de la ley 11.683:

SANCIONES A LOS DEBERES FORMALES

Ley N° 27.000

Modificación de la Ley 11.683 (t.o. 1998) y sus posteriores modificaciones. Servicios de Caridad.

Sancionada: Enero 20 de 2013.

Promulgada: Febrero 8 de 2013.

El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso, sancionan con fuerza de Ley:

ARTICULO 1° Crease el Registro Especial de Entidades beneficiadas con la Exención dispuesta por la ley 20.628 (T.O. 1997) artículo f, el que estará administrado por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

ARTÍCULO 2° — Sustitúyase el artículo 40 de la ley 11.683 (texto ordenado en 1998) y sus modificaciones por el siguiente:

Artículo 40: Serán sancionados con multa de trescientos pesos (\$ 300) a treinta mil pesos (\$ 30.000) y Servicios de Caridad a entidades sin fines de lucro, consistente en la prestación de servicios o la entrega de bienes que hacen al objeto de la empresa sancionada, en magnitudes equivalentes a las que en situaciones normales comercialicen entre 5 y 10 días, debidamente justificados conforme a los registros de ventas, o en caso de que fueran inexistentes o claramente defectuosos, a los que estime la AFIP en relación con los ingresos estimados para el rubro, u otros indicadores económicos que dicho organismo determine, con destino a la entidad que la AFIP considere conveniente de las establecidas en el Artículo 1, en función a las necesidades de cada institución y su vinculación con la prestación o bienes comercializados de la empresa sancionada, quienes:

1°) No entregaren o no 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 Dirección General.

2°) No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones.

3) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Dirección General.

4) No se encuentren inscritos como contribuyentes o responsables ante la Dirección General 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 las sanciones de multa y servicios de caridad, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo.

ARTÍCULO 3° — Sustitúyase el primer artículo agregado a continuación del artículo 40 de la ley 11.683 (texto ordenado en 1998) y sus modificaciones, por el siguiente:

Artículo ... : Los hechos u omisiones que den lugar a la multa y servicios de caridad, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o de registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 2° de la presente ley, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los cinco (5) días ni superior a los quince (15) días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100.

El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia en un plazo no mayor a los dos (2) días.

ARTICULO 4. — Comuníquese al Poder Ejecutivo.

DADA EN LA SALA DE SESIONES DEL CONGRESO ARGENTINO, EN BUENOS AIRES, A LOS DIAS VIENTE DIAS DEL MES DE ENERO DEL AÑO DOS MIL TRECE.

Esta sanción alternativa a la clausura sería complementaria a la multa aplicada actualmente, y una sanción de tipo pecuniaria en especie para el contribuyente, es decir, debe proveer de los bienes o servicios que sean su objeto comercial, a una entidad sin fines de lucro, en magnitudes equivalentes a las que en situaciones normales comercialice en el plazo de entre 5 a 10 días, información que surge de sus registros de ventas, o en caso de que no existieran o los mismos fueran evidentemente defectuosos, a los ingresos que estimará la AFIP en función de los que posean otros establecimientos del mismo rubro, u otros indicadores que serán establecidos por el mencionado organismo.

CONCLUSION

Como exponemos a lo largo de este trabajo, la finalidad de la clausura en el derecho tributario es proteger la renta fiscal, con su aplicación se intenta crear un sistema equilibrado de apercibimientos, tendiente a inducir un cambio en los hábitos de conducta de un gran número de contribuyentes, para que cumplan correctamente con sus obligaciones fiscales.

El objetivo final es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria. El objetivo inmediato es sancionar directamente a aquel individuo, que, correspondiendo ser contribuyente por ejercer una actividad económica, no se inscriba como tal, o que no cumpla correctamente con sus deberes formales tendientes a permitir al fisco ejercer sus facultades de verificación de la correcta determinación de los tributos, al ser utilizado en nuestro país, en materia de impuestos nacionales, el de la autodeclaración por parte del contribuyente.

SI bien, el objetivo es razonable, consideramos que es una pena que impide ejercer una actividad o productiva o comercial a quien se la impone, generando, además de la pérdida económica, el efecto adicional de un perjuicio social, ya que daña la imagen del contribuyente, y por otro lado, también produce una merma en los ingresos fiscales, ya que, al suspenderse la actividad económica, no se generan ventas, y por lo tanto, no existe base imponible sobre la que se determinará el impuesto, durante el período que dura la sanción.

La sanción alternativa a la clausura en el Capítulo V, consiste, aparte de la multa aplicada actualmente, en una sanción para el contribuyente en especie, es decir, debe proveer de los bienes o servicios que contribuyan su objeto comercial, a una entidad sin fines de lucro, en magnitudes equivalentes a las que en situaciones

normales comercialice en el plazo de entre 5 a 10 días ,información que surge de sus registros de ventas, o en caso de que no existieran o los mismos fueran evidentemente defectuosos, a los ingresos que estimará la AFIP en función de los ingresos que posean otros establecimientos del mismo rubro, entre otros posibles indicadores, es una solución alternativa que permite lograr los objetivos mediatos e inmediatos, perseguidos con la aplicación de la clausura y reducir los efectos negativos, que tanta controversia han generado por su aplicación

Bibliografía Consultada

- **ALVAREZ ECHAGUE Juan Manuel**, La Clausura en Materia Tributaria, AD-HOC.
- **ANDREOZZI**, Manuel: Derecho tributario argentino, t II, TEA, Buenos Aires
- **BERTAZZA**, Humberto J. y Díaz Ortiz, Jose; La Clausura Impositiva, Errepar
- **BREGLIA** Arias, Omar y Gauna, Omar R., Código Penal y leyes complementarias, Pág. 178, Ed. Astrea
- **CELDEIRO Ernesto Carlos (Dir.)**, Procedimiento Fiscal Explicado y Comentado, Errepar, Segunda Edición.
- **CHICOLINO FERNÁNDEZ Y OTROS** “Cuestiones fundamentales de procedimiento tributario nacional”, Ediciones Buyatti 2007
- **EDWARDS**, Carlos E., Régimen Penal Tributario. Leyes 24.765 y 24.769, Ed. Astrea
- **GARCIA VIZCAINO Catalina**, Derecho Tributario, Tomo II, Lexis Nexis, Tercera Edición Ampliada y Actualizada.
- **GIULIANI FONROUGE**, Carlos, Derecho Financiero, Vol II ,Ed. De Palma
- **GIULIANI FONROUGE Carlos y NAVARRINE Susana**, Procedimiento tributario y de la Seguridad Social, Lexis Nexis, Novena Edición.
- **GOMEZ Teresa y FOLCO Carlos María**, Procedimiento Tributario, La Ley, Sexta Edición Actualizada y Ampliada.

- **GUERRIERI Félix Gustavo**, Elementos de Procedimiento Administrativo y Procedimiento Tributario y Penal Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santiago del Estero.

- **SANTAMARÍA PASTOR**, Juan A. y Perejo Alfonso, Luciano, Derecho Administrativo, La jurisprudencia del Tribunal Supremo

- **ZORNOSA PEREZ, J** , El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias, Editorial Civitas

Publicaciones

- **ALTAMIRANO** Alejandro, “Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario N° 3

- **TORREALBA NAVAS**, Adrián de Jesús, Principios Constitucionales del Derecho sancionador, Revista iberoamericana de Derecho Tributario, 1996

- **PALAVECINO**, Federico e Isola, Ana, Algunas consideraciones sobre las actas de comprobación de la DGI, pág. 2301, Impuestos LVIII B 2298

- **VALDÉS COSTA**, Ramón, Revista tributaria t. XXXIII N° 134, Sept. 96

Jurisprudencia

- Alsina 422 SRL s/ infracción ley 11.683, del 05/04/2001

- Ámbitos Convencionales SRL, 25-3-92 Juz. Federal de Rosario n° 3

- Ampel SRL s/ ley 11.683”, del 13-6-96

- Ausena SA s/ infracción ley 11.683” del 24/11/1998

- Cam. Nac. Apelaciones Penal Económico, Sala I, “DGI s/ denuncia s/ quebrantamiento de clausura”, causa 31621, del 6-8-92

- Cerini Rafael”, 17-7-92, Juz, Federal Morón n° 2
- Dafrieri 20/10/1996, Tribunal Fiscal de la Nación, LL 102-235
- Distribuidora Aguapey SRL”, 23-11-90, Juz. Federal de Posadas
- Dr. García Pinto c/Mickey, 05/11/1991, Fallo, 314:1376
- Eleana Fernández Arias y otros c/José Poggio sobre sucesión” del 19/09/1960
- Farmacia Dos Belgranos”, 19-2-92, Juz. Penal Económico n° 4
- Godoy, Roberto Carlos
- Lapiduz, Enrique c/D.G.I. s/acción de amparo, 28/04/1998
- Morrillas, Juan Ramón s/ apelación c/resolución de la DGI, del 08/06/1.993
- Moño Azul SA s/ infracción ley 11.683,del 15/4/1993
- O’Reilly Miguel A .c/ El Shopping de La Limpieza s/inf. art. 44 inc 1° ley 11.683”, del 9-2-93
- Parafina del Plata, 02/09/1968, Fallos, 271:297
- Posse Lema SA s/ infracción ley 11.683
- Relojería Fernández SCA s/Apelación de Clausura
- Rovia S.A., CSN del 2-11-68 (Fallos 271 :297) y 3-4-68, respectivamente
- Soria Marta, 20-9-91, Juz. Penal Económico n° 3
- Turnier Eduardo, 7-4-92
- Valenti Especialidades S.A., Juzg. Penal Económico n° 8, del 28-5-92
- Whorty S.A.”, 27/08/1.992